



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

**Processo n°** 35464.000134/2007-32  
**Recurso n°** 153.425 Voluntário  
**Acórdão n°** **2301-002.820 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 16 de maio de 2012  
**Matéria** Contribuições destinadas a FNDE, INCRA, SESC, SENAC e SEBRAE  
**Recorrente** REAL SEGUROS S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/1996 a 31/07/2006

**DECADÊNCIA PARCIAL**

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

**LANÇAMENTO DE OFÍCIO - AUSÊNCIA DE ANTECIPAÇÃO DO TRIBUTO.**

Não havendo recolhimento antecipado da contribuição previdenciária devida incidente sobre a remuneração paga pela empresa aos segurados a seu serviço, aplica-se o prazo decadencial previsto no art. 173, do CTN, pois trata-se de lançamento de ofício.

**FORNECIMENTO. VEÍCULOS**

De acordo com o entendimento sumular nº 367 do E. Tribunal Superior do Trabalho, o fornecimento de veículo pelo empregador aos seus empregados não constitui verba de natureza salarial, ainda quando utilizado em atividades particulares.

Não obstante, passando o sujeito passivo a fornecê-los como salário *in natura* deve recolher as contribuições previdenciárias.

**VENDA DE VEÍCULOS COM DESCONTO.**

A mera colocação de veículos usados à venda, pelo sujeito passivo, aos seus segurados não revelou, nesses autos, as características de retributividade ou de habitualidade, mas sim de operação de natureza eminentemente civil, ficando a cargo do segurado decidir comprar ou não o automóvel.

**VALE TRANSPORTE PAGO EM DINHEIRO.**

O Supremo Tribunal Federal, no RE nº 478410 entendeu que mesmo o seu pagamento em pecúnia não retiraria o caráter indenizatório da verba. Adoção do mesmo entendimento pela AGU por meio da edição da Sumula nº 60.

#### PLANO DE PREVIDÊNCIA. ANÁLISE DA LEI COMPLEMENTAR Nº 109/01

No caso dos autos o Relatório Fiscal foi enfático ao verificar que se trata de plano de previdência fechado e estendido a todos os segurados do sujeito passivo, o que por si só já afasta a incidência das contribuições previdenciárias.

#### LISTA DE CORRESPONSÁVEIS

A relação de co-responsáveis é meramente informativa do vínculo que os dirigentes tiveram com a entidade em relação ao período dos fatos geradores não podendo servir de base para configurar a responsabilidade do artigo 135 do CTN, até porque não foi comprovado nesses autos a ocorrência de que os dirigentes (sócios, diretores, gerentes etc) agiram com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

INCONSTITUCIONALIDADE - Adicional de 2.5%.

Incidência, na espécie, da Súmula CARF nº 2.

#### MULTA - RETROATIVIDADE BENIGNA

Em princípio houve beneficiamento da situação do contribuinte, motivo pelo qual incide na espécie a retroatividade benigna prevista na alínea “c”, do inciso II, do artigo 106, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, devendo a multa lançada na presente NFLD ser calculada nos termos do artigo 35 *caput* da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, incluído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por voto de qualidade: a) em dar provimento parcial ao recurso, nas preliminares, para excluir do lançamento, devido à regra decadencial expressa no I, Art. 173 do CTN, as contribuições apuradas até a competência 11/2000, anteriores a 12/2000, nos termos do voto do(a) Redator designado(a). Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Adriano Gonzáles Silvério e Damiano Cordeiro de Moraes, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, pela aplicação da regra expressa no § 4º, Art. 150 do CTN; II) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, para excluir do lançamento as contribuições apuradas no levantamento SIV (Salário Indiretos Veículos 1999 em diante), até 09/2003, antes de 10/2003, nos termos do voto do Relator. Vencida a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, que votou em negar provimento ao recurso nesta questão; b) em negar provimento ao recurso nas contribuições apuradas no levantamento SIV (Salário Indiretos Veículos 1999 em diante), a partir de 10/2003, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes e Damiano Cordeiro de Moraes, que davam provimento ao recurso nesta questão; c) em dar provimento ao recurso na questão das contribuições apuradas com base no pagamento de vale transporte em pecúnia, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Mauro José Silva, que votou em negar provimento ao recurso nesta questão; d) em dar provimento ao recurso voluntário,

nas preliminares, para afastar a responsabilidade dos administradores da recorrente. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira que votaram em dar provimento parcial para deixar claro que o rol de co-responsáveis é apenas uma relação indicativa de representantes legais arrolados pelo Fisco, já que, posteriormente, poderá servir de consulta para a Procuradoria da Fazenda Nacional; e) em manter a aplicação da multa, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Mauro José Silva, que votou pelo afastamento da multa; f) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votam em manter a multa aplicada; III) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento ao recurso, para excluir do lançamento as contribuições apuradas no Levantamento PPR (Previdência Privada), nos termos do voto do Relator. Acompanharam o Relator por suas conclusões os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros, Mauro José Silva e Marcelo Oliveira; b) em dar provimento ao recurso, para excluir do lançamento as contribuições apuradas no Levantamento VVS (Venda de Veículos Subsidiada), nos termos do voto do Relator; c) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Sustentação oral: Caio Marques. OAB: 242.279/SP. Redatora designada: Bernadete de Oliveira Barros. Declaração de voto: Damião Cordeiro de Moraes.

*(assinado digitalmente)*

Marcelo Oliveira - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

Adriano Gonzales Silvério - Relator.

*(assinado digitalmente)*

Bernadete de Oliveira Barros - Redatora designada.

*(assinado digitalmente)*

Damião Cordeiro de Moraes – Declaração de Voto

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (presidente da turma), Damião Cordeiro de Moraes (vice-presidente), Leonardo Henrique Pires Lopes, Mauro José Silva e Adriano Gonzales Silvério.

## Relatório

Trata-se de NFLD nº 37.011.875-8, cientificado ao sujeito passivo em 19/12/2006, o qual exige contribuições previdenciárias, parte da empresa, sobre as seguintes rubricas:

i) a cargo da empresa e as contribuições previdenciárias relativas a parte dos segurados, destinadas ao custeio Seguridade Social, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho e as destinadas a outras Entidades e Fundos (Salário-Educação e INCRA), incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados, durante o período de 01/1995 a 06/1997;

ii) valores pagos em espécie a título de vale transporte aos segurados empregados, durante o período 01/1996 a 12/1998 e 04/1999 a 07/2006, os quais foram lançados em decorrência da seguinte apuração: *“Foi constatado nesta Auditoria Fiscal que a empresa remunerava seus segurados empregados em Folha de Pagamento- sob o título de ajuda transporte rub. 052/152 e vale transporte 209/210 e na rubrica 122/432/867/868 desconto de vale transporte. Portanto, a parcela recebida a título de Vale Transporte em desacordo com a Norma vigente deve integrar o salário de contribuição. Os valores apurados na base de cálculo referem-se aos valores líquidos ( proventos — descontos). A contribuição dos segurados foi apurada para os segurados que recebiam abaixo do limite máximo do salário de contribuição, sendo que os dados e valores foram fornecidos pela própria empresa e conferidos na fiscalização.”*;

iii) valores pagos em espécie a título de prêmio concedido aos segurados empregados, durante o período 01/1996 a 04/1996, os quais foram lançados em decorrência da seguinte apuração: *“Na empresa ora notificada e nas incorporadas, as quais pertenciam ao mesmo grupo empresarial, Real Seguradora S/A CNPJ 17.256.694/0001-25 e Companhia Real Brasileira de Seguros CNPJ 61.549.235/0001-87 foi constatado o pagamento a segurados empregados na rubrica 075 e 096 sob o título de premiação. Constantes mensalmente das folhas de pagamento da empresa, esta passou a considerar incidente de contribuição previdenciária a partir de 05/1996 em diante. Anexamos os resumos da folha de pagamento e cópias de folhas analíticas (docs 1 a 4) das competências 02/1996 em que não havia incidência e 07/1996 em que a rubrica já foi considerada salário de contribuição pela empresa. Como exemplo foram anexadas folhas analíticas dos segurados empregados Alexandre da Silva Folha e Adilha Melo de Lima com a referida verba não integrando o salário de contribuição em 02/1996 e integrando em 07/1996. O artigo 28 , Inciso I da Lei 8212/91 define o salário de contribuição atribuindo a prêmios incidência previdenciária não estando incluído nas excludentes do parágrafo 9 do citado artigo.”*;

iv) valores pagos em espécie a título de previdência privada aos segurados empregados, durante o período 09/2000 a 07/2006, os quais foram lançados em decorrência da seguinte apuração: *“A empresa possui um Plano de Previdência Complementar fechado, disponível a totalidade se seus empregados e diretores que dispõe sobre as normas e valores a serem pagos pelos segurados e pela empresa da seguinte forma: O empregado optante pelo plano é denominado Participante Ativo. A empresa é chamada Patrocinadora A contribuição normal é aquela efetuada pelo Participante Ativo e descontada em folha. A contribuição suplementar é aquela efetuada pela Patrocinadora equivalente a 100% da contribuição normal. A contribuição normal e suplementar são comuns e atingem a totalidade dos optantes pelo plano. A diferenciação ocorre na contribuição básica em que não há disponibilidade a todos participantes. No item 7.2.1. do regulamento do plano somente são elegíveis à contribuição básica — cujo desembolso é exclusivo da Patrocinadora - aqueles participantes com salários superiores a 13 UPs ( Unidade Previdenciária com valores expressos em reais e previsto no regulamento). Ou seja, só é beneficiário da contribuição básica, exclusivamente paga pela Patrocinadora, sem desembolso do Participante Ativo, aqueles que possuem salários maiores.”*;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 23/07/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 19/08

/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 23/07/2013 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, As

sinado digitalmente em 29/07/2013 por ADRIANO GONZALES SILVERIO, Assinado digitalmente em 23/07/2013

por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES

Impresso em 29/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

v) salário indireto pelo fornecimento de veículos aos segurados empregados, durante o período 01/1996 a 12/1998 e 05/1999 a 07/2006, os quais foram lançados em decorrência da seguinte apuração: *“A empresa possui uma Instrução Normativa Interna em que regulamenta a utilização de automóveis para os cargos de Presidente, Vice Presidente, Diretor, Diretor Comercial, Gerente de Sucursal e Superintendente. O veículo fica a disposição do beneficiário em tempo integral — férias, feriados, finais de semana, etc. A empresa, somente a partir de 10/2003 passou a tratar este benefício como salário indireto e oferecer à tributação do Imposto de Renda (IR) conforme constatou-se no LALUR ( Livro de Apuração do Lucro Real). A empresa procede da seguinte maneira: O valor total da depreciação mensal da frota disponibilizada para os funcionários é dividido pelo número de dias do mês, e o resultado é multiplicado pelo número de dias não trabalhados neste mesmo mês. O resultado desta conta é considerado salário indireto e a empresa recolhe 35% para o IR conforme prevê o Regulamento do Imposto de Renda para remuneração indireta sem identificação do beneficiário. Os valores lançados no LALUR foram as mesmas bases utilizadas para o presente lançamento (10/2003 em diante). No período anterior utilizou-se o mesmo critério da depreciação para este levantamento, tendo como base os Razões e Balancetes.”*; e

vi) salário indireto pela venda de veículos subsidiadas aos segurados empregados, durante o período 10/2004, 11/2004, 03/2005, 07/2005, 09/2005, 12/2005, 01/2005, 02/2006, 04/2006 a 07/2006, os quais foram lançados em decorrência da seguinte apuração: *“Conforme o Plano de Benefícios da empresa, os veículos citados acima colocados à disposição de seus funcionários, quando por ocasião da renovação da frota, são oferecidos ao empregado usuário com desconto de 20% sobre o valor atual de mercado segundo a tabela FIPE. O lançamento foi baseado em planilha fornecida pela empresa (Doc. 9) com os valores de venda , valores de mercado e data da venda do veículo. Como exemplo anexamos a Nota Fiscal da empresa com a venda do bem (Doc. 10) e o valor de mercado do bem segundo tabela FIPE (Doc. 11). Esta vantagem econômica obtida por conta do cargo e do vínculo empregatício configura salário de contribuição. Segue em anexo a Instrução Interna da empresa que regula o benefício citado (Doc. 12).”*.

