



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo n° 35464.000379/2007-60
Recurso n° 144.311 Voluntário
Matéria Diferença de contribuições
Acórdão n° 205-00.505
Sessão de 09 de abril de 2008
Recorrente BUNGE FERTILIZANTES S/A
Recorrida SRP- SÃO PAULO/SP

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/1996 a 30/04/1997

Ementa: OBRIGAÇÃO PRINCIPAL.
DECADÊNCIA. PARCELA INTEGRANTE DO
SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. RELEVAÇÃO.
JUROS. MULTA.

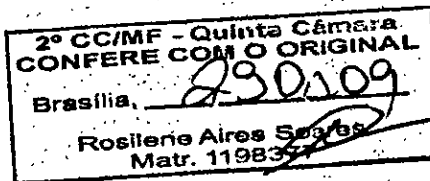
O prazo decadencial é o previsto no artigo 45 da Lei
n° 8.212/1991.

Não incidem contribuições previdenciárias sobre as
parcelas indenizatórias, independentemente de
previsão no artigo 28, §9° da Lei n° 8.212/91.

Recurso Voluntário Provido.



Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.



Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra Decisão da Delegacia da Secretaria da Receita Previdenciária, em São Paulo/SP (DRP), Decisão-Notificação (DN) 21.404.4/0778/2006, fls. 0175 a 0197, que julgou procedente o lançamento por descumprimento de obrigação tributária legal principal, fl. 001.

A fiscalização emitiu Relatório Fiscal (RF), fls. 031 a 034, que foi questionado, resultando em diligência, pelo setor de contencioso administrativo da DRP, fls. 0120 a 123.

Como resultado, a fiscalização emitiu no RF, fls. 0141 a 0144, e o setor de contencioso administrativo reabriu o prazo legal de defesa da recorrente, fls. 0147 e 0148.

Segundo a fiscalização, de acordo com o Relatório Fiscal (RF), fls. 0141 a 0144, a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) refere-se a contribuições previdenciárias destinadas à Seguridade Social e Terceiros, incidentes sobre a Folha de Pagamento de segurados empregados da empresa, abrangendo a rubrica "433-Indenização Compensatória".

Os motivos que ensejaram o lançamento estão descritos no Relatório Fiscal de Lançamento de Débito (RF), todos detalhados e claros no RF e nos demais anexos da NFLD.

Contra o lançamento, a recorrente apresentou impugnação, fls. 0154 a 0173.

A DRP analisou o lançamento e a impugnação, julgando procedente o lançamento, fls. 0175 a 0197.

Inconformado com a decisão, a recorrente apresentou recurso voluntário, fls. 0213 a 0235, acompanhado de anexos.

No recurso, a recorrente alega, em síntese, que:

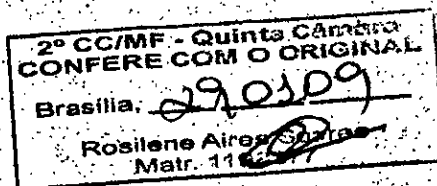
1. O recurso é tempestivo;
2. A decisão proferida merece ser reformada;
3. O lançamento efetuado é decadente;
4. A decadência adotada deve ser a quinquenal, caso contrário a exigência é inconstitucional;
5. Assim, aguarda-se serenamente o acolhimento da preliminar (decadência), devendo ser declarado extinto o crédito tributário, nos termos do Código Tributário Nacional (CTN);
6. Ocorreu nulidade insanável, na medida em que a fiscalização exigiu documentos presentes em período decadente;
7. Após a decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), não há como exigir tais documentos;

8. A rubrica que serviu de base para a apuração do Salário de Contribuição (SC), "Indenização Compensatória", é excluída do SC por força do Art. 214, § 9º, V, "a", do Regulamento da Previdência Social (RPS);
9. Solicita a relevação da multa;
10. Os juros devem ser calculados a partir da data da lavratura da NFLD;
11. Por fim, solicita: a) a reforma da decisão; b) o acolhimento da preliminar sobre decadência; e c) caso as preliminares não sejam acolhidas, no mérito, que o lançamento seja julgado insubsistente, com o cancelamento da multa.

A DRP encaminhou o processo ao Conselho de Recursos da Previdência Social (CRPS) e posicionou-se, em síntese, pela manutenção da decisão já proferida, fl. 0240.

É o Relatório.





Voto Vencido

Conselheiro MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA Relator

A questão controversa reside no ponto de as verbas pagas a título de "indenização compensatória" integrarem ou não a remuneração dos segurados empregados da recorrente.

