



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 23034.034239/2004-23
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2301-010.656 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 11 de julho de 2023
Recorrente TIGRE S.A. - TUBOS E CONEXOES
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/1995 a 30/06/2004

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. AJUDA DE CUSTO. INCIDÊNCIA

Incide Salário-Educação sobre a ajuda de custo paga em mais de uma parcela e sobre aquela paga sem qualquer comprovação das despesas incorridas pelo segurado empregado. Também incide sobre o pagamento de aluguel.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SEGURO DE VIDA COLETIVO. NÃO INCIDÊNCIA. JURISPRUDÊNCIA DO STJ. SÚMULA CARF Nº 182.

O seguro de vida em grupo contratado pelo empregador em favor do grupo de empregados, sem que haja a individualização do montante que beneficia a cada um deles, não se inclui no conceito de remuneração, não estando sujeito à incidência do Salário-Educação.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. BENEFÍCIOS CONCEDIDOS A ADMINISTRADORES. INCIDÊNCIA

Incide Salário-Educação sobre os benefícios de natureza remuneratória concedidos aos administradores.

DECADÊNCIA. COMPROVAÇÃO DE PAGAMENTO ANTECIPADO. REGRA GERAL

Havendo prova de pagamento parcial antecipado do tributo, a regra decadencial a ser aplicada é aquela prevista no art 150, §4º do CTN

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso para reconhecer a decadência do período 12/1999 a 11/2000 e, no mérito, excluir do lançamento a contribuição incidente sobre seguro de vida em grupo (Súmula Carf nº 182), vencida a relatora. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Fernanda Melo Leal

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Flavia Lilian Selmer Dias – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal – Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Wesley Rocha, Flavia Lilian Selmer Dias, Fernanda Melo Leal, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Mauricio Dalri Timm do Valle, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado), Joao Mauricio Vital (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão n.º 07-27.018 que julgou procedente em parte a NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO – NFLD DEBCAD n.ºs 35.340.384-9, 35.340.386-5, 35.340.387-3 e 35.340.384-9. O referido Acórdão está assim ementado:

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/07/1995 a 30/06/2004

Notificação Para Recolhimento de Débito NRD n.º 185/2005, de 16/12/2005, SICOB no 49.905.543-8

SALÁRIO-EDUCAÇÃO. DECADÊNCIA.

O prazo para o fisco constituir o crédito tributário relativo à contribuição do Salário-Educação é de cinco anos, contados a partir de data da ocorrência do fato gerador, se houve pagamento antecipado do tributo, ou, na falta, do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. JUROS DE MORA. SELIC Aplicam-se juros de mora com base na taxa SELIC sobre o crédito devido a outras entidades e fundos.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. SEGURO DE VIDA

Incide Salário-Educação sobre o prêmio de seguro de vida pago em benefício de apenas uma parcela dos empregados e dirigentes da empresa.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. AJUDA DE CUSTO.

Incide Salário-Educação sobre a ajuda de custo paga em mais de uma parcela e sobre aquela paga sem qualquer comprovação das despesas incorridas pelo segurado empregado.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. BENEFÍCIOS CONCEDIDOS A ADMINISTRADORES.

Incide Salário-Educação sobre os benefícios de natureza remuneratória concedidos aos administradores.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. AJUDA DE CUSTO.

Incide Salário-Educação sobre o pagamento de aluguel e de outras despesas pessoais dos segurados empregado

O crédito tributário, correspondente ao período de 07/1995 a 06/2004, trata-se de contribuição do Salário-Educação, lançado por meio da Notificação Para Recolhimento de Débito — NRD n.º 185/2005 (fl. 373).

A ciência do lançamento ocorreu em 16/12/2005 (e-fl. 401).