O sujeito passivo apresentou sua impugnação alegando, em síntese, que qualquer verba que não possua natureza salarial ou aquela paga sem habitualidade, não constitui fato gerador da contribuição previdenciária, motivo pelo qual não é devida a sua incidência sobre:

- a) vale transporte pago em dinheiro, uma vez que a alínea f, do §9º, do artigo 28, da Lei nº 8.212/91, exclui da base de cálculo das contribuições previdenciárias a parcela recebida a título de vale transporte, na forma do artigo 1º da Lei nº 7.418/85;
- b) prêmio, na medida em que não se afigura o requisito da habitualidade, pois o seu pagamento é realizado uma única vez, por conta do atingimento de metas pré-estabelecidas em razão de determinado projeto ou campanha;
- c) previdência privada, já que não se enquadra na hipótese de retributividade, pois as parcelas pagas a título de previdência complementar não são proporcionais a remuneração dos beneficiários, nem vinculado ao desempenho ou produtividade do trabalho, lembrou

ainda que essa situação se enquadram na hipótese de isenção prevista na alínea “p”, do §9º, do artigo 28 da Lei nº 8.212/91;

- d) fornecimento de veículos, tendo em vista que, por se tratar de empréstimo de bem móvel para viabilizar a realização do trabalho, não possui natureza salarial, nesse sentido, cita a Orientação Jurisprudencial do TST nº 246, segundo a qual o veículo fornecido pela empresa aos empregados não caracteriza salário-utilidade;
- e) venda de veículos subsidiadas, posto que a concessão de desconto de 20% (vinte por cento) do valor do referido bem móvel, não visa remunerar os serviços prestados pelos empregados, mas tem por finalidade agilizar o processo de negociação dos veículos que seriam substituídos e adquiridos ativos para a compra da nova frota de carros e garantir o pleno adimplemento do contrato de compra e venda, além disso, no que tange ao proveito econômico do empregado na compra do veículo, não constituiria fato gerador das contribuições previdenciárias, pois não haveria desembolso de verba salarial;
- f) inconstitucionalidade da contribuição adicional de 2,5%;
- g) decadência com base no §4º do artigo 150 do CTN;
- h) ilegalidade da inclusão dos diretores no pólo passivo da NFLD, pois não foi justificada a inclusão deles no relatório fiscal, mediante a caracterização de uma das hipóteses autorizadoras previstas nos artigos 134 e 135 do CTN.

A instância *a quo* julgou improcedente a impugnação e conseqüentemente manteve a integralidade da autuação.

Objetivando a reforma da decisão *a quo* o sujeito passivo interpôs recurso voluntário a esse Conselho, o qual reitera os argumentos já despendidos anteriormente.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Adriano Gonzales Silvério

O recurso reúne as condições de admissibilidade e dele conheço.

### **Decadência**

Por se tratar a decadência de matéria cujo reconhecimento prejudica o mérito da demanda administrativa, passo, embora o sujeito passivo não tenha abordado esse tema em sede de recurso, apreciar preliminarmente essa questão.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 23/07/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 19/08/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 23/07/2013 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Assinado digitalmente em 29/07/2013 por ADRIANO GONZALES SILVERIO, Assinado digitalmente em 23/07/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES

Impresso em 29/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Nesses termos, cabe salientar que, de acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional.

Nos termos do art. 103-A da Constituição Federal, as Súmulas Vinculantes aprovadas pelo Supremo Tribunal Federal, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terão efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

Verifica-se que a fiscalização lavrou a NFLD discutida com amparo na Lei 8.212, de 24 de julho de 1991 que, em seu art. 45, dispõe que o direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.

No entanto, o Supremo Tribunal Federal, entendendo que apenas lei complementar pode dispor sobre prescrição e decadência em matéria tributária, nos termos do artigo 146, III, 'b' da Constituição Federal, negou provimento por unanimidade aos Recursos Extraordinários nº 5596664, 559882, 559943 e 560626, em decisão plenária que declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, da Lei nº 8212/91.

Na oportunidade, foi editada a Súmula Vinculante nº 08 na respeito do tema, publicada em 20/06/2008, transcrita abaixo:

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

Cumprе ressaltar que o art. 62, da Portaria 256/2009, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, veda o afastamento de aplicação ou inobservância de legislação sob fundamento de inconstitucionalidade. Porém, determina, no inciso I do § único, que o disposto no caput não se aplica a dispositivo que tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal:

*“Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

*Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:*

*I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou”*

Portanto, em razão da declaração de inconstitucionalidade dos arts 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 pelo STF, restaram extintos os créditos cujo lançamento tenha ocorrido após o prazo decadencial e prescricional previsto nos artigos 173 e 150 do Código Tributário Nacional.

É necessário observar ainda que as súmulas aprovadas pelo STF possuem efeitos vinculantes, conforme se depreende do art. 103-A e parágrafo da Constituição Federal, que foram inseridos pela Emenda Constitucional nº 45/2004, *in verbis*:

*“Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.*

*§1º A Súmula terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica.*

*§ 2º Sem prejuízo do que vier a ser estabelecido em lei, a aprovação, revisão ou cancelamento de súmula poderá ser provocada por aqueles que podem propor a ação direta de inconstitucionalidade.*

*§ 3º Do ato administrativo ou decisão judicial que contrariar a súmula aplicável ou que indevidamente a aplicar, caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal que, julgando-a procedente, anulará o ato administrativo ou cassará a decisão judicial reclamada, e determinará que outra proferida com ou sem a aplicação da súmula, conforme o caso (g.n.).”*

Da leitura do dispositivo constitucional acima, conclui-se que a vinculação à súmula alcança a administração pública e, por consequência, os julgadores no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

Ademais, nos termos do artigo 64-B da Lei 9.784/99, com a redação dada pela Lei 11.417/06, as autoridades administrativas devem se adequar ao entendimento do STF, sob pena de responsabilidade pessoal nas esferas cível, administrativa e penal.

*“Art. 64-B. Acolhida pelo Supremo Tribunal Federal a reclamação fundada em violação de enunciado da súmula vinculante, dar-se-á ciência à autoridade prolatora e ao órgão competente para o julgamento do recurso, que deverão adequar as futuras decisões administrativas em casos semelhantes, sob pena de responsabilização pessoal nas esferas cível, administrativa e penal”*

Afastado, pois, o prazo previsto originalmente no citado artigo 45, cabe agora verificar o prazo aplicável, se aquele do 150, § 4º ou 173, inciso I, ambos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional.

Temos adotado a posição doutrinária e jurisprudencial no sentido de que havendo **pagamento antecipado** por parte do contribuinte, em relação ao fato gerador posto em discussão, deve incidir o prazo decadencial quinquenal previsto no mencionado artigo 150, § 4º. Nesse sentido a decisão proferida pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça, na sistemática de recurso repetitivo, nos autos do Recurso Especial 973.733/SC, a qual deve ser atendida, por força do disposto no artigo 62-A Portaria 256/2009, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

*CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.*

*1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: **REsp 766.050/PR**, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; **AgRg nos EREsp 216.758/SP**, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e **EResp 276.142/SP**, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).*

*2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).*

*3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).*

*5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos*

imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.”

No caso dos autos a autoridade fiscal, conforme se apura verificou durante o procedimento fiscalizatório os pagamentos efetuados mediante GPS, considerando, assim, a totalidade da folha de salários do sujeito passivo, efetuando o lançamento das diferenças encontradas. Assim, a meu ver, não há dúvidas, pois, de que houve pagamento antecipado e, portanto, deve incidir o prazo quinquenal do artigo 150, § 4º da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional.

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

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

Sabendo-se que na espécie o período verificado está compreendido entre janeiro de 1996 a dezembro de 2006 e que a ora recorrente foi intimada da NFLD em 19 de dezembro de 2006 (fls. 180), de modo geral verifica-se que está decaído o período de janeiro de 1996 a novembro de 2001, sendo, assim, encontram-se extintas as contribuições previdenciárias pela:

- a) decadência total, em relação à contribuição das contribuições previdenciárias a cargo da empresa, relativas a parte dos segurados, destinadas ao custeio Seguridade Social, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho e as destinadas a outras Entidades e Fundos (Salário-Educação e INCRA), incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados, durante o período de 01/1995 a 06/1997;
- b) decadência parcial, no que se refere aos valores pagos em espécie a título de vale transporte aos segurados empregados, durante o 01/1996 a 11/2001);
- c) decadência total, no que diz respeito aos valores pagos em espécie a título de prêmio concedido aos segurados empregados, durante o período 01/1996 a 04/1996;

- d) decadência total, quanto aos valores pagos em espécie a título de prêmio concedido aos segurados empregados, durante o período 01/1996 a 04/1996;
- e) decadência total, a respeito aos valores pagos em espécie a título de previdência privada aos segurados empregados, durante o período 07/1996 a 09/2000;
- f) decadência parcial, em face valores pagos em espécie a título de previdência privada aos segurados empregados, durante o período 09/2000 a 11/2001;
- g) decadência parcial, no que tange ao salário indireto pelo fornecimento de veículos aos segurados empregados, durante o período 01/1996 a 11/2001.

Diante do exposto, cabe registrar que, por se tratar o instituto jurídico da decadência matéria prejudicial ao mérito, deixo de analisar a defesa na parte na qual foi reconhecida a decadência total. Nesses termos, passo, portanto, a apreciar as questões que se referem à discussão da incidência das contribuições previdenciárias sobre o fornecimento de veículo, a sua venda com desconto, plano de previdência privada e vale transporte.