De acordo com o previsto no art. 28 da Lei n.º 8.212/1991, para o segurado empregado entende-se por salário-de-contribuição a totalidade dos rendimentos destinados a retribuir o trabalho, incluindo nesse conceito os ganhos habituais sob a forma de utilidades, nestas palavras:

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

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

Como se verifica na última parte do inciso I, art. 28 da Lei n.º 8.212/1991, as convenções ou acordos coletivos de trabalhos ou até mesmo as sentenças normativas podem prever a inclusão de parcelas no conceito do salário-de-contribuição. Assim, não é pelo fato de ser previsto em acordo em dissídio coletivo, que se pode desnaturar a natureza da verba, para fins de incidência de contribuições previdenciárias. Mesmo porquê, se assim o fosse, acordos ou convenções coletivas poderiam alterar a legislação previdenciária, fazendo o papel de leis isentivas, o que é vedado de acordo com o previsto no art. 150, § 6º da Constituição Federal.

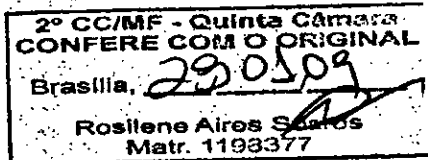
Existem parcelas que não sofrem incidência de contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial, tais verbas estão arroladas no art. 28, § 9º da Lei n.º 8.212/1991, nestas palavras:

Art. 28 (...)

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

a) os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade; (Redação dada pela Lei n.º 9.528, de 10/12/97)

b) as ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei n.º 5.929, de 30 de outubro de 1973;



c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei n.º 6.321, de 14 de abril de 1976;

d) as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho-CLT; (Redação dada pela Lei n.º 9.528, de 10/12/97)

e) as importâncias: (Alínea alterada e itens de 1 a 5 acrescentados pela Lei n.º 9.528, de 10/12/97, e de 6 a 9 acrescentados pela Lei n.º 9.711, de 20/11/98)

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

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

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

4. recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei n.º 5.889, de 8 de junho de 1973;

5. recebidas a título de incentivo à demissão;

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

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

8. recebidas a título de licença-prêmio indenizada;

9. recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei n.º 7.238, de 29 de outubro de 1984;

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

g) a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT; (Redação dada pela Lei n.º 9.528, de 10/12/97)

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

i) a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei n.º 6.494, de 7 de dezembro de 1977;

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

l) o abono do Programa de Integração Social-PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público-PASEP; (Alínea acrescentada pela Lei n.º 9.528, de 10/12/97)

m) os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho; (Alinea acrescentada pela Lei n.º 9.528, de 10/12/97)

n) a importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa; (Alinea acrescentada pela Lei n.º 9.528, de 10/12/97)

o) as parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira, de que trata o art. 36 da Lei n.º 4.870, de 1.º de dezembro de 1965; (Alinea acrescentada pela Lei n.º 9.528, de 10/12/97)

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

q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; (Alinea acrescentada pela Lei n.º 9.528, de 10/12/97)

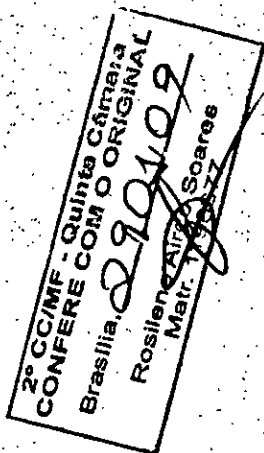
r) o valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços; (Alinea acrescentada pela Lei n.º 9.528, de 10/12/97)

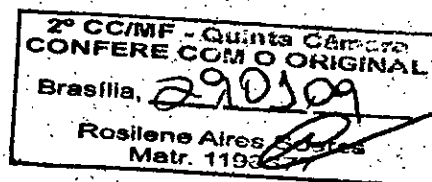
s) o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas; (Alinea acrescentada pela Lei n.º 9.528, de 10/12/97)

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei n.º 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; (Redação dada pela Lei n.º 9.711, de 20/11/98)

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

v) os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais; (Alinea acrescentada pela Lei n.º 9.528, de 10/12/97)





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

Como se verifica, sendo uma verba para retribuir o trabalho, somente não haverá incidência se houver disposição legal para dispensá-la. De acordo com a cláusula vigésima oitava do acordo firmado, fl. 105, a verba era paga com base no salário do trabalhador (50%) por ano completo trabalhado, portanto é inconcebível mencionar que a verba era expressamente desvinculada do salário.

A isenção é uma das modalidades de exclusão do crédito tributário, e desse modo, interpreta-se literalmente a legislação que disponha sobre isenção, conforme prevê o CTN em seu artigo 111, I, nestas palavras:

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

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

Assim, onde o legislador não dispôs de forma expressa, não pode o aplicador da lei estender a interpretação, sob pena de violar-se os princípios da reserva legal e da isonomia.