A impugnação foi apresentada em 27/12/2005 (e-fls. 379 a 398), alegando em resumo que:

- Decadência nos termos do art. 150, §4º do CTN;
- Exclusão da Selic;
- Auxílio moradia, seguro de vida e despesa com segurança não são base de cálculo das contribuições

O Acórdão apreciou a impugnação (e-fls. 437 a 455) e decidiu por acolher parcialmente os argumentos quanto à decadência dos períodos anteriores à 11/1999 (inclusive) e manter o lançamento para os demais.

O contribuinte tomou ciência do Acórdão do julgamento de primeira instância em 23/05/2012 (e-fl. 459). Em 21/06/2012, apresentou Recurso Voluntário anexado às e-fls. 461 a 476, alegando os mesmos motivos apresentados na impugnação, a exceção da aplicação da Selic.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Flavia Lilian Selmer Dias, Relatora.

Admissão do Recurso

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto, merece ser conhecido.

Preliminar

Decadência

Em seu recurso o contribuinte afirma que aplica-se ao caso a contagem do prazo decadencial previsto no art. 150, §4º do CTN, pois

Embora entenda o Sr. Relator, no acórdão impugnado, de que não haveria pagamentos, a demonstração da ocorrência desta se dá pela própria leitura das notificações, permitindo depreender de que não se trata da integralidade da contribuição previdenciária e demais contribuições que são questionadas, sendo **apenas parte, da**

qual entendia devida o fisco e não o contribuinte. Isso não implicaria em reconhecer a ausência de recolhimento

Conforme muito bem salientou a decisão de piso é imprescindível, para aplicação do prazo previsto no art. 150 do CTN, a comprovação do pagamento, nos termos da Súmula CARF n.º 99, quando prevê:

Súmula CARF n.º 99:

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

O simples fato de não se tratar da integralidade da contribuição não é suficiente, é preciso demonstrar, inequivocamente, que houve, além da declaração, o recolhimento, ainda que parcial.

Está portanto correta a decisão de piso, que, a vista do documento de e-fl. 06, demonstra que não houve pagamento dos competência 12/1999 a 11/2000, logo, não se pode aplicar a elas a antecipação do prazo de decadência, permanecendo a regra geral do art. 173 do CTN.

Mérito

Auxílio moradia e pagamento de alugueis

No mérito a Recorrente sustenta que os valores pagos à título de ajuda moradia (alugueis e acessórios) feitos pela empresa na transferência de funcionário para outra localidade não se enquadram como remuneração indireta, logo não poderiam compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Argumenta que o art. 470 da CLT, afastaria a incidência da tributação.

A decisão de piso não acolheu o argumento ressaltando que o Relatório Fiscal demonstra que a mudança dos empregados não era em caráter temporário, mas definitivo, logo não caberia o pagamento de ajuda de custo e não houve demonstração de que os valores seriam decorrentes de despesa com a transferência, assim também não se caracterizariam como despesas de transferência.

10. Essa informação está comprovada pelas planilhas de fls. 173 e seguintes, que foram elaboradas pela própria impugnante, como já dito. Assim, apenas como exemplo, verifico que o segurado Sr. Paulo Afonso Bertoldi recebeu ajuda de custo de 31/12/98 a 30/11/99, conforme planilha de fls. 180. Nenhuma dessas informações foram contestadas pela impugnante, razão pela qual concluo que são verdadeiras. O art. 28,§9º, alínea "g", da Lei n.º 8.212/91 apenas afasta a incidência da contribuição previdenciária em relação à ajuda de custo paga em parcela única. Logo, **incide contribuição previdenciária sobre todos os pagamentos referentes à ajuda de custo efetuados em mais de uma parcela, com base na disposição literal do art. 28, f 9º, alínea "g", da Lei n.º 8.212/91.**

11. A fiscalização diz, ainda, que houve poucas exceções em que a impugnante pagou a ajuda de moradia em parcela única. Contudo, esses valores **não se basearam nos gastos resultantes da transferência, nem houve qualquer comprovação das despesas.** Observo que a impugnante não trouxe qualquer documento comprovando a origem das despesas, em relação aos poucos casos em que pagou a ajuda de moradia em parcela única. O art. 470 da CLT diz que as despesas resultantes da transferência correrão por conta do empregador. Logo, **essas despesas devem ser comprovadas para a fiscalização,** pois não se pode denominar de despesa um valor aleatório pago ao segurado.