#### **Fornecimento de veículo**

De acordo com o entendimento sumular nº 367 do E. Tribunal Superior do Trabalho, a Justiça do Trabalho tem seguido, a partir da edição dessa súmula, a orientação de que o fornecimento de veículo pelo empregador aos seus empregados não constitui verba de natureza salarial, ainda que este bem venha a ser usado nas atividades particulares, confira:

*“A habilitação, 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 ele utilizado pelo empregado também em atividades particulares.”*

Para a constituição do crédito previdenciário ora apreciado, a D. Fiscalização considerou para o seu lançamento a seguinte situação fática: *“A empresa possui uma Instrução Normativa Interna em que regulamenta a utilização de automóveis para os cargos de Presidente, Vice Presidente, Diretor, Diretor Comercial, Gerente de Sucursal e Superintendente. O veículo fica a disposição do beneficiário em tempo integral — férias, feriados, finais de semana, etc. A empresa, somente a partir de 10/2003 passou a tratar este benefício como salário indireto e oferecer à tributação do Imposto de Renda (IR) conforme constatou-se no LALUR ( Livro de Apuração do Lucro Real) ”.*

Como se vê, o principal motivo que fundamenta o lançamento encontra-se justamente amparado no fato de que o veículo fornecido pelo sujeito passivo aos seus empregados é utilizado também para fins particulares, o que, como visto não vem integrando o conceito jurídico de remuneração.

Contudo, a partir de 10/2003, como constatou a fiscalização, o sujeito passivo passou a tratar o fornecimento de veículo como remuneração e passou a tributá-la por meio do imposto de renda. Sendo que o sujeito passivo a partir daquele momento, entendeu que o

benefício era de salário *in natura* deveria ter recolhido as contribuições previdenciárias devidas, nos termos do artigo 22, inciso I, da Lei 8.212/91.

Logo, no período compreendido entre 12/2001 a 09/2003 entendo, na esteira da Súmula 367 do Colendo Tribunal Superior do Trabalho, o fornecimento de veículos, ainda que para uso particular não detinha natureza remuneratória. A partir de 10/2003, pelas razões acima expostas, deve incidir as contribuições previdenciárias.

### **Desconto na venda de veículos**

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

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

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

*I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).”*

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

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

Com efeito, a legislação mencionada utiliza-se de termo “remuneração” que ela própria não define e nem poderia por força do artigo 110 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, o qual determina que à legislação tributária é vedada alterar o conteúdo, a definição e o alcance dos termos de direito privado.

Dessa forma, surge a obrigação de recorrermos ao direito do trabalho para buscarmos o conceito de remuneração. Dispõe o artigo 457 do Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, na redação conferida pela Lei nº 1.999, de 1º de outubro de 1953:

*“Art. 457 - Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)*

*§ 1º - Integram o salário não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)*

*§ 2º - Não se incluem nos salários as ajudas de custo, assim como as diárias para viagem que não excedam de 50% (cinquenta por cento) do salário percebido pelo empregado. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)*

*§ 3º - Considera-se gorjeta não só a importância espontaneamente dada pelo cliente ao empregado, como também aquela que fôr cobrada pela empresa ao cliente, como adicional nas contas, a qualquer título, e destinada a distribuição aos empregados.”*

Extrai-se do dispositivo supra transcrito que remuneração é a soma de salário (valor pago diretamente pelo empregador em decorrência da contraprestação do serviço, estipulada no contrato de trabalho) mais as gorjetas que o empregado receber.

Importante aqui transcrever a nota dedicada a esse artigo por Eduardo Gabriel Saad na obra CLT Comentada, revista e atualizada por José Eduardo Duarte Saad e Ana Maria Saad C. Branco, Editora LTr, 42ª edição, 2009, pág. 563:

*“1) O caput do artigo acima transcrito faz distinção entre remuneração e salário. Este é contraprestação devida e paga diretamente ao empregado; a remuneração compreende o salário e mais o que o empregado recebe de terceiros (gorjetas, por exemplo), em virtude do contrato de trabalho.” (grifamos)*

A remuneração, desse modo, resultado de salário mais gorjeta, é decorrente do contrato de trabalho firmado entre empregado e empregador. No caso das gorjetas, além do salário o empregado espera recebê-las, em decorrência da práxis da atividade exercida, sejam aquelas espontaneamente dadas pelo cliente, sejam aquelas cobradas pelo empregador nas contas e distribuídas aos empregados. Há, a nosso ver, nítida caracterização da habitualidade decorrente da própria atividade exercida pelo empregado, tornando-se a gorjeta elemento seguro do seu orçamento.

Além disso, não esquecendo do disposto no retro citado § 1º do artigo 457, integram o salário e, portanto, o conceito de remuneração, as comissões, percentagens e gratificações ajustadas. Aqui também podemos entender que se tratam de verbas pagas com habitualidade, em decorrência da natureza da atividade exercida pelo empregado, previamente ajustas no contrato de trabalho ou em acordos ou convenções coletivas.

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

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

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

Retornando ao caso concreto verificamos que a mera colocação de veículos usados à venda, pelo sujeito passivo, aos seus segurados não revelou, nesses autos, as características de retributividade ou de habitualidade, mas sim de operação de natureza eminentemente civil, ficando a cargo do segurado decidir comprar ou não o automóvel. Caso assim não o deseje fatalmente o sujeito passivo irá negociá-lo com terceiros, com o intuito de vender o seu ativo de modo a renová-lo.

Ademais, o fato de haver uma diferença entre o preço praticado junto aos segurados e a Tabela Fipe, utilizada como referência no lançamento para a apuração da base de cálculo das contribuições previdenciárias não é elemento seguro de definição, haja vista que, como é fato notório, tal Tabela é meramente referencial, principalmente para elaboração de contratos de seguro e, regra geral, não é a praticada no mercado, pois revela o maior valor a que poderia ser cotado determinado veículo e não o montante que seria auferido na prática, o que torna, a meu ver, dúbio o próprio lançamento a teor do artigo 142 do CTN.

### **Vale transporte**

Segundo a D. Fiscalização, o lançamento das contribuições previdenciárias seriam devidas, uma vez que: *“vale transporte pago em dinheiro, uma vez que a alínea f, do §9º, do artigo 28, da Lei nº 8.212/91, exclui da base de cálculo das contribuições previdenciárias a parcela recebida a título de vale transporte, na forma do artigo 1º da Lei nº 7.418/85.”*

Contudo, tal entendimento não pode prevalecer, já que o Supremo Tribunal Federal entendeu que mesmo o seu pagamento em pecúnia não retiraria o caráter indenizatório da verba. Ademais, a não aceitação do fornecimento do vale transporte em dinheiro caracterizaria a negação do curso legal da moeda. Cito o precedente do Pretório Excelso:

*“EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA. VALE-TRANSPORTE. MOEDA. CURSO LEGAL E CURSO FORÇADO. CARÁTER NÃO SALARIAL DO BENEFÍCIO. ARTIGO 150, I, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. CONSTITUIÇÃO COMO TOTALIDADE NORMATIVA. 1. Pago o benefício de que se cuida neste recurso extraordinário em vale-transporte ou em moeda, isso não afeta o caráter não salarial do benefício. 2. A admitirmos não possa esse benefício ser pago em dinheiro sem que seu caráter seja afetado, estaríamos a relativizar o curso legal da moeda nacional. 3. A funcionalidade do conceito de moeda revela-se em sua utilização no plano das relações jurídicas. O instrumento monetário válido é padrão de valor, enquanto instrumento de pagamento sendo dotado de poder liberatório: sua entrega ao credor libera o devedor. Poder*

*liberatório é qualidade, da moeda enquanto instrumento de pagamento, que se manifesta exclusivamente no plano jurídico: somente ela permite essa liberação indiscriminada, a todo sujeito de direito, no que tange a débitos de caráter patrimonial.*

*4. A aptidão da moeda para o cumprimento dessas funções decorre da circunstância de ser ela tocada pelos atributos do curso legal e do curso forçado. 5. A exclusividade de circulação da moeda está relacionada ao curso legal, que respeita ao instrumento monetário enquanto em circulação; não decorre do curso forçado, dado que este atinge o instrumento monetário enquanto valor e a sua instituição [do curso forçado] importa apenas em que não possa ser exigida do poder emissor sua conversão em outro valor. 6. A cobrança de contribuição previdenciária sobre o valor pago, em dinheiro, a título de vales-transporte, pelo recorrente aos seus empregados afronta a Constituição, sim, em sua totalidade normativa. Recurso Extraordinário a que se dá provimento.”*

*(RE 478410, Relator(a): Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 10/03/2010, DJe-086 DIVULG 13-05-2010 PUBLIC 14-05-2010 EMENT VOL-02401-04 PP-00822 RDECTRAB v. 17, n. 192, 2010, p. 145-166)*

É importante ressaltar que a Portaria nº 256, de 22 de junho de 2009, a qual instituiu o Regimento Interno desse Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, foi alterado pela Portaria nº 586, de 21 de dezembro de 2010, a qual incluiu o artigo 62-A, segundo o qual devem ser observadas nos julgamentos desse Conselho as decisões definitivas de mérito do Pretório Excelso, proferidas na sistemática da repercussão geral, bem como as do C. Superior Tribunal de Justiça, na forma de recurso repetitivo.

O que se extrai dessas alterações é que esse Conselho valha-se, em suas decisões, daquelas já tomadas pelo Poder Judiciário e que consolidaram seu entendimento final sobre a matéria, pois no sistema jurídico brasileiro esse é o único órgão competente para “dizer o direito” com foros de definitividade. É certo que, até o presente momento, o Supremo Tribunal Federal não julgou a questão ora posta em julgamento na forma de repercussão geral.

É medida, pois, que se impõe reconhecer que essa temática já está superada no âmbito do Poder Judiciário, cabendo-nos, pelos princípios que regem a administração pública, tais como legalidade, moralidade e eficiência (artigo 37 caput da Constituição Federal) aplicá-la.

Por essas razões, inclusive, que a AGU editou a Súmula 60, a qual reconhece o caráter indenizatório da verba.

Diante desse panorama jurídico, não há que se falar em incidência de contribuição previdenciária em decorrência do pagamento de vale transporte em dinheiro.

### **Previdência Privada**

Ao tratarmos no caso de previdência privada a análise jurídica deve partir da Constituição Federal, passando pela legislação complementar que a regulamenta, sob pena de

desconsiderarmos regras jurídicas importantíssimas, sejam aquelas que definem as espécies de previdência privada existentes, sejam porque tais regras espraiam-se no âmbito da incidência das contribuições previdenciárias.