Ao contrário do que afirma a recorrente, as verbas possuem natureza remuneratória e não indenizatória. O trabalhador obteve um ganho diretamente ligado à sua atividade laborativa. A verba foi paga em função dos serviços que foram prestados à empresa, frisa-se que não é uma verba substitutiva da indenização, desse modo não se pode concluir que possuía a mesma natureza indenizatória. A verba era um ganho extra, complementar à indenização prevista em lei. O fato de ter sido paga na rescisão não desnatura a natureza da verba, pois tal natureza é conferida pelo fato que enseja o direito. Ao estar prevista em acordo ou convenção coletiva, o direito de receber tais verbas ingressou no plexo de direitos do trabalhador durante a vigência do contrato de trabalho. O direito a receber a verba foi decorrente dos serviços prestados à recorrente, desse modo não se pode confundir direito à aquisição das verbas, aspecto material, com direito a partir de quando o empregador terá que pagá-la, aspecto temporal. Conceito não distinto do próprio salário, pois ao trabalhar durante o mês, o trabalhador adquiriu o direito ao salário, mas somente receberá até o 5º dia do mês seguinte.

Estando portanto, no campo de incidência do conceito de remuneração e não havendo dispensa legal para incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas, conforme já analisado, deve persistir o lançamento.

Não concordo com o entendimento de que o abono não foi pago de maneira habitual, o que afastaria sua natureza de composição do salário-de-contribuição. Os comandos constitucional (art. 201, § 11) e legal (art. 28, I da Lei n.º 8.212/1991) dispõem claramente que os ganhos sob a forma de utilidades é que somente integrarão o salário-de-contribuição caso sejam pagos de forma habitual. A presente verba não foi paga em utilidade, mas sim em pecúnia, portanto independe de ter sido de forma habitual ou eventual para que esta verba integre a remuneração do segurado. Mesmo porque a habitualidade não é um componente do conceito salário.

Por todo o exposto o lançamento fiscal seguiu os ditames previstos, devendo ser mantido nos termos da Decisão-Notificação, haja vista que os argumentos apontados pelo recorrente serem incapazes de refutar a presente notificação.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto pelo CONHECIMENTO do recurso para no mérito NEGAR PROVIMENTO, julgando procedente o lançamento efetuado.

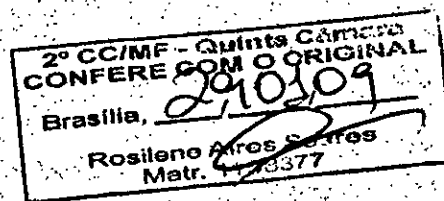
É como voto.

Sala das Sessões, em 09 de abril de 2008


MARCÓ ANDRÉ RAMOS VIEIRA,

Relator





Voto Vencedor

Conselheiro MARCELO OLIVEIRA, Relator

Da Admissibilidade

O recurso é tempestivo e satisfaz os demais requisitos de admissibilidade, razões pelas quais dele se deve tomar conhecimento.

Da Preliminar

A recorrente afirma que o prazo decadencial contido no Art. 45 da Lei 8.212 é inconstitucional.

Nosso ordenamento pátrio fundamenta-se no Estado Democrático de Direito, onde regras, leis, devem ser seguidas por todos, enquanto vigorarem.

É essa a afirmação contida em nossa Constituição Federal (CF/88), assim como se encontra na CF/88 o mecanismo de se julgar e decretar que uma Lei é Inconstitucional.

Portanto, respeitando o Estado Democrático de Direito, que constitui a República Federativa do Brasil, falta competência a esse julgador e a esse Conselho a decisão se uma determinação legal é inconstitucional ou não.

Nesse sentido, o Segundo Conselho, do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, aprovou - na Sessão Plenária de 18 de setembro de 2007, publicada no D.O.U. de 26/09/2007, Seção 1, pág. 28 - a Súmula 2, que dita:

O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária.

Assim, o prazo decadencial e que está em vigência é o previsto na Lei 8.212/1991, dez anos.

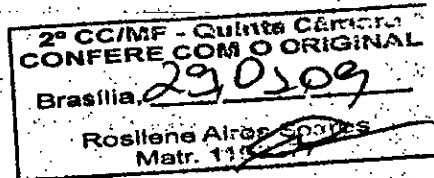
Nesse mesmo sentido, a recorrente deve arquivar os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações por dez anos, por esses créditos não estarem decadentes e pela Lei exigir.

Lei 8.212/1991:

Art. 32 ...

...

§ 11. Os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações de que trata este artigo devem ficar arquivados na empresa durante dez anos, à disposição da fiscalização.