Não havendo comprovação que os pagamentos eram decorrentes de despesas mensuráveis da transferência dos empregados para outra localidade, considerando que o pagamento não ocorreu em parcela única (na forma prevista no art. 470 da CLT) e que a mudança importou em ter o empregado novo domicílio, aplica-se ao a regra do 28, I da Lei 8.212, de 1991, e não se aplica a exceção prevista no §9º do mesmo dispositivo.

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;

(...)

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

(...)

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;

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, de relatoria do Ministro Luiz Fux, assim se posiciona sobre o tema:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA. SALÁRIO CONTRIBUIÇÃO. NATUREZA REMUNERATÓRIA

ALUGUÉIS E IPTU DO IMÓVEL EM QUE RESIDE O EMPREGADO. HABITUALIDADE. NATUREZA SALARIAL.

1. Em sede de embargos declaratórios é possível a modificação do julgado para o fim de suprir os vícios previstos no art. 535 do CPC, ou diante de erro material.

2. Os aluguéis e IPTU do imóvel onde reside o empregado transferido, pagos com habitualidade, por tempo indeterminado, **não se configuram ajuda de custo, uma vez que esta é concedida em parcela única.**

3. A ausência de eventualidade do pagamento de referidas verbas, a exemplo do que ocorre com o auxílio-creche e auxílio alimentação, torna nítido o seu caráter remuneratório, integrando o salário-contribuição.

4. Embargos de declaração parcialmente acolhidos, tão-somente para sanar omissão quanto incidência da contribuição previdenciária sobre as despesas com aluguéis e IPTU. EDcl no RECURSO ESPECIAL Nº 440.916 - SC (2002/0074371-6), julgado em 25.03.2003 (grifos não originais)

Em seu voto o ministro afirma:

No que concerne, especificamente, aos valores pagos pela impugnante a título de auxílio moradia, é bem de ver que o fornecimento de habitação não integrará o salário-de-contribuição tão somente nas situações previstas na alínea “m” do supracitado dispositivo legal.

Isto é, o comando normativo é no sentido de excluir da tributação **apenas o pagamento da habitação tida como indispensável para que haja a prestação do serviço, leia-se, nos casos em que a prestação do serviço ocorra em lugares distantes dos centros habitacionais ou que a prestação laboral exija deslocamento temporário e estada, de modo que, em tais situações, não fosse a habitação fornecida pelo empregador impossível tornar-se-ia o próprio labor.**

Referida exclusão, portanto, não abrange situações em que o fornecimento de habitação seja feito para atender a mera conveniência ou liberalidade da empresa, como se comprova ter acontecido no caso dos autos, a teor da Resolução n.º 53 do Conselho de Administração da impugnante, colacionada à fl.155 do processo, resolução esta que autorizou o pagamento de auxílio moradia em Brasília para ocupantes de cargos de direção e assessoria da empresa em relevo, dada a dificuldade de atrair dirigentes de alto nível residentes em outros Estados da Federação.

Neste quadro, a moradia paga habitualmente pela empresa em favor do seu empregado afigura-se como contraprestação do serviço que ele lhe presta. Destina-se a satisfazer um interesse útil a esse empregado e que, de outro modo, somente seria atendido com recursos próprios, daí a falta de atratividade para captar profissionais que a empresa procurou suprir. Logo, no presente caso há um acréscimo patrimonial do beneficiado em decorrência de tal pagamento, constituindo-se em verba salarial que integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias em causa, descabendo, portanto, a analogia entre o pagamento de tal verba e o auxílio-moradia que é pago a título de indenização ao servidor público estatutário, nos termos da Lei n.º 8.112, de 1990. (grifos não originais)

Portanto, não merece reparo a decisão de piso, restando comprovado que os valores considerados como auxílio moradia e aluguéis constituem base de cálculo de contribuições previdenciárias.