Partiremos, então, da análise do artigo 202 da Constituição Federal que, na parte relevante para o caso concreto, dispõe:

*“Art. 202. O regime de previdência privada, de caráter complementar e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, será facultativo, baseado na constituição de reservas que garantam o benefício contratado, e regulado por lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)*

*§ 1º A lei complementar de que trata este artigo assegurará ao participante de planos de benefícios de entidades de previdência privada o pleno acesso às informações relativas à gestão de seus respectivos planos. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)*

*§ 2º As contribuições do empregador, os benefícios e as condições contratuais previstas nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência privada não integram o contrato de trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, não integram a remuneração dos participantes, nos termos da lei. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998).”*

Diante desse dispositivo legal extraímos que o regime de previdência privada será regulado mediante lei complementar, bem como que as contribuições aportadas pelo empregador, em benefício dos participantes não integram seus respectivos contratos de trabalho, tampouco suas respectivas remunerações, nos termos da lei. Perguntamos: que lei é esse a que se refere o § 2º do artigo 202? A nosso ver só pode ser a lei complementar exigida pelo próprio *caput*, pois é esta, por força constitucional, que deverá dispor sobre previdência privada.

A lei complementar exigida pela Carta Magna é a de nº 109, de 29 de maio de 2001, a qual ao dispor sobre previdência privada, classificou-as, no seu artigo 4º em duas espécies, quais sejam: i) previdência fechada; e ii) previdência aberta.

As entidades fechadas de previdência privada são aquelas tratadas no Capítulo III do citado diploma legal, em especial no artigo 31 que reza:

*“Art. 31. As entidades fechadas são aquelas acessíveis, na forma regulamentada pelo órgão regulador e fiscalizador, exclusivamente:*

*I - aos empregados de uma empresa ou grupo de empresas e aos servidores da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, entes denominados patrocinadores; e*

*II - aos associados ou membros de pessoas jurídicas de caráter profissional, classista ou setorial, denominadas instituidores.*

*§ 1º As entidades fechadas organizar-se-ão sob a forma de fundação ou sociedade civil, sem fins lucrativos.*

§ 2º *As entidades fechadas constituídas por instituidores referidos no inciso II do caput deste artigo deverão, cumulativamente:*

*I - terceirizar a gestão dos recursos garantidores das reservas técnicas e provisões mediante a contratação de instituição especializada autorizada a funcionar pelo Banco Central do Brasil ou outro órgão competente;*

*II - ofertar exclusivamente planos de benefícios na modalidade contribuição definida, na forma do parágrafo único do art. 7º desta Lei Complementar.”*

Logo se vê que as entidades fechadas de previdência são aquelas de adesão restrita aos funcionários da empresa ou grupo de empresas patrocinadoras ou das instituidoras, tais como associações de classe, sindicatos etc.

Em relação ao plano de benefícios da entidade fechada, determina o artigo 16 da Lei Complementar nº 109, de 29 de maio de 2001 que esse deve ser, obrigatoriamente, oferecido a todos os empregados dos patrocinadores, equiparando-se a empregado, para efeitos dessa Lei, os gerentes, diretores, conselheiros ocupantes de cargo eletivo e outros dirigentes.

Mais adiante a Lei Complementar nº 109, de 29 de maio de 2001, estabelece no Capítulo IV, artigo 36 as características de uma entidade aberta de previdência:

*“Art. 36. As entidades abertas são constituídas unicamente sob a forma de sociedades anônimas e têm por objetivo instituir e operar planos de benefícios de caráter previdenciário concedidos em forma de renda continuada ou pagamento único, acessíveis a quaisquer pessoas físicas.”*

Ao contrário da entidade fechada, a entidade aberta é acessível a qualquer pessoa física, não ficando restrita a empregados da entidade instituidora, por exemplo.

Ademais, em relação aos benefícios instituídos pelas entidades abertas determina o artigo 26 da Lei Complementar em comento:

*“Art. 26. Os planos de benefícios instituídos por entidades abertas poderão ser:*

*I - individuais, quando acessíveis a quaisquer pessoas físicas; ou*

*II - coletivos, quando tenham por objetivo garantir benefícios previdenciários a pessoas físicas vinculadas, direta ou indiretamente, a uma pessoa jurídica contratante.*

§ 1º *O plano coletivo poderá ser contratado por uma ou várias pessoas jurídicas.*

§ 2º *O vínculo indireto de que trata o inciso II deste artigo refere-se aos casos em que uma entidade representativa de pessoas jurídicas contrate plano previdenciário coletivo para grupos de pessoas físicas vinculadas a suas filiadas.*

§ 3º Os grupos de pessoas de que trata o parágrafo anterior poderão ser constituídos por uma ou mais categorias específicas de empregados de um mesmo empregador, podendo abranger empresas coligadas, controladas ou subsidiárias, e por membros de associações legalmente constituídas, de caráter profissional ou classista, e seus cônjuges ou companheiros e dependentes econômicos.

§ 4º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, são equiparáveis aos empregados e associados os diretores, conselheiros ocupantes de cargos eletivos e outros dirigentes ou gerentes da pessoa jurídica contratante.

§ 5º A implantação de um plano coletivo será celebrada mediante contrato, na forma, nos critérios, nas condições e nos requisitos mínimos a serem estabelecidos pelo órgão regulador.”

Verifica-se que em relação ao plano de benefícios, não exige a legislação de regência, no caso das entidades abertas, que esse seja extensível a todos os empregados, tal como previsto para as entidades abertas.

No tocante à questão relativa às contribuições previdenciárias o artigo 69 da lei em debate é muito claro ao estabelecer que sobre os aportes nos planos de previdência, seja ele fechado ou aberto, não há que se falar na sua incidência. Veja-se:

“Art. 69. As contribuições vertidas para as entidades de previdência complementar, destinadas ao custeio dos planos de benefícios de natureza previdenciária, são dedutíveis para fins de incidência de imposto sobre a renda, nos limites e nas condições fixadas em lei.

§ 1º Sobre as contribuições de que trata o caput não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza.”

Contudo, a análise não para por aí. Como vimos linhas acima as entidades fechadas e abertas possuem características distintas e uma delas, crucial para o exame do caso concreto, é a questão relativa à participação da totalidade dos empregados e a eles equiparados. Melhor explicando, necessitamos verificar no caso concreto se o plano de previdência em debate é fechado ou aberto.

No caso dos autos o Relatório Fiscal foi enfático ao verificar que se trata de plano de previdência fechado e estendido a todos os segurados da Recorrente, o que por si só já afasta a incidência das contribuições previdenciárias, conforme a previsão normativa acima.

Não entendo, ao contrário da fiscalização, que a contribuição da patrocinadora de modo diverso dependendo do nível salarial seja razão para desqualificar o plano de previdência para enquadrá-lo como remuneração. Ademais, a cláusula 7.2.1 do plano apenas prevê essas diferenças, sendo que a patrocinadora, contribui para o plano seja para quem aufera salário abaixo de 13 (UP) ou acima desse patamar.

### **Inclusão dos sócios como co-responsáveis pelo crédito tributário.**

Quanto à alegação de que devem ser excluídos os dirigentes da relação de co-responsáveis, procede o argumento da recorrente. A relação de co-responsáveis é meramente

Documento assinado digitalmente por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 23/07/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 29/07/2013 por ADRIANO GONZALES SILVERIO, Assinado digitalmente em 23/07/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES

informativa do vínculo que os dirigentes tiveram com a entidade em relação ao período dos fatos geradores.

Ademais, os relatórios de co-responsáveis e de vínculos fazem parte de todos processos apenas como instrumento de informação, a fim de se esclarecer a composição societária da empresa no período do lançamento ou autuação, relacionando todas as pessoas físicas e jurídicas, representantes legais do sujeito passivo, indicando sua qualificação e período de atuação, não podendo servir de base para configurar a responsabilidade do artigo 135 do CTN, até porque não foi comprovado nesses autos a ocorrência de que os dirigentes (sócios, diretores, gerentes etc) agiram com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Acolho, portanto, essa alegação.

### **Inconstitucionalidade – Adicional de 2,5%**

No tocante a essa matéria, aplico a Sumula CARF nº 02, segundo a qual pontifica que esse Conselho não é competente para decidir sobre inconstitucionalidade de lei.

Também não é o caso de, a meu ver, determinar o sobrestamento da matéria, pois não houve determinação expressa do Supremo Tribunal Federal para que todos os processos envolvendo essa matéria fossem suspensos.

### **Multa**

Há de se registrar que o dispositivo legal da multa aplicada foi alterado pela Lei 11.941, de 27 de maio de 2009, merecendo verificar a questão relativa à retroatividade benigna prevista na alínea “c”, do inciso II, do artigo 106, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Segundo as novas disposições legais, a multa de mora que antes respeitava a gradação prevista na redação original do artigo 35, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, passou a ser prevista no caput desse mesmo artigo, mas agora limitada a 20% (vinte por cento), uma vez que submetida às disposições do artigo 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Incabível a comparação da multa prevista no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, já que este dispositivo veicula multa de ofício, a qual não existia na legislação previdenciária à época do lançamento e, de acordo com o 106 do Código Tributário Nacional deve ser verificado o fato punido.

Ora se o fato “atraso” aqui apurado era punido com multa moratória, conseqüentemente, com a alteração da ordem jurídica, só pode lhe ser aplicada, se for o caso, a novel multa moratória, prevista no caput do artigo 35 acima citado.

Em princípio houve beneficiamento da situação do contribuinte, motivo pelo qual incide na espécie a retroatividade benigna prevista na alínea “c”, do inciso II, do artigo 106, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, devendo ser a multa lançada na presente autuação calculada nos termos do artigo 35 caput da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, se mais benéfica ao contribuinte

Ante o exposto, VOTO no sentido de CONHECER o recurso voluntário e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para acolher a preliminar de decadência pela regra do artigo 150, § 4º do CTN e excluir do lançamento as competências de janeiro de 1996 a novembro de 2001. No tocante ao fornecimento de veículos excluir do lançamento as competências de 12/2001 a 09/2003 e, em relação aos levantamentos relativos a venda de veículos, previdência privada, fornecimento de vale transporte em dinheiro excluí-los integralmente do lançamento, bem como a lista de corresponsáveis pois não tem o condão de apurar a responsabilidade prevista no artigo 135 do CTN. No tocante à multa determinar, se mais benéfica ao contribuinte, que seja calculada nos termos do artigo 35 caput da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

Adriano Gonzales Silvério - Relator

## Voto Vencedor

Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, Redatora Designada

Permito-me divergir do entendimento do Conselheiro Relator, quanto à aplicação do prazo decadencial, pelas razões a seguir expostas.

O Relator vota por aplicar a regra contida no art. 150, § 4º, do CTN, afirmando que “houve pagamentos efetuados mediante GPS, considerando, assim, a totalidade da folha de salários do sujeito passivo, efetuando o lançamento das diferenças encontradas”.