Do Mérito

No mérito, a recorrente alega, em primeiro lugar, que a rubrica que serviu de base para a apuração do Salário de Contribuição (SC) (Indenização Compensatória), é excluída do SC, por força do Art. 214, § 9º, V, "a", do Regulamento da Previdência Social (RPS), Decreto 3.048/1999.

Essa rubrica, prevista no inciso I, do art. 10, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), refere-se à multa por dispensa sem justa causa, com base no valor constante do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS).

Analisando o RF e a decisão proferida, verificamos que essa rubrica não possui relação com a rubrica citada.

Segundo o RF, esse valor é pago aos segurados empregados, por ocasião da rescisão do contrato de trabalho sem justa causa.

Para que possamos analisar se há ou não incidência de contribuição previdenciária, cabe analisar a definição de SC, a natureza jurídica do pagamento, entre outras medidas.

Primeiramente, a Constituição Federal (CF/88) é quem definiu a base de cálculo da contribuição.

CF/88:

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

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

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

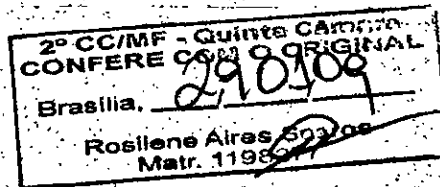
...

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

Para verificarmos a amplitude dos termos utilizados na CF/88, devemos seguir as definições contidas em julgamentos do órgão máximo do País a quem compete tal missão, o Supremo Tribunal Federal (STF).

O STF detalhou essa questão no julgamento para apreciação de Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN) 1659-6, impetrada pela Confederação Nacional da Indústria (CNI), a fim de decretar a inconstitucionalidade do § 2º, do Art. 22, da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Medida Provisória (MP) 1523-13 e mantida pela MP 1596-14, sua reedição.

MP 1596-14



Art. 22.

§ 2º *Para os fins desta Lei, integram a remuneração os abonos de qualquer espécie ou natureza, bem como as parcelas denominadas indenizatórias pagas ou creditadas a qualquer título, inclusive em razão da rescisão do contrato de trabalho, ressalvado o disposto no § 9º do art. 28.*

Neste julgamento, o STF decidiu, por unanimidade, deferir medida cautelar, para suspender, até a decisão final da ação, o § 2, do Art. 22, da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela MP 1.596-14.

Ressalte-se que, mais tarde, o próprio Poder Executivo, na Publicação da Lei 9.528/1997, conversão da MP 1596-14, vetou o § 2º questionado.

Nas razões do seu veto, o Poder Executivo fundamenta a decisão tendo em vista a decisão proferida pelo Egrégio STF, na ADIN 1659-8, que deferiu o pedido de medida cautelar, para suspender, até a decisão final da ação, o § 2, do Art. 22, da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela MP 1.596-14/1997.

No voto, repito, seguido por unanimidade, consta:

ADIN 1.659-6

"Resta a examinar, portanto, agora, o pedido de liminar no tocante à arguição de inconstitucionalidade do §2º do artigo 22 da Lei nº 8.212/91 na redação mantida pela Medida Provisória 1.596-14.

Passo a fazê-lo.

o exame de sua inconstitucionalidade para o efeito de concessão, ou não, de liminar, deve-se fazer à luz da orientação majoritária desta Corte, a partir do julgamento do RE 166.772, no sentido de que, na expressão "folha de salários" utilizada no artigo 195, I, da Constituição, salário não é qualquer pagamento, mas o que, como tal, o é em sentido técnico, distinguindo-se da remuneração em geral, por ser esta gênero de que aquele é espécie.

Partindo-se, pois, dessa premissa, que foi um dos fundamentos de inconstitucionalidade das expressões "avulsos, autônomos e administradores", contidas no inciso I, do Artigo 3, da Lei 7.787/89, tem-se que é relevante a fundamentação jurídica da presente arguição de inconstitucionalidade quanto à primeira parte da norma sob exame (relativa aos abonos)...

Por outro lado, no tocante à segunda parte do parágrafo em causa (bem como as parcelas denominadas indenizatórias pagas ou creditadas a qualquer título, inclusive em razão de rescisão do contrato de trabalho, ressalvado o disposto no §9º, do Art. 28), é também relevante, com maior razão de ser – e isso porque as verdadeiras indenizações, por sua natureza, não integram o salário

em sentido técnico nem a incorporação a ele determinada pelo §4º, do Art. 201 da Constituição, e as falsas (com que as informações justificam a constitucionalidade do preceito) não serão indenizações - , a fundamentação jurídica da arguição de inconstitucionalidade, não cabendo igualmente aqui interpretação conforme à Constituição, pois é manifesto que o dispositivo quer alcançar todas as indenizações (pagas ou creditadas a qualquer título), exceto as que expressamente vêm excluídas na enumeração do §9º, do Art. 28, da Lei 8.212/1991, na sua redação original ou alterada"

Assim, resta claro que na expressão "folha-de-salários", contida no I, Art. 195, da CF/88, não estão contidos os valores referentes às indenizações, conforme interpretação do STF.

