



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA**

Processo nº 35464.003850/2006-91
Recurso nº 141.444 Voluntário
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Acórdão nº 205-0.1180
Sessão de 07 de outubro 2008
Recorrente BANCO ITAÚ S/A
Recorrida SRP-SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/99 a 28/02/05

Ementa: TRIBUTÁRIO. SEGURO DE VIDA EM GRUPO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NÃO INCIDÊNCIA. FATOS GERADORES ANTERIORES À ALTERAÇÃO DO ART. 458, § 2º, DA CLT PELA LEI Nº. 10.243/2001 E DO ART. 28, § 9º, ALÍNEA "P", DA LEI Nº. 8.212/91, PELA LEI Nº. 9.528/97. NATUREZA SALARIAL. DESCARACTERIZAÇÃO.

I - O art. 458, § 2º, da CLT, alterado pela Lei nº. 10.243/2001, e o art. 28, § 9º, alínea "p", da Lei 8.212/91, modificado pela Lei 9.528/97, estabeleceram, respectivamente, a natureza não-salarial do seguro de vida e a não-incidência da contribuição previdenciária sobre esses ganhos.

II - O débito em cobrança é anterior à lei que excluiu da incidência o valor do seguro de vida, mas, independentemente da exclusão, por força da interpretação teleológica do primitivo art. 28, inciso I, da Lei 8212/91, pode-se concluir que o empregado nada usufrui pelo seguro de vida em grupo, o que descarta a possibilidade de considerar-se o valor pago, se generalizado para todos os empregados, como sendo salário-utilidade.

(RESP 695575/RS. Min. Francisco Falcão, 1ª Turma, DJ nº. 13-03-2005, pg. 205).

PIS - ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS - AUXÍLIO-CRECHE OU BENEFÍCIO-CRECHE - CONTRIBUIÇÃO INDEVIDA

Sendo a parcela do auxílio-creche ou benefício-creche, que inclusive foi homologado em acordo coletivo, um direito do trabalhador (CF/88, art. 7º, XXV e XXVI), e cuja comprovação pelo empregado é obrigatória, não pode a mesma ser confundida

como salário e, como tal, não está abrangida pela incidência da contribuição. Recurso provido.

Acórdão 203.07104. Terceira Câmara. Relator: Mauro Wasilewski.

TRIBUTÁRIO. PREVIDENCIÁRIO. AUXÍLIO-CRECHE.
VERBA INDENIZATÓRIA. AUSÊNCIA DE NATUREZA
SALARIAL

1. Dado seu caráter indenizatório, o valor pago ao empregado, a título de **auxílio creche**, não constitui remuneração nem integra o salário, não incidindo, sobre ele, contribuição social sobre a folha de salários (Carta Magna, art. 195, I) (q.v. REsp 48995, Ministro João Otávio de Noronha, publicado em 13/06/2005).

2. Honorários advocatícios fixados em 5% (cinco por cento) sobre o valor da condenação.

3. Apelação da União (Fazenda Nacional) e remessa oficial, tida por interposta, não provida.

4. Recurso adesivo provido em parte

(TRF 1ª Região. Apelação Cível 2003.00.002723-2/PI. Dês. Carlos Fernando Mathias. 8ª Turma. DJ 10/02/2006, pág. 152).