De fato, o STJ pacificou o entendimento de que nos casos de lançamento em que o sujeito passivo antecipa parte do pagamento da contribuição, aplica-se o prazo previsto no § 4º do art. 150 do CTN, ou seja, o prazo de cinco anos passa a contar da ocorrência do fato gerador, uma vez que resta caracterizado o lançamento por homologação.

Todavia, no caso em tela, entendo que aplica-se a regra contida no art. 173, I, do CTN, uma vez que, conforme se verifica do DAD, não houve apropriação de recolhimento por meio de GPS no presente lançamento, bem como não consta que houve recolhimento antecipado da contribuição devida.

Dessa forma, considerando que o débito se refere às competências compreendidas entre 01/1996 a 07/2006, e considerando que a intimação do sujeito passivo se deu em 19/12/2006, constata-se que já se operara a decadência do direito de constituição dos créditos lançados até a competência 11/2000, inclusive, uma vez que, para a 12/2000, o lançamento poderia ter sido lançado em 01/2001, iniciando-se a contagem do prazo em 01/01/2002, que é o primeiro dia do exercício seguinte àquele que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, citado acima.

Nesse sentido, voto por dar provimento parcial ao recurso, para que se exclua, do valor do débito, por decadência, o valor lançado até a competência 11/2000, inclusive.

É como voto.

## Declaração de Voto

Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes

1. Trata-se de lançamento de débito lavrado em face da empresa REAL SEGUROS S/A. Conforme consta do relatório fiscal, na NFLD n.º 37.011.876-6 são exigidas contribuições previdenciárias a cargo da empresa e as relativas a parte dos segurados, destinadas ao custeio da seguridade Social, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho e as destinadas a outras entidades e Fundos (Salário-educação e INCRA), incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados.

2. Em consonância com o relatório fiscal, *“a empresa entre 1999 a 2005 elaborava campanhas de vendas visando aumentar sua produção. Estas campanhas possuíam regulamentos em que se estabelecia o período da campanha, os empregados cujos cargos permitiam participação, o produto a ser vendido, as metas a serem alcançadas e estipulava as premiações. O sistema Contas a Pagar possui códigos de transação para cada tipo de pagamento, tanto para fornecedores pessoa física como para fornecedores pessoa jurídica. Da análise dos regulamentos de campanha e do sistema contas a pagar verificou-se que ora a empresa premiava seus empregados diretamente em dinheiro, ora a empresa os premiava indiretamente de várias maneiras, tais como: carros, motos, viagens, cartões de premiação, bônus de administradora de cartões de crédito, etc. adquiridos em fornecedores como Incentive House Promoções, Banco ABN AMRO ADM de cartões, Moto Rema 72, General Motors, Direct Shopping, etc. sem transitar pelas folhas de pagamento. Para efeito de imposto de renda a empresa considerava estas premiações como remuneração e tributava os valores pagos diretamente e os valores pagos sob a forma de bens/utilidades, informando na DIRF os nomes dos beneficiários sob o código 588 (pessoa física sem vínculo empregatício). O recolhimento para o IR foi feito no período todo do crédito previdenciário ora apurado. Porém, para efeito de Contribuição Previdenciária a empresa recolheu parcialmente os tributos devidos nas seguintes competências”*.

3. O acórdão recorrido julgou improcedente a impugnação e consequentemente manteve a integralidade da autuação.

### DOS PRÊMIOS

4. Como se depreende dos autos, o pagamento de prêmio ocorreu de várias maneiras: diretamente em dinheiro, carros, motos, viagens e bônus de administradoras de cartões de crédito.

5. Conforme narra o relatório fiscal, o objeto do lançamento do crédito previdenciário encontra-se consubstanciado no fato de que o pagamento de prêmio pelo sujeito passivo aos seus empregados foi considerado como verba de natureza salarial. 12

### **Do pagamento de prêmio diretamente em dinheiro, bônus de administradora de cartão de crédito e cartão premiação**

6. Dessa forma, passo a análise primeiramente do pagamento do prêmio diretamente em dinheiro, bônus de administradora de cartão de crédito e sob a forma de cartão premiação, posto que tenho entendimento similar nessas três formas.

7. O sujeito passivo defendeu-se sustentando que a premiação distribuída a seus funcionários não se enquadraria nesse conceito legal da Lei n.º 8.212/91, por entender que o pagamento esporádico de valores objeto de autuação não está estritamente vinculado à redistribuição pelo trabalho dispensado, mas era concedido por mera liberalidade aos empregados que demonstrassem alto grau de dedicação e talento.

8. Corroborando os argumentos trazidos pela fiscalização, o Conselheiro relator considerou como salário-contribuição e, portanto, base de cálculo das contribuições previdenciárias os prêmios.

9. Na última assentada, pedi vista dos autos para analisar a incidência de tributo sobre a parcela paga aos empregados a esse título.

10. Peço *vênia* ao nobre relator, para divergir do seu posicionamento, que considera as parcelas pagas a título de prêmio (uma das formas de “marketing de incentivo” do setor empresarial) parte integrante do salário-de-contribuição, por entender que tal afirmação deve ser feita somente quando restar comprovada a habitualidade no pagamento do prêmio.

11. Início a análise sobre a incidência da contribuição previdenciária instituída pela Lei 8.212/91 sobre a rubrica levantada pelo auditor fiscal, por meio de cartão de incentivo, tomando como base o conceito de salário, a habitualidade e o dispositivo constitucional que outorgou competência para a União instituir tal contribuição.

## DA PREVISÃO CONSTITUCIONAL

12. Como é cediço, a contribuição social do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada está baseada na folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício. A base jurídica originária para a incidência do tributo está na Constituição Federal:

### *Constituição Federal*

*Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:*

*I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:*

*a) a **folha de salários** e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;*

13. Dessa forma, a remuneração percebida em razão do trabalho prestado pelo trabalhador será a base de cálculo das contribuições previdenciárias. É imperioso que haja um perfeito enquadramento dos valores que se pretende lançar, em “salário” para, em seguida,

concluir sobre a incidência, ou não, do tributo na hipótese de premiação de empregados, em virtude do implemento de programas de marketing de incentivo.

14. A respeito do modo como deve ser interpretado os dispositivos constitucionais o Supremo Tribunal Federal – STF no julgamento do RE 166.772/RS firmou entendimento no sentido de que as definições postas no art. 195, I, da Constituição Federal devem ser interpretadas de forma restritiva e em conformidade com a dimensão que lhes confere o Direito do Trabalho, mesmo para fins previdenciários. Pois deve-se evitar admitir um conceito de remuneração para o direito previdenciário e outro para o trabalhista.

15. Nesse sentido, transcrevo abaixo trechos dos votos proferidos pelos Ministros Celso de Mello e Moreira Alves:

*a) Celso de Mello: "a locução constitucional "folha de salários", inscrita no art. 195, I, da Carta Política, há de ser definida em função de critérios estritamente técnicos, a serem considerados na exata e usual dimensão que lhes confere o Direito do Trabalho.";*

*b) Moreira Alves: "(...) realmente já foi demonstrado, desde o voto do eminente Ministro Relator e em alguns dos votos que o seguiram, que a expressão "salário" é usada univocamente na Constituição no sentido de salário trabalhista. Mesmo para fins previdenciários – como se vê do art. 201 -, "salário" está empregado no sentido de remuneração em decorrência de vínculo empregatício."*

*c) Marco Aurélio: "Descabe dar a uma mesma expressão – salário – utilizada pela Carta relativamente a matérias diversas, sentidos diferentes, conforme os interesses em questão. Salário, tal como mencionado no inciso I do art. 195, não pode se configurar como algo que discrepe do conceito que se lhe atribuiu quando se cogita, por exemplo, da irreduzibilidade salarial, inciso VI do artigo 7º da Carta."*

16. O termo "salário" não é próprio do direito tributário. O salário nasce de uma relação privada, ou seja, de um contrato de trabalho, sendo regulado por essa esfera do direito. Em vista disso, as exigências que tenham por base de cálculo o valor do salário pago ao empregado deverão fundar-se nas prescrições de direito do trabalho, que delimitam sua abrangência.

17. Assim sendo, o conceito de salário e remuneração utilizado na Constituição e na legislação trabalhista é unívoco e deve expressar a mesma ideia, de maneira que não se admite em matéria de vinculação tributária, como no caso de cobrança de contribuição previdenciária, que possa o lançamento de tributo incidir sobre os valores que a justiça trabalhista não considere como salário.

18. Caminhando neste sentido, vejo com restrição a ideia de que os valores pagos a título de incentivo, por intermédio de empresas de marketing promocional ou equivalente, sejam cunhados de imediato como base de cálculo da contribuição social previdenciária. Notadamente se inserido no conceito a habitualidade dos pagamentos para efeito de considera-los como ganhos habituais. E isso é importante porque faço um cotejamento entre os arts. 195 e 201 da Carta Magna.

19. O art. 201 a Carta magna prevê como a previdência social será organizada e sobre quais valores haverá incidência da contribuição social, sendo que nesse dispositivo ele dispõe que os ganhos habituais serão considerados como base de cálculo.

*Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a:*

(...)

*§ 11. Os **ganhos habituais do empregado**, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei.*

20. Como se constata da leitura do art. 201 da CF/88 a constituição considera como base de cálculo da contribuição os ganhos habituais. Nesse campo, a habitualidade é um dos elementos fundamentais para se determinar se o pagamento feito deve ou não ser considerado como salário e como tal, ser computado para fins de contribuição previdenciária. Mas o que é habitualidade?

21. Habitualidade, conforme o Dicionário Aurélio, é o que ocorre de maneira comum, frequente, ainda que de maneira espaçada, tudo aquilo que “se faz, ou que se sucede por hábito, comum, vulgar, frequente, usual”. O conceito contrasta com o ganho eventual que, conforme a mesma obra, é algo que depende de acontecimento incerto, casual, fortuito, acidental.

22. De tal forma, numa relação de trabalho pode haver, além dos pagamentos contratuais, pagamentos eventuais e aleatórios, o que torna essencial considerar a natureza jurídica de cada um para fazer incidir ou não o tributo.

23. No caso dos autos trata-se de pagamentos realizados a título de incentivo por produtividade (prêmio). Tais pagamentos ocorrem quando determinada empresa fixa metas e impõe requisitos para que os empregados afixem resultados financeiros ou de outra natureza, poderemos concluir que, em certos casos, não estaremos diante de uma prestação aleatória, tampouco habitual, conforme os conceitos expostos, pois não se trata de algo que será feito com habitualidade com relação ao mesmo empregado, pois necessita de cumprimento de determinadas condições preestabelecidas e tampouco se trata de um evento sujeito ao acaso ou ao fortuito, trata-se desse modo de uma conduta eventual, pois falamos de algo que será perseguido pelo empregado, mas o seu resultado será incerto.