Seguro de vida em grupo

Em agosto de 2021, o CARF aprovou o Enunciado de Súmula n.º 182, nos seguintes termos:

Súmula CARF n.º 182

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O seguro de vida em grupo contratado pelo empregador em favor do grupo de empregados, sem que haja a individualização do montante que beneficia a cada um deles, **não se inclui no conceito de remuneração, não estando sujeito à incidência de contribuições previdenciárias,** ainda que o benefício não esteja previsto em acordo ou convenção coletiva de trabalho.

Considerando que, segundo o relatório da fiscalização, não há menção que haja individualização do montante a ser recebido por cada empregado e que a atuação foi motivada unicamente por não ter o seguro atingido a totalidade de empregados mas, ao contrário, ser restrita a um grupo menor, não há motivo para não se aplicar a Súmula ao caso.

Assiste portanto razão à recorrente neste tópico.

Seguro de Responsabilidade Civil de Executivos

A recorrente alega que é indevida a atuação sobre o pagamento de seguro de responsabilidade civil de executivos. Arguiu que o beneficiário do seguro é a própria empresa, pois o executivo age na condição de mandatário dela e atrai essa responsabilidade.

Contudo, a motivação para a atuação é divergente do alegado pela empresa:

8. Entre os pontos mais importantes do seguro CHUBB LEARDERS contratado pela Tigre S.A. podemos destacar:

a) CONTRATANTE E SEGURADORA — respectivamente, Tigre S.A. Tubos e Conexões e Chubb do Brasil Cia de Seguros.

b) SEGURADOS — Pessoa Física que, detendo o cargo de conselheiro, administrador, diretor, gerente ou qualquer outro equivalente, tenha sido ou seja um membro do Conselho de Administração da empresa ou detenha poderes que impliquem no exercício de tomada de decisões e autoridade diretiva na Empresa (Apólice, cláusula 30 — definição de "Pessoa Segurada").

c) OBJETO DO SEGURO — Garante ao segurado (empregado da Tigre S.A.) **proteção ao seu patrimônio particular** até o valor de R\$ 10.000.000,00 por perda que elas se tornem legalmente obrigadas a pagar, ante sua responsabilidade pessoal por ato ou omissão cometida no desempenho de seu cargo executivo, em virtude de **atuação contrária 'aos limites permitidos por Lei e pelos estatutos e regulamentos internos da empresa'** - (vide Apólice de seguro e informações obtidas no SITE da Chubb do Brasil Cia de Seguros, docs. IX e X, anexos).

9. Ora, trata-se de grande vantagem oferecida gratuitamente pela empresa aos seus - dirigentes, **pois coloca a salvo seus patrimônios pessoais** Caso estes **atuem fora dos limites que lhes são permitidos por Leis, estatutos e regulamentos internos da empresa. Note-se que sendo a atuação dentro dos limites estabelecidos nos atos acima mencionados não haverá responsabilidade pessoal dos dirigentes.**

(...)

14. Não obstante, é incontroverso que a variável "interesse da empresa" é totalmente irrelevante para definição da natureza jurídica da utilidade concedida aos seus dirigentes e empregados.

(...)

17. Assim, tenha ou não havido interesse da empresa na contratação do seguro CHUBB LEARDERS, **o fato é que a utilidade concedida corresponde a um incontestável benefício concedido em favor dos dirigentes da Companhia (plus salarial)**, pois garante ao segurado (dirigente) que seu patrimônio pessoal estará a salvo caso cometa falhas, erros ou atitudes que venha a causar danos a terceiros.