Já a legislação infraconstitucional utiliza outra definição para a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Lei 8.212/1991:

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

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

Pelo texto, nota-se que o fato gerador da contribuição previdenciária alcança, em regra, concomitantemente, dois contribuintes, a empresa "tomadora" de serviço e o segurado "prestador" de serviço, cumpre registrar que, em relação àquela, a lei identifica a remuneração e, em relação a este, utiliza o "nomem juris" salário-de-contribuição.

Contudo, quando se trata de caracterizar o fato gerador, ambos os termos são sinônimos ou equivalentes. Diferença há, tão-somente, quando se prestam a identificar a base de cálculo. Aí, sim, existe uma diferença de valor, pois o salário-de-contribuição comporta limites mínimo e máximo, e a remuneração, em relação à empresa, não sofre limitações na incidência de contribuição.

Observe-se que o núcleo do conceito de fato gerador é a expressão remuneração a qualquer título, que não guarda sinonímia com pagamento a qualquer título, embora o integre.

O pagamento "pode" envolver uma indenização ou um ressarcimento:

- Indenização é a reparação de um dano causado à coisa ou à pessoa; e

- Ressarcimento significa compensação de despesas que o trabalhador tenha efetuado, em decorrência da execução do trabalho.

Pagamento, conclui-se, é a entrega de determinado valor em dinheiro ou espécie para solver uma obrigação.

Remuneração é a retribuição em dinheiro ou espécie por serviços prestados.

Quanto à expressão “a qualquer título”, o significado da expressão é esmiuçado por Wladimir Novaes Martinez:

“Não é qualquer importância no sentido de abranger quaisquer valores, porque a remuneração é o núcleo da definição. E, também, não possui outro significado, incluindo pagamentos decorrentes de infinitas situações, pois só as pertinentes ao contrato de trabalho interessam. O a qualquer título quer dizer indiferentemente o nome atribuído ao pagamento (se remuneratório)”. - Comentários à Lei Básica da Previdência Social, pg. 192, editora LTR, 1ª edição.

A legislação previdenciária não define expressamente o termo “remuneração”, apenas, e indiretamente, dá-lhe alguns contornos. Buscam-se, então, subsídios para essa conceituação no Direito do Trabalho, ramo do direito intimamente relacionado com o Direito Previdenciário, ao ponto de afirmarem alguns que este é apêndice ou conseqüente daquele. A verdade é que a vinculação é estreita e, como observa Sérgio Pinto Martins:

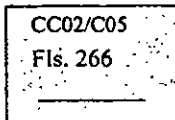
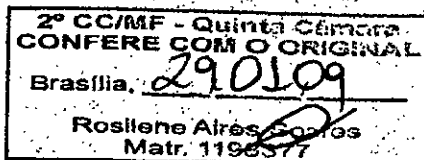
“O Direito da Seguridade Social, entretanto, vai se abeberar em vários conceitos oriundos do Direito do Trabalho, como o de empregado (art. 3º da CLT), empregador (art. 2º da CLT), remuneração (art. 457 da CLT), salário, salário-utilidade (art. 458 da CLT) ...etc. Também utiliza o Direito da Seguridade Social conceitos advindos da legislação trabalhista esparsa, como de trabalhador doméstico (art. 1º da Lei nº 5.859), de trabalhador temporário (art. 16 do Decreto nº 73.841), etc.” (In “Direito da Seguridade Social”, 2ª edição, São Paulo, Atlas, 1993, págs. 39/40).

Sobre a diferença entre salário e remuneração, para a CLT, salário é parte componente da remuneração: *“Compreendem-se na remuneração do empregado, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber”*. Acrescenta, ainda: *“Integram o salário não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador”*.

O legislador, ao considerar a remuneração como núcleo do salário-de-contribuição, conforme consta no Art. 28, da Lei 8.212/1991, certamente pensou em salário no sentido amplo, englobando todas as verbas recebidas pelo segurado diretamente do empregador, como também, de terceiros, mas tudo em decorrência do contrato de trabalho.

Didaticamente, a conceituação que a doutrina faz acerca de **salário e remuneração** é relevante para o estudo do salário-de-contribuição, pois, a partir daí, pode-se compreender a natureza das importâncias pagas ou creditadas pelo empregador aos seus empregados.

Sendo remuneração o núcleo do salário de contribuição, sabe-se que a remuneração compreende o salário, as gorjetas e as conquistas sociais.