24. O pagamento de determinado benefício ao empregado que atingir metas preestabelecidas é apenas uma das modalidades que fazem parte do chamado “marketing de incentivo” ou “programas de incentivo” implementados por determinada empresa. Sobre o conceito dessa atividade, Elidie P. Bifano e Luciana Aguiar, especialistas em direito tributário e economia, assim delimitam o termo:

*Programa de incentivo pode ser definido como ação planejada e orientada para motivar toda e qualquer pessoa ou grupo de pessoas, de uma empresa ou não, oferecendo reconhecimento e recompensa por meio de premiação. Os beneficiários podem estar compreendidos em equipes de vendas, distribuidores, revendedores, serviços pós-vendas, assistência técnica, controle de qualidade, atendimento ao cliente e similares. Toda campanha dessa natureza tem seu início no planejamento e na criação, quando se*

*determinam os objetivos e metas que a campanha pretende atingir, o público-alvo, a marca da campanha (logotema), o universo de ambientação e as formas de premiação. Após essas fases, faz-se o lançamento da campanha que será o marco inicial decisivo para atrair o interesse e consequente adesão do público-alvo.*

*Os programas de incentivo são instrumentalizados e documentados por regulamentos claros e objetivos, com explicação detalhada sobre a mecânica de avaliação e premiação, o que lhes atribui transparência e credibilidade, potencializando as adesões e aumentando o número de participantes.*

25. Com efeito, trata-se de uma forma de motivação interna dos funcionários, colaboradores ou prestadores de serviços de uma empresa. Há quem diga que essa prática faz parte do denominado endomarketing, atividade que surgiu em 1990, desenvolvida pelo setor de recursos humanos, para estabelecer uma comunicação interna com os funcionários de uma empresa com o intuito de aumentar e estimular a produtividade e, por consequência, atingir a satisfação dos seus empregados.

26. Não me coloco na linha daqueles que entendem que há salário pago pelo simples fato de o pagamento desse incentivo ter como condição resolutive o alcance de metas de produtividade, de maneira que, receberá o benefício aquele funcionário que cumprir sua função atingindo a meta de produtividade estabelecida pela empresa. Trata-se de uma estratégia de gestão de pessoal da empresa que a fará ser mais produtiva e acelerará o seu crescimento dentro do mercado, premiando o empregado pelo cumprimento de determinada finalidade instituída pelo empregador, no caso, o atingimento de metas, tanto em espécie, equipamentos, passagens aéreas, etc.

27. Nesta linha de raciocínio temos várias rubricas dentro do escopo trabalhista, as quais não há base de cálculo de contribuição social previdenciária, como é o caso dos valores recebidos a título de Participação no Lucros ou Resultados das empresas, de abono Salarial do PIS equivalente ao valor de um salário mínimo, dentre outros.

28. Alerta-se que a ferramenta "cartão de premiação" é examinada somente na hipótese em que o beneficiário pode utilizá-la se atingir os níveis de comprometimento exigidos pelo encomendante para fazer jus a esse benefício. Assim a utilização do cartão, do ponto de vista operacional, depende sempre de autorização do emitente de comum acordo com o encomendante, de tal sorte que nenhum detentor se torna, automaticamente, beneficiário se não tiver preenchido as condições para tanto.

## **DO ENTENDIMENTO DA JUSTIÇA DO TRABALHO**

29. Retornando ao conceito do que pode ser considerada verba salarial, o fator 'habitualidade' será importante para a minha posição. Dentro da interpretação do que constitui salário-de-contribuição, a Justiça do Trabalho têm decidido que estes valores pagos habitualmente integram o montante do salário, sendo assim passível de incidência do tributo. Todavia a Corte trabalhista pondera que, quando não há habitualidade ou quando os valores são pagos esporadicamente ao mesmo empregado, não é coerente entender que esses valores sejam considerados base de cálculo de contribuição social pelo fisco.

30. **Vê-se que o direito do trabalho abrange ao conceito de salário não só a remuneração fixa e ajustada entre empregado e empregador em retribuição a execução de suas**

atividades, mas também outros valores percebidos em decorrência do vínculo empregatício (gorjetas, comissões, percentagens e gratificações). Dispõe o artigo 457 da CLT, “*in verbis*”:

*Art. 457 - Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber.*

*§ 1º - Integram o salário não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador.*

31. Para a CLT salário é a retribuição pelo trabalho prestado paga diretamente pelo empregador. Esse conceito bem simples traduz o que é salário no ordenamento jurídico brasileiro e suas principais características, pois só é salário aquilo que é pago pelo empregador e somente aquilo que corresponda a uma retribuição, que represente um acréscimo patrimonial pelo trabalho prestado.

32. Arnaldo Sussekind comenta que “remuneração é a resultante da soma do salário percebido em virtude do contrato de trabalho e dos proventos auferidos de terceiros, **habitualmente**, pelos serviços executados por força do mesmo contrato”. Sérgio Pinto Martins, por sua vez, define remuneração como “o conjunto de prestações recebidas habitualmente pelo empregado pela prestação de serviços, seja em dinheiro ou em utilidades, provenientes do empregador ou de terceiros, mas decorrentes do contrato de trabalho, de modo a satisfazer suas necessidades básicas e de sua família. Caracteriza-se a remuneração como uma prestação obrigacional de dar. Não se trata de obrigação de fazer, mas de dar, em retribuição pelos serviços prestados pelo empregado ao empregador, revelando a existência do sinalagma que é encontrado no contrato de trabalho. Essa remuneração tanto pode ser em dinheiro, como em utilidades, de maneira que o empregado não necessite compra-las, fornecendo o empregador tais coisas (...)”.

33. Tratando-se de binômio salário-remuneração, Amauri Mascaro enfatiza que salário “é **uma qualificação jurídica** que acarreta reflexos na área trabalhista, previdenciária e tributária, sendo que tais reflexos interdisciplinares levam a uma concepção ampla de salário mas que não pode ser tão larga a ponto de desestimular certas concessões por parte do empregador, especialmente sob a forma de serviços e utilidade sendo.

34. A legislação trabalhista menciona o “salário”, termo largamente utilizado para referir-se, de forma genérica, à remuneração do empregado. Insta mencionar a definição do termo sob a ótica de Amauri Mascaro do Nascimento, em sua obra “Curso de Direito do Trabalho”. Editora Saraiva: São Paulo. 18ª Edição, p. 717, *in verbis*:

*“é a totalidade das percepções econômicas dos trabalhadores, qualquer que seja a forma ou meio de pagamento, quer **retribuem o trabalho efetivo**, os períodos de interrupção do contrato e os descansos computáveis na jornada de trabalho”.*

35. *In casu*, o auditor fiscal autuou a empresa por considerar salários os valores pagos a título de “prêmio por produtividade”, ocorre que como já mencionamos o conceito de salário deve ser interpretado conforme a conceituação trabalhista.

36. Para a Corte trabalhista o pagamento de prêmios **eventualmente** são vinculados a comportamentos e resultados de ordem pessoal do empregado e entende que o implemento desse incentivo está diretamente vinculado à produtividade e não se trata de uma

retribuição pelo trabalho, pois foi espontaneamente outorgado pelo empregador, vinculado a uma meta preestabelecida pela empresa, e pode a qualquer momento ser suprimido pela empresa se o trabalhador não preencher os requisitos para o reconhecimento da vantagem. O que não ocorre quando falamos de salário, um dos elementos do contrato de trabalho bilateral e que não poderá ser suprimido por liberalidade do empregador, portanto não há como incluir tais rubricas no conceito de salário.

37. O Tribunal pondera que quando esse prêmio é **pago habitualmente**, ele passa a se confundir com o salário do empregado pois o empregado contará com o pagamento do prêmio correspondente, no seu orçamento mensal.

38. Conforme o entendimento do Tribunal Superior do Trabalho “a doutrina e a jurisprudência têm reconhecido a natureza salarial do prêmio assiduidade, desde que **não tenha caráter eventual**, como na hipótese do prêmio esporádico, ou prêmio troféu.” (Acórdão da 2ª, Turma nº RR-540686/1999, de 11 Dezembro 2002, TST. Tribunal Superior do Trabalho, Recurso n.º RO-2977/1998-000-03.00, Ministro Renato de Lacerda Paiva).

39. Assim, é indiscutível que havendo habitualidade em sua prestação, passam a assumir um novo papel no contrato de trabalho do empregado, qual seja, própria remuneração. Portanto, demonstrado então a habitualidade na concessão das referidas gratificações (ou prêmios), é inevitável o reconhecimento da natureza salarial de tal parcela, razão pela qual, deverá refletir na incidência de contribuições previdenciárias, considerado a expansão do salário.

40. Cumpre citar a jurisprudência do TST, apenas para firmar o entendimento:

***INTEGRAÇÃO DOS PRÊMIOS. O entendimento dominante nesta Corte é no sentido de que os prêmios pagos habitualmente detêm natureza jurídica salarial, nos exatos termos do artigo 457, § 1º, da Consolidação das Leis do Trabalho. Recurso de revista de que não se conhece. (Processo: RR - 520500-08.2004.5.09.0004 Data de Julgamento: 23/05/2012, Relator Ministro: Pedro Paulo Manus, 7ª Turma, Data de Publicação: DEJT 25/05/2012).***

***RECURSO DE REVISTA. SALÁRIO PAGO FORA DA FOLHA DE PAGAMENTO. INTEGRAÇÃO À REMUNERAÇÃO. O Tribunal Regional constatou que as Reclamadas depositavam, com habitualidade, créditos em cartões magnéticos como contraprestação às metas atingidas pelo Reclamante. Por entender que as Reclamadas pagavam verbas salariais fora da folha de pagamento, a Corte de origem decidiu manter a determinação de integração ao salário das referidas verbas. Registrado que o dinheiro depositado nos cartões representava correspondência às metas atingidas pelo Reclamante e era pago com habitualidade, a decisão de integração ao salário da verba não ofende o art. 457 da CLT, pois, nos termos do referido dispositivo, compreende-se na remuneração do empregado toda parcela paga como contraprestação do serviço. Ressalta-se que este Tribunal Superior tem decidido que o pagamento de prêmio por alcance de metas adquire natureza salarial quando pago com habitualidade. Recurso de revista de que não se conhece.***

(...)

*Recurso de revista de que se conhece e a que se dá provimento. (Processo: RR - 104400-04.2007.5.03.0037 Data de Julgamento: 07/03/2012, Relator Ministro: Fernando Eizo Ono, 4ª Turma, Data de Publicação: DEJT 23/03/2012).*

*PRÊMIO. NATUREZA JURÍDICA. ART. 457, § 1º, DA CLT.*

*Deixando o acórdão regional de consignar a habitualidade do pagamento da verba denominada prêmio objetivo, e tendo registrado que a sua percepção não correspondia ao pagamento pela regular e obrigatória prestação de serviços, não há que se cogitar acerca da violação literal do artigo 457, parágrafo 1º, da CLT, porquanto o prêmio pago como incentivo ao melhor desempenho do empregado não possui conotação salarial, já que esta se reserva apenas às verbas decorrentes da contraprestação direta pelo empregador dos serviços realizados pelo empregado. Incide, à hipótese, o teor do Enunciado n. 221 do TST, com óbice ao destrancamento da revista. ((TST – 4ª T., AIRR 783.871/2001.7, Rel. Juiz convocado Luiz Antonio Lazarim, DJ de 25-02-2005)*

*Trechos do voto: “a verba denominada prêmio objetivo foi instituída pela ré para gratificar aqueles vencedores que conseguissem atingir metade de vendas traçadas pela empresa, podendo o valor desta premiação variar de acordo com o volume das metas atingidas. Logo, é inequívoco que esta parcela tinha por objetivo recompensar e incentivar atributos individuais, sendo certo que as condições dessa benesse estão estipuladas pelo empregador como liberalidade sua, não possuindo, pois, o caráter de pagamento compulsório insito aos salários”.*

*Os prêmios pagos aos obreiros, por liberalidade patronal, que dependem do implemento de determinada condição, não possuem natureza salarial, razão pela qual não integram a remuneração do empregado. (TST – 2ª T, RR 316.466/96.0, Rel. Min. José Bráulio Bassini)*

*O prêmio desempenho não integra o salário. Recurso de Revista provido para declarar que a parcela “prêmio desempenho” não integra o salário, não gerando, portanto, os reflexos deferidos quer ficam excluídos (TST – 3ª T, RR 175549/95, Rel. Min. Zito Calasãs)*

41. Dessa feita, resta patente a impossibilidade de incidência de contribuições previdenciárias sobre as premiações ofertadas em razão dos implementos de campanhas de marketing de incentivos quando ficar clara a inabitualidade dos pagamentos, bem como fundadas em eventos a serem cumpridos pelos empregados.

42. Nessa esteira, cumpre citar ainda o entendimento de Sérgio Pinto Martins em sua obra “Direito da seguridade social” a respeito dos ganhos habituais, onde ele ressalta que na Constituição Federal, art. 201, § 11 dispõe que somente “os ganhos habituais do empregado serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão dos benefícios” e esclarece:

*“Ganhos” serão as prestações fornecidas ao empregado de maneira periódica, incluindo tanto o pagamento em dinheiro, como o fornecimento de*

*utilidade. “habitual” é o que é feito com costume, de forma repetida, duradoura, frequente.*

*Será considerado ganho habitual qualquer prestação proporcionada ao empregado que seja repetida no tempo, tendo, portanto, habitualidade.*

(...)

***Sobre ganhos eventuais não incidirá a contribuição previdenciária.***

43. Dessa forma, o incentivo em questão não possui natureza de remuneração de que trata o art. 195, inc. I, alínea “a, ou do art. 201, §11, da Constituição Federal, o art. 22 ou qualquer outro da Lei nº 8.212/91, haja vista que a relação de que estamos tratando não se enquadra na hipótese de incidência prevista em tais dispositivos normativos.

44. O conceito da verba ora em discussão poderia amolda-se perfeitamente ao instituto de promessa de pagamento futuro a alguém, sob uma condição resolutiva, por ter caráter recompensatório e não haver qualquer conotação inerente à remuneração paga no âmbito de um contrato de trabalho.

45. A respeito do prêmio pago a empregados e a sua não relação com a remuneração, Amauri Mascaro do Nascimento preleciona: ***“os prêmios não têm natureza salarial unicamente enquanto não habituais, assim considerados os feitos a esse título, por exemplo, uma vez por ano ou em função de campanhas de incentivo à produção eventualmente realizadas pela empresa especialmente quando não pagos em dinheiro, mas em outras vantagens como uma viagem ao exterior etc.”***

46. Na esteira desse raciocínio asseverou Valentin Carrion (in Comentários à Consolidação das Leis do Trabalho – 28ª ed. - São Paulo: Saraiva, 2003, p. 297): ***“Gratificações. Somente as não habituais deixam de ser consideradas como ajustadas; as demais integram-se na remuneração para todos os efeitos. É a aplicação do princípio de que todas as vantagens obtidas pelo empregado aderem ao contrato definitivamente”***.

47. Reforça o entendimento, o posicionamento de Wagner Balera ao emitir parecer na consulta solicitada pela Associação de Marketing Promocional (AMPRO) publicado na obra “O marketing de incentivo e as contribuições sociais”, p. 115.

*Premiações conferidas a quem deu cabal cumprimento a certas e determinadas metas, nada mais são do que incentivos ao bom desempenho no trabalho, vantagens esporádicas e estímulos à disputa leal entre companheiros de trabalho, conferidos por simples liberalidade do empregador, que de nenhum modo remuneram o trabalho prestado. p. 114*

(...)

***Os prêmios pagos ao segurado empregado não integram seu salário-de-contribuição e conseqüentemente não são passíveis de incidência previdenciária, posto que não configuram nenhuma das espécies de remuneração.***

*Trata-se de situações esporádicas, não habituais, aleatórias, excepcionais, motivadas por campanhas promocionais com prazo determinado de duração, mediante condições fixadas em regulamentos próprios, com montantes e expressões variáveis e em caráter de recompensa pelo êxito alcançado naquela jornada.*

*A premiação decorre do resultado positivo da disputa de que participou cada beneficiário, por sua livre e espontânea vontade, distinta completamente das naturais atribuições que desempenha na vida ordinária do seu labor, consoante os termos de regulamento tornado público por terceiro, alheio ao contrato de trabalho, especialmente incumbido de promover um certame que é o desdobramento de ato unilateral de vontade (...) p. 115*

48. Dessa forma, pelos argumentos expostos, estou certo de que sobre parcelas de prêmios pagos **sem a habitualidade** e com regras igualitárias (não aleatórias) que consistem na instrumentalização e documentação por regulamentos claros e objetivos para o acesso dos empregados, não incide contribuição previdenciária.

### DA LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA

49. A legislação previdenciária também não foge às regras acima delineadas. Segundo dispõe a Lei 8.212/91, em seu artigo 28, inciso I, constitui salário de contribuição “(...) 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.” (g.n.)

50. A própria Lei de Organização da Seguridade Social dispõe ainda que não integram o salário de contribuição as importâncias recebidas a título de ganhos eventuais, conforme segue abaixo:

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

...

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

...

*e) as importâncias:*

...

*7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário;” (g.n.)*

51. Desse modo, muito embora esta Câmara já tenha se manifestado, em julgamentos anteriores, no sentido de que os valores pagos a título de prêmios são considerados salários e sobre eles há a incidência de contribuição (acórdão n.º 205-01475 de minha relatoria), **prefiro avançar na discussão do tema para firmar posição no sentido de que, restando**

demonstrado que as premiações ocorriam de forma regular, em pagamentos eventuais e que havia regras claras e objetivas disponíveis para o recebimento da verba, não há incidência de contribuição social previdenciária.

52. Embora discorde do posicionamento, porque entendo que é possível a incidência de tributo sobre os valores em comento quanto se revestirem de caráter salarial, vale ressaltar o que assevera Elidie P. Bifano e Luciana Aguiar na obra “marketing de incentivo: uma visão legal”, p. 43, *in verbis*:

*(...) em nenhuma hipótese a vantagem ou prêmio recebidos em virtude de programas de incentivos comporiam base de cálculo da contribuição previdenciária posto que: i) o prêmio não tem natureza de verba salarial, (ii) não se destina a retribuir trabalho (iii) tem natureza aleatória e principalmente eventual.*

### **DO PAGAMENTO LIMITADO A DUAS VEZES AO ANO**

53. Neste ponto, convencido que a habitualidade é fator imprescindível para caracterizar o prêmio como salário-de-contribuição, é preciso estabelecer parâmetros temporais para considerar o pagamento habitual ou não.

54. Mas fica sempre a dúvida quanto ao conceito de habitualidade. Quantas vezes o empregado poderia receber a chamada gratificação sem que isso fosse considerando para efeito da incidência da contribuição? Nesse ponto, creio que a norma de Participação nos Lucros ou Resultados pode servir como parâmetro, já que em vezes a própria justiça assim o considerou no exame do chamado prêmio por produtividade básica e a gratificação semestral.

55. Como a atividade de *marketing* de incentivo ainda não possui regulamentação legislativa no tocante à sua atuação no mercado e tão pouco há menção desta na legislação previdenciária, para manter, uma coerência nas decisões proferidas, entendo cabível analisarmos o posicionamento da Justiça Federal que entendeu que o prêmio por produtividade equivale à participação nos lucros, assegurada aos trabalhadores pelo art. 7º, XI, da Constituição Federal, que é desvinculada da remuneração e não possui natureza salarial. Sobre essas verbas não incide contribuição previdenciária desde que pagos semestralmente conforme o disposto no § 2º do art. 3º da MP nº 794/94.

*TRIBUTÁRIO E PREVIDENCIÁRIO. ANULAÇÃO DE NFLD. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. LICENÇA-PRÊMIO NÃO USUFRUIDA (INDENIZADA). AJUDA DE CUSTO ALUGUEL. AJUDA DE CUSTO TRANSPORTE/DIAS DE REPOUSO. REEMBOLSO CRECHE/BABÁ/DEFICIENTES. PRÊMIO PRODUTIVIDADE BANESPA. GRATIFICAÇÕES SEMESTRAIS. NÃO INCIDÊNCIA. DESLOCAMENTO NOTURNO. SUPERVISOR DE CONTAS. ALIMENTAÇÃO/DIAS DE REPOUSO. INCIDÊNCIA. DECADÊNCIA QUINQUENAL.*

(...)

**6. O prêmio por produtividade básica e a gratificação semestral ou de balanço se equivalem à participação nos lucros, assegurada aos trabalhadores pelo art. 7º, XI, da Constituição Federal, que é desvinculada da remuneração e não possui natureza salarial. Sobre essas verbas não**

*incide contribuição previdenciária desde que pagos em conformidade com o disposto no § 2º do art. 3º da MP nº 794/94 (periodicidade semestral).*

(...)

*13. Apelação a que se dá parcial provimento. (AC 1997.34.00.022834-5/DF, Rel. Juiz Federal Osmane Antônio Dos Santos, Oitava Turma, e-DJF1 p.576 de 29/10/2008)*

56. Dentro desse contexto transcrevemos trechos do acordão onde o relator equipara o pagamento do prêmio ao pagamento de Participação nos Lucros e Resultado (PLR).

“(…)

*Sobre o “Prêmio Produtividade Banespa” e “Gratificações Semestrais ou de Balanço”, tem razão o autor ao sustentar a sua natureza não salarial.*

*É que, efetivamente, são verbas pagas para apenas alguns funcionários, de forma individualizada e ocasionalmente, que tenham atingido determinadas metas, o que constitui mera expectativa de direito do empregado. Assim, se são criadas pelo Banco para implementar determinadas condições e para ter direito ao pagamento do prêmio o empregado tem de determinar produtividade, interesse e etc, não há de se falar em habitualidade, pois é intuitivo que não são concedidas sempre aos mesmos empregados.*

*Ademais, tais parcelas se equivalem à participação nos lucros, assegurada aos trabalhadores pelo art. 7º, XI, da Constituição Federal, que é desvinculada da remuneração e não possui natureza salarial.*

*Portanto, não constitui base de cálculo para a contribuição previdenciária.*

57. Assim, considerando necessário estabelecermos um parâmetro temporal para caracterizar, habitual ou eventual, o pagamento de valores a título de prêmio e diante do posicionamento do judiciário que trata o prêmio por produtividade equivalente ao pagamento de Participação nos Lucros e Resultados (PLR), entendo cabível nesse caso, a interpretação por analogia (art. 108, inciso I, do CTN). Até porque a analogia, no Direito Tributário, é sempre forma de integração. Acredito ser razoável o pagamento de prêmio de produtividade por, no máximo, duas vezes ao ano, assim como estipula a regulamentação da PLR.

58. Por fim, embora não seja argumento jurídico para a minha convicção, chamo a atenção, apenas como registro, para o fato de haver sérias distorções no sistema tributário brasileiro, o que ocasiona certa confusão por parte nos contribuintes para determinarem o que é ou não efetivamente devido ao fisco, o que torna necessária uma urgente reforma tributária. Vejamos a matéria abaixo:

*“Presidente vê “resistência”, mas diz que mudanças são “prementes” e cita o caso da tributação de energia.*

*A presidente Dilma Rousseff quer atacar de forma “específica” as distorções do sistema de impostos, um dos entraves ao crescimento do País. Ao classificar de “inadequada” a tributação brasileira, em discurso na abertura da marcha dos prefeitos, ontem em Brasília, Dilma disse que a opção é fazer mudanças pontuais. “Já tentamos duas vezes fazer uma reforma de maior fôlego. Resolvemos agora atuar, em vez de ficar discutindo se a reforma sai*

*ou não sai." Dilma deixou claro que uma das primeiras áreas que serão atacadas é a de energia. "Não conheço muitos países que tributam energia elétrica. Nós tributamos. Tem várias formas de tributação nossas que são regressivas." Dilma disse saber que há "resistências" à reforma tributária, mas afirmou que "tem coisas que são prementes". (O Estado de S. Paulo - 16/05/2012).*

59. Diante do exposto, voto no sentido de limitar a incidência da contribuição social previdenciária às parcelas **excedentes** a dois pagamentos anuais, excluindo totalmente da base de cálculo os valores pagos àqueles empregados segurados em até duas únicas vezes a cada ano.

60. No caso em análise, a habitualidade foi aparentemente verificada em relação ao conessor do benefício (empregador) e não ao destinatário da verba (empregado), com base nos dados anexos (ff. 49/64).

61. Pois observa-se que seria habitual o recebimento de uma mesma verba, por um mesmo empregado, reiteradas vezes. Porém, pelo que se depreende dos autos, o pagamento do prêmio foi único, em períodos incertos e aleatórios.

#### **Do pagamento de prêmio sob a forma de carros, motos e viagens**

62. No que se refere ao pagamento do prêmio na forma de carros, motos e viagens, entendo pela não incidência das contribuições sociais previdenciárias.

63. Pois, no caso concreto, fica claro que esses prêmios tratam-se de benefícios eventuais. Além disso, as premiações não são diretamente direcionadas a qualquer empregado especificado.

64. Dessa forma, o prêmio é parcela que não possui caráter salarial, posto que não é uma contraprestação ao trabalho realizado e, sim, uma recompensa quando atingidas determinadas metas preestabelecidas, não existindo habitualidade, periodicidade e certeza de seu recebimento.

65. Posto isso, reafirmo que não há, no caso, incidência da contribuição social previdenciária.

#### **DA MULTA APLICADA**

66. Sobre a multa que será aplicada àqueles que receberam parcelas excedentes a duas vezes em um único ano, torna-se importante apreciar de ofício a matéria, tendo em vista se tratar de questão de ordem pública.

67. Dessa forma, em respeito ao art. 106 do CTN, inciso II, alínea "c", deve o Fisco perscrutar, na aplicação da multa, a existência de penalidade menos gravosa ao contribuinte. No caso em apreço, esse cotejo deve ser promovido em virtude das alterações trazidas pela Lei nº 11.941/2009 ao art. 35 da Lei nº 8.212/1991, que instituiu mudanças à penalidade cominada pela conduta da Recorrente à época dos fatos geradores.

68. Assim, identificando o Fisco benefício ao contribuinte na penalidade nova, essa deve retroagir em seus efeitos, conforme ocorre com a nova redação dada ao art. 35 da Lei nº 8.212/1991 que assim dispõe:

*“Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996.”*

69. E o supracitado art. 61, da Lei nº 9.430/96, por sua vez, assevera que:

*“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

(...)

*§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.”*

70. Confrontando a penalidade retratada na redação original do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 com a que ora dispõe o referido dispositivo legal, vê-se que a primeira permitia que a multa atingisse o patamar de cem por cento, dado o estágio da cobrança do débito, ao passo que a nova limita a multa a vinte por cento.

71. Sendo assim, diante da inafastável aplicação da alínea “c”, inciso II, art. 106, do CTN, conclui-se pela possibilidade de aplicação da multa prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009 ao art. 35 da Lei nº 8.212/1991, se for mais benéfica para o contribuinte.

## DA DECADÊNCIA

72. Sobre a decadência, o Supremo Tribunal Federal - STF, por unanimidade, declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 e editou a Súmula Vinculante nº 08, verbis:

*“(…) Resultam inconstitucionais, portanto, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e o parágrafo único do art.5º do Decreto-lei nº 1.569/77, que versando sobre normas gerais de Direito Tributário, invadiram conteúdo material sob a reserva constitucional de lei complementar.*

*Sendo inconstitucionais os dispositivos, mantém-se hígida a legislação anterior, com seus prazos quinquenais de prescrição e decadência e regras de fluência, que não acolhem a hipótese de suspensão da prescrição durante o arquivamento administrativo das execuções de pequeno valor, o que equivale a assentar que, como os demais tributos, as contribuições de Seguridade Social sujeitam-se, entre outros, aos artigos 150, § 4º, 173 e 174 do CTN.*

**Diante do exposto, conheço dos Recursos Extraordinários e lhes nego provimento, para confirmar a proclamada inconstitucionalidade dos arts. 45**

*e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569/77, frente ao § 1º do art. 18 da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional 01/69.*

*É como voto.”*

.....  
“*Súmula Vinculante nº 08:*

*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.”*

73. Os efeitos da Súmula Vinculante são previstos no artigo 103-A da Constituição Federal, regulamentados pela Lei nº 11.417, de 19/12/2006, in verbis:

*“Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.”*

74. Ainda sobre o assunto, a Lei nº 11.417, de 19 de dezembro de 2006, dispõe o que segue:

*“Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de 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 prevista nesta Lei.*

*§ 1º O enunciado da súmula terá por objeto a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja, entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública, controvérsia atual que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre idêntica questão.”*

75. Assim, como demonstrado, a partir da publicação na imprensa oficial, todos os órgãos judiciais e administrativos ficam obrigados a acatarem a Súmula Vinculante. Dessa forma, afastado por inconstitucionalidade o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, resta verificar qual regra de decadência prevista no Código Tributário Nacional - CTN se aplicar ao caso concreto.

76. Acerca das regras de verificação da decadência, frise-se, posto que importante, que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça consolidou-se no seguinte sentido:

*“(...) 1. Está assentado na jurisprudência desta Corte que, nos casos em que não tiver havido o pagamento antecipado de tributo sujeito a lançamento por homologação, é de se aplicar o art. 173, inc. I, do Código Tributário Nacional (CTN). Isso porque a disciplina do art. 150, § 4º, do CTN estabelece a necessidade de antecipação do pagamento para fins de contagem do prazo decadencial. Precedente em recurso representativo de controvérsia (REsp 973733/SC, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 18.9.2009). [...] 3. Recurso especial parcialmente provido”. (REsp 1015907/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 10/09/2010)*

*“(...) 1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).*

*2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).*

*3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o ‘primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado’ corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, 'Decadência e Prescrição no Direito Tributário', 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199)*

(...)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 23/07/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 19/08/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 23/07/2013 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Assinado digitalmente em 29/07/2013 por ADRIANO GONZALES SILVERIO, Assinado digitalmente em 23/07/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES

Impresso em 29/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

5. *In casu*, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

77. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo. 7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008”. (REsp 973733/SC, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 18/09/2009).

78. Compulsando os autos, depreende-se do Termo de Encerramento da Auditoria Fiscal – TEAF, ff. 43 a 44, que a fiscalização examinou livro diário; folha de pagamento, GFIP, comprovante de recolhimento e outros elementos. Assim, verifica-se que houve o recolhimento parcial das contribuições previdenciárias, considerando a totalidade das contribuições sociais previdenciárias incidentes sobre a folha de pagamentos da empresa. Dessa forma, tenho como certo que deva ser aplicada a regra constante do artigo 150, §4º, do CTN.

79. O CARF, por intermédio de uma de suas Câmaras Superiores, corroborou tal entendimento ao aplicar a regra do art. 150, “eis que restou comprovada a ocorrência de antecipação de pagamento, por tratar-se de salário indireto, tendo a contribuinte efetuado o recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração reconhecida (salário normal)”. (Processo nº 36918.002963/200575; Recurso nº 243.707 Especial do Procurador Acórdão nº 920201.418)

80. Dessa forma, tenho como certo que deva ser aplicada ao lançamento fiscal a regra constante do artigo 150, §4º, do CTN.

81. E com base nas informações expostas acima, tendo em vista que a recorrente foi cientificada do lançamento fiscal em 19/12/2006, referente às contribuições do período de 01/02/1999 a 31/05/2006 ficam alcançadas pela decadência quinquenal as competências 02/1999 a 11/2001, restando mantidas as competências 12/2001 a 07/2005.

## CONCLUSÃO

82. Por todo o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, determinando:

a) o afastamento da incidência de contribuição previdenciária sob as parcelas pagas até duas vezes a título de prêmio na forma de dinheiro, bônus de administradora de cartão de crédito e cartão premiação;

b) o afastamento da incidência de contribuição previdenciária sobre os prêmios pagos na forma de carros, motos e viagens;

c) a aplicação da multa prevista no art. 35 da Lei n.º 8.212/91 combinada com o art. 61, §2º da Lei n.º 9.430/96 para aqueles segurados empregados que receberam parcelas excedentes a duas vezes ao ano.

*(assinado digitalmente)*

Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes

CÓPIA