Nunca se duvidou que a contratação do seguro de responsabilidade civil, era de interesse da empresa, para atrair profissionais capacitados, contudo o beneficiário direto do seguro é o executivo e não a empresa, posto se presta a preservar-lhe o patrimônio pessoal.

Logo, não merece qualquer reparo a decisão de piso:

Assim, a impugnante está aumentando o ganho remuneratório dos seus segurados ao lhes conceder essa vantagem patrimonial, o que configura remuneração indireta, nos termos do art. 22, incisos I, II e III, da Lei n.º 8.212/91.

Serviço de segurança privada à diretores

A recorrente alega que a segurança privada e patrimonial e para familiares, fornecida para os diretores decorre da função exercida, e não há acréscimo patrimonial que venha caracterizar o salário utilidade, nos termos do 458 da CLT.

O relatório fiscal muito bem destacou a doutrina do professor Mauricio Godinho Delgado, no campo do Direito do Trabalho, que assim conceitua “adicionais”:

O que distingue os adicionais de outras parcelas salariais são tanto o fundamento como o objetivo de incidência da figura jurídica. Os adicionais correspondem a parcela salarial deferida suplementarmente ao obreiro por este encontrar-se, no plano do exercício contratual, em circunstâncias tipificadas mais gravosas. A parcela adicional é, assim, nitidamente contraprestativa: paga-se um *plus* em virtude do **desconforto, desgaste ou risco vivenciados, da responsabilidade e encargos superiores recebidos, do exercício cumulativo de funções, • etc. Ela é, portanto, nitidamente salarial** ..."(grifos originais)

A decisão de piso salientou que o fornecimento de segurança pessoal para seus administradores não é essencial para o desempenho do trabalho do administrador e que sua classificação ou não como salário utilidade terá que ser vista à luz do disposto em lei. Ademais, destacou:

13. Para que esses administradores pudessem dispor de segurança particular, seria necessário que eles desembolsassem de sua remuneração uma significativa parcela. **O pagamento dessa segurança feito pela impugnante constitui, dessa forma, um acréscimo de sua remuneração mensal.** Logo, não há dúvida de que esse benefício constitui uma remuneração indireta, paga em virtude do trabalho. Não cabe aqui discutir se essa iniciativa é ou não louvável, mas se incide ou não contribuição previdenciária sobre essa parcela.

14. O art. 22, incisos I, II e III, da Lei n.º 8.212/91 c/c art. 1º da Lei Complementar n.º 84/1996 dizem que incide contribuição previdenciária sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título aos empregados e contribuintes individuais. O art. 28, § 9º, da Lei n.º 8.212/91 diz quais parcelas estão fora da incidência da contribuição previdenciária, de forma taxativa. **Dentre as diversas alíneas desse dispositivo não se encontra o pagamento de vigilantes nas casas dos administradores, bem como o pagamento de seguranças pessoais. Logo, incide contribuição previdenciária sobre tais parcelas.** (grifos não originais)

Está claro que o pagamento do serviço de segurança decorre sim da função exercida e no interesse da empresa, como seria também em relação a qualquer outro empregado, contudo, não sendo essencial à prestação do trabalho, tanto que os demais empregados não são contemplados, embora todos padeçam do problema da falta de segurança pública. Na verdade está mais associado a um “plus” salarial, pois não fosse o serviço custeado pela empresa, teria que o diretor de custear o serviço com recursos próprios. Ora, se o artigo 22 da Lei 8.212, determina a incidência da contribuição sobre a totalidade das remunerações, quer sejam diretas ou indiretas, afastando taxativamente as exclusões. Não se pode alargar esse entendimento para incluir valores que claramente não se enquadram em pagamentos essenciais à prestação do trabalho.

Bis in idem

Aduz a recorrente que a cobrança como salário de utilidade sobre os valores pagos às pessoas que prestaram serviço de segurança e sobre os quais a empresa já recolheu as contribuições sociais seria uma cobrança em duplicidade.