- **Salário**, entendido como contraprestação por serviço prestado;
- **Gorjeta** é o pagamento feito por estranhos ao contrato de trabalho;
- **Conquistas Sociais** são valores devidos por força de lei, do contrato individual ou coletivo de trabalho, tais como férias anuais, repouso semanal remunerado, décimo-terceiro salário, salário-maternidade, primeiros quinze dias de auxílio-doença, etc.

De tudo quanto foi exposto, em conformidade com a legislação previdenciária e trabalhista, e de acordo com a melhor doutrina, pode-se estabelecer o seguinte conceito de remuneração, enquanto fato gerador de contribuição previdenciária:

Salário de Contribuição é todo e qualquer pagamento ou crédito feito ao segurado, em decorrência da prestação de serviço, de forma direta ou indireta, em dinheiro ou sob a forma de utilidades, habituais em relação ao empregado.

Dentre os elementos característicos das parcelas que integram o salário-de-contribuição ou remuneração, alguns se sobressaem:

Habitualidade: a reiteração ou continuidade de uma gratificação (ajuste mensal, semestral ou anual) ou mesmo uma prestação in natura, habitual (periódica e uniforme).

Pagamento pelo trabalho ou para o trabalho: deve-se distinguir "o que é pago pelo trabalho e o que é pago para o trabalho".

Integração no patrimônio do trabalhador: quando todos os empregados de uma empresa forem onerados por determinada utilidade, não será salário.

Irrelevância do título: a Lei 8.212/91 não dá importância ao título da remuneração.

Quanto às parcelas não-integrantes do salário-de-contribuição, estas referem, basicamente, a:

- valores indenizatórios; e
- ressarcimento de despesas.

A causa da indenização é o dano.

A causa do salário é o trabalho prestado, a disponibilidade do empregador ou mesmo as interrupções do trabalho em que a remuneração é devida.

A finalidade da indenização é a recomposição do patrimônio. Quanto ao salário, sua finalidade é pagar o trabalhador, como sujeito do contrato de trabalho, acrescentando um bem econômico ao seu patrimônio, para que ele possa fazer frente a suas necessidades vitais.

Em geral, a indenização é paga de uma só vez, enquanto que o salário é contínuo.

Quanto aos efeitos gerados: o salário tem efeito reflexivo sobre outros pagamentos, tais como décimo-terceiro salário, indenização, adicionais salariais, férias. **Já a indenização não tem esse efeito.**

Quanto às conseqüências, também diferem os dois institutos: **as verbas indenizatórias não sofrem incidência das contribuições previdenciárias e outras, enquanto que as verbas salariais, sim.**

Como regra geral podemos dizer que todo pagamento que for feito a título de indenização ao empregado não integrará o salário-de-contribuição, por não ter havido trabalho, mas um pagamento de modo a compensar certa atitude tomada pelo empregador.

Se o pagamento é feito à pessoa, **mas não há trabalho, não se pode dizer que tem natureza salarial, mas de indenização**, não podendo, assim, ter natureza salarial e, em conseqüência, ter incidência da contribuição previdenciária;

O Terceira Turma do Tribunal Superior do Trabalho (TST) decidiu questão semelhante.

Segundo a relatora do recurso, ministra Maria Cristina Peduzzi, "*não obstante as distintas definições de salário-de-contribuição estabelecidas pela lei, seja qual for o conceito eleito para a incidência da contribuição previdenciária, o fato gerador da obrigação envolverá, de alguma forma, a remuneração pelo trabalho*". Acrescentando: "*Assim, a contribuição incide tão-somente sobre as parcelas de natureza remuneratória, excluídas as pagas a título de indenização*", concluiu. Peduzzi citou decisões do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que as contribuições previdenciárias incidem apenas sobre as parcelas de natureza remuneratória. (RR 89171/2003-900-04-00.2).

A distinção entre as figuras salário e indenização é clara e vale trazer à colação o magistério de Amauri Mascaro Nascimento:

" Salário é pagamento do trabalho prestado, de períodos nos quais o empregado fica à disposição do empregador e das interrupções do trabalho". (Iniciação ao Direito do Trabalho, Ed. LTR, 11ª edição, p.266).

Ademais, indenizar é tornar sem dano. Compensar alguém da perda de alguma coisa que, voluntariamente, não perderia. O Professor Roque Antonio Carrazza, RTD nº 60, pg. 93, ao comentar a indenização sobre o prisma do imposto de renda, assim se pronunciou:

" ...Indenização não é nem rendimento, nem provento de qualquer natureza, mas reparação de pecúnia, por perda de direito. Melhor esclarecendo, na indenização há compensação, em pecúnia, por dano sofrido; nunca rendimento. O direito ferido é transformado numa quantia em dinheiro".

Do saudoso mestre Geraldo Ataliba, citado pela eminente Juíza do TRF 3ª Região no MS nº 153042 REG nº 94.03.062229-6 (Dialética Nº 2, pg. 105 e seg.), aprendemos:

".... o ético indenizar implica precisamente a noção de compensar ou recompensar do dano ou prejuízo sofrido; reparar e compensar é estabelecer equilíbrio entre; contrabalançar; substituir;

Tributar tais pagamentos, decorrentes de indenizações, não é legal, pois não há previsão para tanto, pois os contribuintes só podem ser tributados pela contribuição previdenciária quando auferirem remuneração.

Em suma, não se pode querer validamente equiparar o recebimento de uma indenização à obtenção de remuneração. Insistimos, nos patamares do Direito: indenização não é e nunca será remuneração ou salário. Muito, bem, na medida em que indenização não configura salário ou remuneração, temos que sobre elas não pode incidir a contribuição previdenciária.

A propósito da natureza jurídico-tributária da indenização, assim elucida o ilustre Ministro Milton Pereira:

Assim, enquanto reinem dúvidas sobre o significado, o conteúdo e o alcance da expressão 'renda e proventos de qualquer natureza', a doutrina e jurisprudência de há muito vêm entendendo que ela não compreende as importâncias percebidas a título de indenização". (Recurso Especial nº 34.988 -0-SP, in Rev. STJ nº 72, pg. 189).

O que leva o empregador a pagar aos empregados as importâncias examinadas, é exatamente o assumido dever de compensá-los pela perda, que lhes impuseram, ao dar por extinta a relação empregatícia que com eles mantinham. Não se trata de verbas salariais, pois não configuram qualquer tipo de contrapartida de serviços prestados.

Logo, impõe-se a natureza jurídica de indenização, nos termos tradicionalmente delineados pela doutrina. "As verbas salariais são aquelas adquiridas no curso e na vigência do contrato de trabalho, e por decorrência direta deste curso e desta vigência, nelas se incluindo, por exemplo, as férias, 13º salário, horas extras, adicionais de periculosidade e insalubridade e semelhantes. Já, as verbas indenizatórias são as devidas como consequência direta da cessação do contrato de trabalho".

Os argumentos aqui desenvolvidos convergem para a necessária conclusão de que os valores que expressam a indenização para empregados não se sujeitam à tributação por contribuição.

Assim, a natureza jurídica da rubrica - ressarcimento/compensação por despedida sem justa causa - sob nossa ótica é eminentemente INDENIZATÓRIA, pelos seguintes motivos:

- Sua causa é o dano (demissão sem justa causa);
- Busca "compensar" um dano sofrido (demissão sem justa causa);
- Não é habitual (paga uma única vez);
- Não gera efeito reflexivo sobre outros pagamentos, como décimo-terceiro salário, indenização, adicionais salariais, férias, etc.;

- Pagamento efetuado para compensar atitude tomada pelo empregador (demissão sem justa causa);

- Não possui como fato gerador o trabalho, mas sim o ato de demissão sem justa causa.

Ressaltamos que somos cientes que a rubrica citada não está presente no rol do §9º, do Art. 28 da Lei 8.212/1991, mas, também, não há como tributar a rubrica citada, pois não há como enquadrá-la na definição de SC, contida no inciso I, do Art. 28 citado, faltando-lhe, portanto, previsão legal para que se efetue a exigência.

Há conflito legislativo, mas deve-se sobrepor a definição da base de cálculo do tributo, pois indenização “verdadeira”, “real”, com a demonstração e verificação de todas as características que definem sua natureza jurídica, como detalhado acima, não integra o conceito de remuneração, contido na Lei 8.212/1991, nem de salários, expresso na CF/88, como interpretado pelo STF.

A mesma lógica – até por estar contida em Regulamento subordinado à Lei 8.212/1991 – deve ser considerada em relação ao Decreto 3.048/1999.

Decreto 3.049/1999:

Art.214. Entende-se por salário-de-contribuição:

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

Portanto, falta previsão legal para a exigência de contribuição, com base nessa rubrica, indenização devidamente e totalmente caracterizada.

Assim, deve-se excluir os valores dessa rubrica, constantes do presente lançamento.

Continuando a análise das argumentações, não há que se falar em relevação de multa.

A relevação da multa citada na legislação é oriunda de crédito por descumprimento de obrigação acessória, motivo de autuação.

Aliás, em caso de descumprimento de obrigações principais, a Legislação determina a impossibilidade de relevação da multa.

Lei 8.212/1991:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

- a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;*
- b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;*
- c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;*
- d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa.*

Ressaltamos, novamente, que no presente caso estamos discutindo lançamento oriundo por descumprimento de obrigação principal.

Os juros, também de caráter irrelevável, devem ser calculados a partir do inadimplemento por parte do contribuinte.

É isso que a Legislação determina.

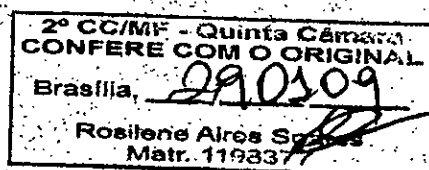
Lei 8.212/1991:

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

Parágrafo único. O percentual dos juros moratórios relativos aos meses de vencimentos ou pagamentos das contribuições corresponderá a um por cento.

Por todo o exposto, voto por DAR provimento ao recurso na argumentação citada, corrigindo-se a decisão de primeira instância proferida

MARCELO OLIVEIRA



Declaração de Voto

Conselheiro JULIO CESAR VIEIRA GOMES Relator

Acompanho o relator quanto à não incidência das contribuições previdenciárias sobre as parcelas comprovadamente de natureza indenizatória pagas por ocasião da rescisão imotivada do contrato de trabalho. É pacífico nas turmas de direito público do Egrégio Superior Tribunal de Justiça que não o elenco de parcelas do artigo 28, §9º da Lei nº 8.212, de 24/07/91 não é taxativo, eis que as indenizações são excluídas do campo incidência pelo próprio conceito de salário de contribuição trazido no *caput* do artigo. Segue transcrição de recente ementa:

Processo REsp 663082 / RJ

RECURSO ESPECIAL2004/0073849-9 Relator(a) Ministro JOSÉ DELGADO (1105) Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA Data do Julgamento 17/02/2005 Data da Publicação/Fonte DJ 28.03.2005 p. 216 Ementa TRIBUTÁRIO. VERBAS INDENIZATÓRIAS. ADICIONAL EM CASO DE DISPENSA E INCENTIVO À APOSENTADORIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

NÃO-INCIDÊNCIA. INTERPRETAÇÃO DO ART. 28, § 9º, ALÍNEA "E", ITEM 5 DA LEI Nº 8.212/91.

1. Trata-se de mandado de segurança preventivo impetrado por SHELL DO BRASIL S/A objetivando que a autoridade coatora se absteresse de autuar a ora recorrida pelo não recolhimento de contribuição previdenciária no percentual de 28%, com base nas alterações introduzidas pela Lei 8.212/91 e na CLT, pela MP nº 1.523/97.

Sobreveio a sentença concedendo em parte a segurança, entendendo exigível a contribuição previdência somente quanto à parcela da gratificação para o gozo de férias (art. 144 da CLT), por entender que a referida verba não possui natureza indenizatória. Em sede de apelação, foi mantido o posicionamento firmado pela Primeira Instância. Nesta via recursal, a Autarquia Previdenciária recorrente alega negativa de vigência ao artigo 28, § 9º, alínea "e", item 5 da Lei nº 8.212/91 sob o argumento de que a legislação referida expressamente aponta as importâncias que são excluídas da incidência de contribuição previdenciária, não se enquadrando, na espécie, as previstas na convenção coletiva de trabalho da categoria (indenização ao adicional em caso de dispensa e às vésperas da aposentadoria), por serem de natureza ressarcitórias, não se confundindo estas com as verbas recebidas a título de incentivo à demissão.

2. As verbas discutidas, como firmado pelo acórdão recorrido, são oriundas da cessação do contrato de trabalho, tendo, portanto, natureza indenizatória e não remuneratória, razão pela qual ser indevida a contribuição previdenciária. Interpretação em consonância com o que dispõe o art. 28, § 9º, alínea "e", item 5 da Lei nº 8.212/91.

3. Recurso especial improvido.

Acórdão Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs.

Ministros Francisco Falcão, Teori Albino Zavascki e Denise Arruda votaram com o Sr. Ministro Relator.

Impedido o Sr. Ministro Luiz Fux.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Teori Albino Zavascki.

Não vejo como determinante para a identificação da natureza jurídica de alguma parcela paga ao segurado a utilização do salário como base. A exemplo disto é a ajuda de custo que é uma indenização calculada sobre a remuneração mensal paga ao empregado deslocado para outra localidade. Nem tampouco se atribui ao Acordo Coletivo de Trabalho, como convenção entre as partes que é, poderes para definir a existência ou não da relação jurídica tributária. Prestou-se, isto sim, para o exame das condições em que paga a verba compensatória; sendo irrelevante a cláusula que a exclui da incidência das contribuições previdenciárias.

Por tudo, no mesmo sentido que o nobre relator do voto vencedor, entendo que o recurso deve ser provido.


JULIO CESAR VIEIRA GOMES