Processo Anulado



Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

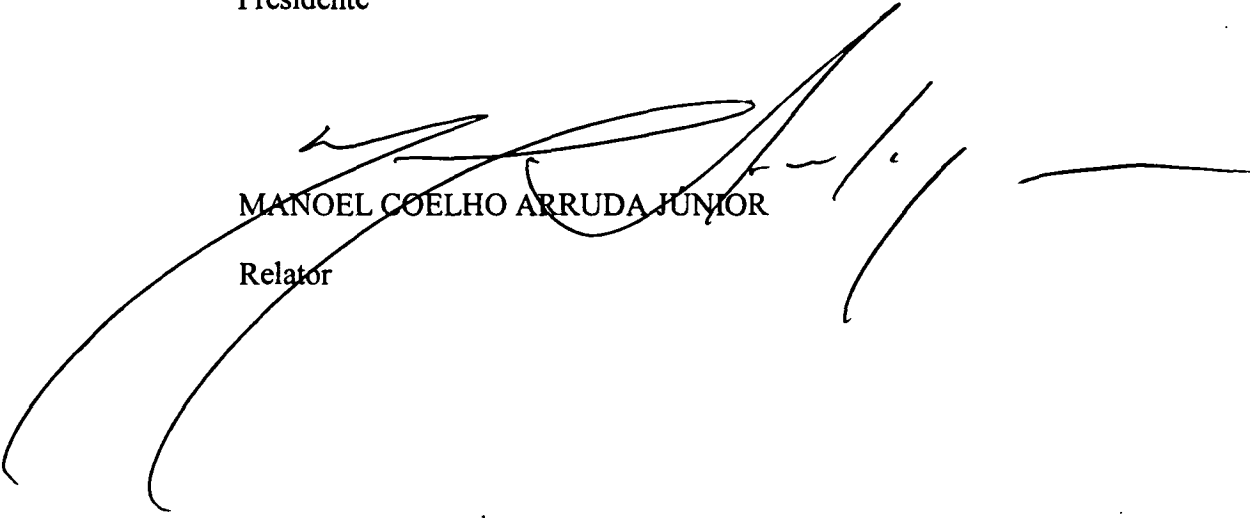


ACORDAM os membros da quinta câmara do segundo conselho de contribuintes, Por maioria de votos, em anular o auto de infração/lançamento. Vencidos os Conselheiros Marco André Ramos Vieira e Julio Cesar Vieira Gomes.



JULIO CESAR VIEIRA GOMES

Presidente



MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros, Marco André Ramos Vieira Damião Cordeiro de Moraes, Marcelo Oliveira, Adriana Sato, Liege Lacroix Thomasi,

Relatório

Trata-se de Auto de Infração, lavrado pela AFPS matrícula nº 1.259.972, tendo em vista que, consoante Relatório Fiscal da Infração [fls. 02/05], a empresa elaborou a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GPIF em desacordo com o artigo 32, inciso IV, da Lei 8.212/91, atualizada pela Lei 9.528/97, não relacionando os fatos geradores que foram objeto de Notificações Fiscais de Lançamento de Débito e Lançamento de Crédito Confessado.

O Relatório Fiscal [fls. 02/05] ainda menciona:

A) A NFLD nº 35.808.776-7 referente a contribuições previdenciárias incidentes sobre o pagamento a empregados de participação nos resultados – PR não objeto de negociação e excedente a participação nos lucros ou resultados – PLR convencionada;

B) A NFLD nº 35.808.770-8 referente a contribuições previdenciárias incidentes sobre a alimentação dos administradores estatutários e segurados empregados ofertada *in natura* através das refeições nos restaurantes custeados pela empresa, denominados RESTAURANTE VIP e RESTAURANTE SOCIAL.

C) LCD nº 35.808.768-6 referente a contribuições previdenciárias incidentes sobre remuneração paga a título de luvas e bonificações a segurados empregados provenientes do contrato de trabalho, de reenquadramento salarial e de transferência de alguns destes para empresas controladas, conforme autorizações emitidas pela empresa (levantamento GR2); prêmio pago em folha de pagamento para os diretores não empregados (levantamento PA2); doação de veículos (levantamento VE4);

D) NFLD nº 35.808.779-1 referente a contribuições previdenciárias incidentes sobre o pagamento de prêmio de seguro de vida em grupo aos empregados;

E) NFLD nº 35.808.771-6 referente a contribuições previdenciárias incidentes sobre salário-utilidade sob a forma de concessão de exames médicos denominados “CHECK UP” s” aos seus administradores estatutários e empregados executivos (levantamento AM4); seguro saúde hospitalar “HOSPITAÚ” aos seus administradores estatutários (levantamento AM2). Importante salientar que tais assistências médicas não são totalmente extensivas a todos os empregados e dirigentes e não são totalmente custeadas pelo contribuinte.

F) NFLD nº 35.808.772-4 referente a contribuições previdenciárias incidentes sobre honorários mensais pagos aos membros do Conselho Consultivo do Banco Itaú S.A., segurados contribuintes individuais.

G) NFLD nº 35.808.777-5 referente a contribuições previdenciárias incidentes sobre a concessão de reembolso babá aos empregados;

H) NFLD nº 35.808.780-5 referente a contribuições previdenciárias incidentes sobre salário-utilidade devido ao uso pessoal dos veículos de patrimônio da empresa;

I) Que deixaram de ser declaradas em GFIP as remunerações pagas a autônomos que prestaram serviço à empresa. A relação nominal desses segurados com a respectiva

remuneração não declarada, encontra-se em meio magnético foi entregue à empresa e está anexada ao Auto de Infração;

J) A lavratura do AI nº 35.808.766-0, por não apresentar documentos solicitados; bem como a lavratura do AI nº 35.808.764-3, por não informar em folha de pagamento a verba do levantamento;

L) Que para a verba de participação nos resultados dos empregados, a empresa apresentou relação incompleta, não conseguindo resgatar os dados na sua totalidade.

Consta, ademais, às fls. 05, Relatório Fiscal de Multa, o qual menciona que conforme o disposto no artigo 284, inciso II do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99 e artigo 32, inciso IV, parágrafo 5º da Lei 8.212/91 atualizada pela Lei 9.528/97, a multa a ser aplicada corresponde a 100% do valor devido relativo à contribuição não declarada por competência, em razão do numero de segurados da empresa.

Não obstante, a Recorrente juntou aos autos sua IMPUGNAÇÃO [fls. 40/42], onde sustenta que os valores pagos por ela não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias lançadas nas NLFD's, SEJA PORQUE NÃO POSSUEM NATUREZA SALARIAL, SEJA PELA EXISTENCIA EXPRESSA DESSA ISENÇÃO. Naturalmente, como não constituem fato gerador da contribuição previdenciária, não devem ser incluídos na GFIP, razão pela qual descabe a multa ora imposta.

Destarte, a Recorrente impetrou Mandado de Segurança com Pedido de Liminar, na 9ª Vara Cível da Seção Judiciária de São Paulo, às fls. 152/176 contra ato do Senhor Gerente Regional de Arrecadação e Fiscalização do INSS – Regional da Vila Mariana – SP, alegando:

- A) Que a decisão administrativa não deve prevalecer, pois além de afrontar o art. 22 da Lei 8.212/91 e o art. 37 do Decreto 612/92, contraria a Constituição Federal em seu artigo 7º, XXV que prevê como direito dos trabalhadores, a assistência gratuita aos filhos e dependentes desde o nascimento até seis anos de idade em creches e pré-escolas, e o XXVI, que reconhece a eficácia das Convenções e Acordos Coletivos;
- B) O prazo decadencial; no caso em exame, a lavratura da NLFD, constituiu-se em ato precário uma vez que sujeita à impugnação por parte do contribuinte tendo-se tornado ato eficaz quando da intimação da decisão do órgão administrativo não mais sujeita a recurso;
- C) *DO FUMUS BONI IURIS*: a creche é mantida pela empresa e em seu próprio estabelecimento, desse modo, não cabe incidência da contribuição previdenciária, uma vez que o artigo 457, parágrafo 2º da CLT exclui as ajudas de custo (auxílio creche/auxílio babá) como parcela integrante do salário;

D) *DO PERICULUM IN MORA*: o art. 5º, LXIX da CF, e o art. 1º, da lei 1.533/51, dispõem que se concedera liminar no mandado de segurança, na hipótese de haver justo receio de sofre violação de direito líquido e certo, sendo, por conseguindo, da própria natureza do instituto o resguardo preventivo desse direito.

Desse modo, tem-se a sentença proferida pela Juíza Federal às fls. 178/186, a qual julgou procedente o pedido, consequentemente concedeu a ordem e manteve a liminar concedida para exonerar a impetrante do pagamento de contribuição previdenciária sobre as verbas denominadas reembolso-creche, ou auxílio-creche, anulando a NFLD nº 31.618.073-4, do dia 03 de maio de 1994.

A Decisão Notificação [fls. 135/141] julgou procedente o lançamento fiscal, mencionando que [fls. 135]:

[...] Apresentar a empresa GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias constitui infração ao artigo 32, inciso IV, parágrafo 5º, da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 9.528/97.

Inconformada com a DN, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário [fls. 161/163], cujas razões aduzidas identificam-se com aquelas relatadas em sede de Defesa.

Imperioso ressaltar que quando da apresentação do Recurso Voluntário, a ora Recorrente efetuou o depósito administrativo facultativo equivalente a 30% da totalidade do crédito tributário [fls. 164].

As contra-razões do Fisco encontram-se às fls. 168/169.

É o relatório.

Voto

DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

O recurso credencia-se a conhecimento, vez que interposto em tempo (13/11/2006).

PRELIMINARMENTE

I. A NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O SEGURO DE VIDA EM GRUPO

A Recorrente corretamente demonstra em seu Recurso [fls. 235/250] que as parcelas salariais referentes às utilidades de seguro de vida em grupo, não sofrem a incidência de contribuição social. Começo, assim, citando o art. 458 da CLT, o qual nos ensina:



Art. 458. Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações in natura que a empresa, por força do contrato ou costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas.

[...] § 2º Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador:

[...] V – seguros de vida e de acidentes pessoais; (Redação dada pela Lei 10.243/01).

Destarte, ressalta-se a denominação de salário de contribuição consoante dispõe o inciso I, do artigo 28, da Lei nº 8.212/91:

Artigo 28: Entende-se por salário de contribuição:

I - para o empregado [...]: 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 adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção coletiva ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

De acordo com referido dispositivo é correto dizer que tudo aquilo que o empregador paga a seu empregado, em caráter retributivo e habitualmente, constitui a base cálculo sobre a qual vai incidir a contribuição previdenciária, até mesmo o *salário in natura*, o qual configura os ganhos decorrentes de utilidades. E esse é o entendimento reiterado da Fiscalização tributária.

Não obstante, importante salientar que o art. 28 da Lei de Custeio em seu § 9º lista algumas hipóteses das quais, independente do pagamento ao empregado, não haverá a incidência de contribuição social, sendo tal rol taxativo.

Porém, não compreendo que o entendimento do Fisco seja o mais razoável, posto que o conceito de salário de contribuição contido no art. 28, inciso I, da Lei nº 8.212/91, mesmo após a alteração conferida pela Lei nº 9.528/97, não menciona que a parcela referente ao seguro de vida em grupo represente *salário in natura*. Assim, o seguro de vida em grupo não se enquadra nos termos da Lei nº 8.212/91.

Nesse diapasão, ressalta-se a inclusão do inciso XXV, ao § 9º do art. 214, do Regulamento da Previdência Social, o qual ocorreu por força do Decreto nº 3.265/99, nestes termos:

§ 9º Não integram o salário de contribuição, exclusivamente:

XXV - O valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a prêmio de seguro de vida em grupo, desde que previsto em acordo ou convenção coletiva de trabalho e disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que

couber, os arts. 9º e 468 da Consolidação das Leis do Trabalho".
(Inciso acrescentado pelo Decreto 3.265, de 29/11/99).

O fato é que tal alteração no § 9º promovida pelo Decreto nº. 3.265/99 é a grande culpada pelo entendimento equivocado do Fisco, visto que apenas antes de sua vigência é que se tem entendido que o seguro de vida em grupo devesse ser exacionado.

Todavia, sabe-se que Decreto não tem por escopo criar tributos, nem dispor sobre isenção tributária, uma vez que se trata de competência de Lei específica em sentido estrito. A função do Decreto é, portanto, meramente interpretativa.

Assim, o Decreto 3.265/99 apenas veio reiterar que o seguro de vida em grupo não tem natureza salarial, quando pago nos termos da legislação trabalhista.

Extremamente pertinente é o exemplo dado em divergência proferida em voto tomado por esta CAJ, onde bem ilustra a problemática envolta no tema em debate. Citou-se naquela oportunidade uma hipótese onde dois contribuintes pagam o mesmo seguro de vida para todos os seus empregados, sendo um fiscalizado em 08/99 e o outro foi fiscalizado em 03/2000. Assim, é legal afirmar que o primeiro terá um crédito constituído de seguro de vida em grupo até 11/99, e o segundo não terá crédito constituído a partir de 12/99, apenas pela força do Regulamento que foi alterado? Ora, nos termos do artigo 97 do CTN, só a lei define o fato gerador e só a lei define os casos de exclusão do crédito tributário.

Desse modo, fincar o fundamento legal da obrigatoriedade da presente exação na inovação trazida pelo Decreto em estudo seria, nos termos antes mencionados, ferir sensivelmente o princípio constitucional da isonomia, e admitir que mero Regulamento possa tratar de matéria de reserva exclusivamente legal.

Por fim, o Egrégio STJ já se pronunciou reiteradas vezes nesse sentido, entendendo de forma pacífica que, ainda que em período anterior ao Decreto 3.265/99, o seguro de vida em grupo não tem natureza salarial, como se observa dos seguintes arestos:

TRIBUTÁRIO. SEGURO DE VIDA EM GRUPO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NÃO INCIDÊNCIA. FATOS GERADORES ANTERIORES À ALTERAÇÃO DO ART. 458, § 2º, DA CLT PELA LEI Nº. 10.243/2001 E DO ART. 28, § 9º, ALÍNEA "P", DA LEI Nº. 8.212/91, PELA LEI Nº. 9.528/97. NATUREZA SALARIAL. DESCARACTERIZAÇÃO.

I - O art. 458, § 2º, da CLT, alterado pela Lei nº. 10.243/2001, e o art. 28, § 9º, alínea "p", da Lei nº. 8.212/91, modificado pela Lei nº. 9.528/97, estabeleceram, respectivamente, a natureza não-salarial do seguro de vida e a não-incidência da contribuição previdenciária sobre esses ganhos.

II - O débito em cobrança é anterior à lei que excluiu da incidência o valor do seguro de vida, mas, independentemente da exclusão, por força da interpretação teleológica do primitivo art. 28, inciso I, da Lei 8212/91, pode-se concluir que o empregado nada usufrui pelo seguro de vida em grupo, o que descarta a possibilidade de considerar-se o valor pago, se generalizado para todos os empregados, como sendo salário-utilidade.

(RESP 695575/RS. Min. Francisco Falcão, 1ª Turma, DJ nº. 13-03-2005, pg. 205).

PREVIDENCIÁRIO - CONTRIBUIÇÃO - BASE DE CÁLCULO - INCLUSÃO DO SEGURO DE VIDA EM GRUPO.

1. O valor pago pelo empregador por seguro de vida em grupo é atualmente excluído da base de cálculo da contribuição previdenciária em face de expressa referência legal (art. 28, § 9º, "p" da Lei 8212/91, com a redação dada pela Lei 9.528/97).

2. O débito em cobrança é anterior à lei que excluiu da incidência o valor do seguro de vida, mas, independentemente da exclusão, por força da interpretação teleológica do primitivo art. 28, inciso I, da Lei 8212/91, pode-se concluir que o empregado nada usufrui pelo seguro de vida em grupo, o que descarta a possibilidade de considerar-se o valor pago, se generalizado para todos os empregados, como sendo salário-utilidade.

(RESP 695724/RS. Min. Eliana Calmon, 2ª Turma, DJ nº. 16-05-2006, pg. 205).

DO MÉRITO

I. A NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE O AUXÍLIO – CRECHE

Primeiramente me atendo à seguinte jurisprudência:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA E FGTS. BASE DE CÁLCULO EXCLUSÃO DO AUXÍLIO BABÁ. VERBA DE NATUREZA INDENIZATÓRIA. PRECEDENTES DO TRIBUNAL.

I. O auxílio babá, como sucedâneo do dever do empregador de manter creche ou babá, tem caráter indenizatório e não salarial.

II. Apelação e remessa oficial improvidas.

(TRF 1ª Região. Apelação em MS 93.01.29800-7/MG. Min. Vera Carla Nelson de Oliveira Cruz. Segunda Turma Suplementar. DJ 17Q09/2001, pág. 468).

Nesse sentido resta evidenciado que o auxílio-creche tem natureza indenizatória, posto que não é devido como contraposição dos serviços prestados pelo empregado, mas tão somente como ressarcimento de despesas efetuadas. Assim, não há incidência de contribuição sobre referida parcela.

Ademais, importante salientar que a Lei 8.212/91 em seu art. 28, inciso I, veio ampliar a idéia de “salário” para somente fins de contribuição social, e não para outras verbas, como por exemplo as indenizatórias.

Nesse contexto, dispõe o art. 108, parágrafo 1º, do CTN:

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação utilizará sucessivamente, a ordem indicada: [...].

Parágrafo 1º. O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

Não obstante imperioso mencionar as sábias palavras de Eduardo Sabbag:

O emprego da analogia não pode resultar na exigência de tributo não previsto em lei, em face da pujança do Princípio da Legalidade da Tributação. Tem-se, portanto, como limite à integração analógica, a proibição de que, do seu emprego, resulte a exigência de tributo não previsto em lei (SABBAG, 2007, p.161).

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto pela anulação do lançamento.

Sala das Sessões, em 07 de outubro 2008

MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR
Relator