A alegação feita pela empresa é similar a feita na impugnação e foi muito bem esclarecida pela decisão de piso:

DA ALEGAÇÃO DE DUPLICIDADE DE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA

20. A impugnante alega que já recolheu as contribuições devidas sobre os salários dos serviços de segurança, tratando-se de um único fato gerador, decorrente de um único serviço. Logo, haveria incidência em duplicidade das contribuições sobre o mesmo fato gerador e confisco.

21. **Entretanto, houve dois fatos geradores distintos com duas bases de cálculo distintas.** A impugnante contratou seguranças e vigilantes para trabalhar para seus administradores. Logo, como já provado, os valores pagos aos seguranças e vigilantes, acrescidos dos encargos sociais, constituem remuneração indireta dos administradores, pois é um acréscimo remuneratório. Esses seguranças e vigilantes não trabalhavam para a impugnante, mas para os administradores.

Logo, **seus salários não são despesas normais da impugnante, mas remuneração dos administradores pelo trabalho desempenhado.**

22. **Outro fato totalmente distinto é a incidência da contribuição previdenciária sobre os salários pagos aos seguranças e vigilantes.** Esses valores foram recolhidos pela impugnante e não são objeto desta NFLD. Se a impugnante tivesse pago em espécie aos administradores a remuneração indireta e eles tivessem contratado seguranças pessoais, incidiria contribuição previdenciária sobre a remuneração dos administradores, a ser paga pela empresa, e sobre a remuneração dos seguranças, a ser paga pelos administradores. É uma situação análoga ao que ocorre no presente caso. Trata-se, assim, de duas despesas diversas, dois pagamentos diversos, que se sujeitam a tributação diversa.

Observo que **a impugnante recolheu o imposto de renda do salário dos seguranças e o imposto de renda da remuneração indireta,** como descrito no item 97 do relatório fiscal, **ou seja, ela tributou de forma distinta as duas remunerações em relação a Receita Federal, agindo de forma correta. Logo, não houve qualquer duplicidade de incidência de contribuição previdenciária.**

Logo, não assistem razão à recorrente.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por CONHECER o recurso, rejeitar a preliminar, e no mérito, DAR PROVIMENTO PARCIAL, para excluir o valor sobre a contratação de seguro de vida em grupo, mantendo os demais itens.

(documento assinado digitalmente)

Flavia Lilian Selmer Dias

Voto Vencedor

Conselheira Fernanda Melo Leal, Redatora designada.

Quanto a aplicação da regra decadencial, é cediço que **o pagamento antecipadamente realizado só desloca a aplicação da regra decadencial para o art. 150, § 4º, do CTN em relação aos fatos geradores para os quais houve o pagamento antecipado.** Assim, se há recolhimento em uma determinada competência e não em outra, àquela competência seria aplicável a regra do artigo 150, § 4º, do CTN, mas não a esta, que seguiria o disposto no artigo 173, I, do CTN, quanto ao cálculo do prazo decadencial.

Sucedo que, quanto às contribuições previdenciárias, existe a particularidade de ela ser integrada por diversas rubricas ou levantamentos, que são as parcelas integrantes da totalidade da remuneração. Por tal especificidade, indaga-se, de forma recorrente, se o fato gerador, e conseqüentemente o pagamento, deve ser analisado por rubrica/levantamento ou pela totalidade da remuneração no mês.

Válido justificar que a expressão *fato gerador*, está sendo utilizada aqui de forma equivalente à *hipótese de incidência*, indicando “tanto aquela figura conceptual e hipotética – consistente no enunciado descritivo do fato, contido na lei – como o próprio fato concreto que, na sua conformidade, se realiza, *hic et nunc*, no mundo fenomênico” (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 54).

Pois bem. O CTN define o fato gerador como a situação definida em lei como *necessária e suficiente* à sua ocorrência. Então, voltando à questão tratada, pergunta-se: qual é esta situação necessária e suficiente para a configuração da ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária?

O art. 195, I, *a*, da CF, estipula os limites da instituição de contribuições previdenciárias. Sem especificação muito pormenorizada do fato gerador das aludidas contribuições, dispõe que são devidas pela empresa e que incidem sobre “a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados.”

Subordinado a tais ditames e concretizando a hipótese de incidência/fato gerador, o art. 22 da Lei n.º 8.212/1991 é repetitivo a estipular que a contribuição previdenciária das empresas incide “sobre o total das remunerações” pagas ou creditadas a qualquer título “no decorrer” ou “durante o mês”.

Cotejando referidos dispositivos, extraímos os elementos essenciais da hipótese de incidência / fato gerador, de sorte que conclui-se que o legislador não atomizou o fato gerador da contribuição previdenciária tomando por base cada levantamento ou cada rubrica. Pelo menos não há menção expressa neste sentido.

Da mesma forma ocorre com a contribuição do segurado. Vejamos a contribuição dos segurados empregados e avulsos, a qual leva em consideração o denominado salário de contribuição mensal (art. 20 da Lei n.º 8.212/91), que está definido no inciso I do artigo 28 da Lei n.º 8.212/91 com critérios semelhantes aos da contribuição da empresa, naquilo que nos interessa. Para o referido dispositivo legal, o salário de contribuição corresponde à “totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês”.

Depreende-se da análise atenta do dispositivo legal que, novamente, o legislador congrega todos os rendimentos daquela competência em um único instituto – salário de contribuição.

É verdade que o salário de contribuição representa a base de cálculo, e não propriamente o fato gerador, todavia, o corte temporal (mensal) e quantitativo (totalidade) da descrição indica, novamente, que **a situação necessária e suficiente para a ocorrência do fato gerador é o pagamento ou crédito da totalidade da remuneração, “no decorrer” ou “durante o mês”.**

Voltando para a contribuição da empresa, se consideramos que a Lei n.º 8.212/91, ao estabelecer que a contribuição previdenciária incide “sobre o total das remunerações” pagas ou creditadas a qualquer título no “decorrer” ou “durante o mês” (art. 22, I, II e III, da Lei n.º 8.212/1991) está definindo o seu fato gerador, podemos concluir que este fato gerador constituiu-se da totalidade da remuneração no mês e não de cada parcela, rubrica ou levantamento isoladamente.

Se a definição do fato gerador apoia-se na totalidade da remuneração no decorrer do mês, conseqüentemente, todo e qualquer pagamento acaba por se referir à totalidade no mês, e não àquela rubrica ou levantamento específico – veja-se novamente a definição da alíquota para segurados empregados e avulsos. Assim, havendo alguma antecipação de pagamento, atrai-se, para toda aquela competência, para todo aquele fato gerador, a aplicação do parágrafo 4º, do art. 150 do CTN.

Ocorre que, em razão da persistência da divergência, este Conselho editou a Súmula CARF n.º 99:

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

Acórdãos Precedentes: 9202002.669, de 25/04/2013; 9202002.596, de 07/03/2013; 9202002.436, de 07/11/2012; 920201.413, de 12/04/2011; 2301003.452, de 17/04/2013; 2403001.742, de 20/11/2012; 2401002.299, de 12/03/2012; 2301002.092, de 12/05/2011

Destarte, estando comprovado que há recolhimentos a homologar, independentemente da rubrica ou levantamento a que se refira, nas situações em que não haja caracterização de dolo, fraude ou sonegação, o *dies a quo* do prazo decadencial é a data da ocorrência do fato gerador, conforme preceitua o art. 150, §4º do CTN.

Assim, no caso em comento, tendo em vista os pagamentos parciais para todo o período em análise, entendo que resta decaído o período de 12 de 1999 até 11 de 2000.

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal