



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

Processo nº 35588.002239/2007-20
Recurso nº 150.365 Voluntário
Acórdão nº 2301-002.841 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de maio de 2012
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente GLOBEX UTILIDADES
Recorrida SECRETÁRIA PREVIDENCIÁRIA DO RIO DE JANEIRO

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/1997 a 30/11/2005

NFLD CONSOLIDADA EM 18.DEZ.2006

R\$ 5.601.202,43

DECADÊNCIA. PRAZO DE CINCO ANOS. DISCUSSÃO DO *DIES A QUO* NO CASO CONCRETO.

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 (CTN). O prazo decadencial, portanto, é de cinco anos. O *dies a quo* do referido prazo é, em regra, aquele estabelecido no art. 173, inciso I do CTN (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), mas a regra estipulativa deste é deslocada para o art. 150, §4º do CTN (data do fato gerador) para os casos de lançamento por homologação nos quais haja pagamento antecipado em relação aos fatos geradores considerados no lançamento. Constatando-se dolo, fraude ou simulação, a regra decadencial é reenviada para o art. 173, inciso I do CTN. Na ausência de pagamentos relativos ao fato gerador em discussão, é de ser aplicada esta última regra.

EXCLUSÃO DOS SÓCIOS - CO-RESP

Com relação a manutenção dos nomes dos sócios no pólo passivo do presente processo administrativo, deve-se seguir ao disposto no art. 13 da Lei 8.620/93, sendo este o dispositivo vigente à data da ocorrência do fato gerador, conforme preconiza o artigo 144 do Código Tributário Nacional.

No caso em tela a manutenção serve tão somente como referência para o FISCO atribuir representatividade à Recorrente.

DO CERCEAMENTO DE DEFESA

O cerceamento de defesa não se dá tão somente quando ocorre uma limitação na produção de provas de uma das partes no processo, que acaba por prejudicar a parte em relação ao seu objetivo processual.

É bem verdade que qualquer obstáculo que impeça uma das partes de se defender da forma legalmente permitida gera o cerceamento da defesa, causando a nulidade do ato e dos que se seguirem, por violar os princípios constitucional da Ampla Defesa, do Contraditório e do Devido Processo Legal.

No presente caso não há qualquer anomalia que tenha impedido a Recorrente de exercer seus direitos defensivos, mormente quando alega a falta de observância ao art. 296, da Instrução Normativa INSS/DC nº 70/02, bem como a Circular Conjunta INSS/DIRAR/CGFISC/CGCOB/CGARRREC nº 06, de dezembro de 2000, e o artigos 30 e 58 da Lei nº 9.748/99.

PAGAMENTO COM CARTÃO 'INCENTIVE HOUVE'

Configura remuneração indireta o pagamento através de cartão de pagamento devendo incidir contribuição previdenciária, como é o caso em exame, onde a Recorrente remunerava seus funcionários com o mencionado cartão, dizendo possuir o contorno de PLR.

MULTA

No presente caso, a multa que mais beneficia a Recorrente é a do Artigo 61 da Lei 9.430 de 1996, até 11 de 2008.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado) Por voto de qualidade: a) em dar provimento parcial ao recurso, a fim de excluir as contribuições apuradas até a competência 11/2000, anteriores a 12/2000, no que tange à decadência, devido a aplicação da regra expressa no I, Art. 173 do CTN, nos termos do voto do Redator designado(a). Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Wilson Antonio de Souza Correa e Damião 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 manter a aplicação da multa, nos termos do voto do Redator designado. Vencidos os Conselheiros Mauro José Silva e Wilson Antonio de Souza Correa, que votaram pelo afastamento da multa; b) 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 não conhecer do recurso, no que tange às contribuições constantes do pedido de desistência apresentada pela recorrente; b) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Redatores designados: Mauro José Silva (Decadência) e Damião Cordeiro de Moraes (Multa). Declaração de voto: Damião Cordeiro de Moraes.

(Assinado digitalmente)

MARCELO OLIVEIRA

(Assinado digitalmente)

WILSON ANTONIO DE SOUZA CORRÊA – Relator

Documento assinado digitalmente em 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 14/01/2014 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 10/07/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 10/07/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 27/08/2013 por WILSON ANTONIO DE SOUZA CORREA

Impresso em 16/01/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 35588.002239/2007-20
Acórdão n.º **2301-002.841**

S2-C3T1
Fl. 277

(Assinado digitalmente)

Mauro José Silva – Redator Designado

(Assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes – Redator Designado e Declaração de Voto

Participaram, da sessão de julgamento, os Conselheiros Marcelo Oliveira, Wilson Antônio de Souza Correa, Damião Cordeiro de Moraes, Bernadete de Oliveira Barros, Leonardo Henrique Pires Lopes e Mauro José Silva

Relatório

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) materializada pelo nº 37.033.821-9, consolidada em 18/12/2006, em desfavor da empresa Recorrente por deixar de recolher contribuições previdenciárias, destinadas à Seguridade Social, relativas à parte patronal, SAT/RAT, terceiros e empregados.

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 44/50) a presente NFLD atinge as competências de 08 e 09/1997, 11 e 12/1997, 01 a 10/1998, 12/1998, 01/1999, 08 a 12/1999, 02 a 12/2000, 01 a 12/2001, 01 a 04/2002, 10 e 11/2002, 11 e 12/2003, 02 e 03/2004, 08 e 09/2004, 02 a 04/2005, 06/2005, 09 a 11/2005.

Consta no relatório fiscal que a cobrança possui como fato gerador o pagamento indireto de salários aos empregados, por meio de cartões de prêmio e fidelização referentes ao programa de incentivos chamado Incentive House.

Ademais, dispõe que o presente levantamento foi efetuado por meio de aferição indireta, ao modo que a empresa Recorrente não disponibilizou os documentos solicitados pela fiscalização, conforme demonstram os TIAD's (Termo de Intimação para Apresentação de Documentos). Em consequência da ausência de apresentação de tais documentos solicitados, foi emitido o Auto de Infração nº 37033825-1.

Tendo em vista a deficiência supramencionada, o relatório fiscal dispõe que é evidente a inconsistência entre os elementos apresentados pela empresa, que não permitiu o fisco alcançar de forma direta o salário de contribuição, bem como impossibilitou a identificação completa dos beneficiários.

Assevera que o fato da verba remuneratória ser paga em caráter condicional, em decorrência do cumprimento de meta pré-estabelecida ou atendimento de uma determinada produção, não lhe retira a natureza salarial. E, que a forma de pagamento, por meio de cartão, não desconfigura o caráter prêmio. Para corroborar esse argumento, colaciona a Súmula 209 do Supremo Tribunal Federal - STF que prevê a natureza salarial do prêmio.

Por fim, o relatório fiscal dispõe que a empresa não informou o fato gerador em GFIP Guia de Recolhimento do FGTS e Informação à Previdência Social, bem como deixou de incluir tal fato gerado em folha de pagamento originando, portanto, a lavratura dos Autos de Infração nsº 37033828-6 e 37033829-4.

Tendo em vista tal pendência, o relatório fiscal dispõe que é caso de crime de sonegação de contribuição previdenciária, previsto no artigo 337-A, inciso I, do Código Penal, com redação dada pela Lei 9.983/2000, motivo pelo qual ensejou representação fiscal para fins penais. Ainda, foram emitidas representações administrativas para o Ministério do Trabalho, FNDE e Secretaria da Receita Federal.

Foram emitidos, nesta fiscalização, os seguintes documentos: NFLD's: 37033821-9; 370338227, 370338235 e 370338243; e A.I's: 370338251, 370338260, 370338278, 370338286 e 370338294.

Irresignada com a autuação, a Recorrente apresentou sua Impugnação tempestiva (fls. 140/161) onde, em síntese, alega o que se segue:

Preliminarmente:

- A decadência, na forma do art. 150, § 4º, das competências de 08 e 09/1997, 11 e 12/1997, 01 a 10/1998, 12/1998, 01/1999, 08 a 12/1999, 02 a 12/2000, 01 a

11/2001, lançadas na NFLS nº 37.033.821-9, sendo essas excluídas da presente NFLD;

Mérito.

- A exclusão dos diretores e sócios arrolados no relatório CORESP, anexo à NFLD nº 37.033.821-9, sob o argumento de que a D. Autoridade Previdenciária não comprovou, nem tão pouco argumentou, no sentido de que houve dolo ou fraude na falta de recolhimento do tributo supostamente devido, a fim de se alinhar com o disposto no artigo 135 do CTN.
- A anulação da presente NFLD, sob o enfoque de que os valores levantados pela D. Autoridade como salário-de-contribuição, pagos aos segurados por meio do programa chamado de Incentive House, não são válidos como base de cálculo para a incidência da contribuição previdenciária, pois não guardam habitualidade, requisito necessário para se caracterizar a contraprestação laboral;
- Que sejam afastadas a aplicação dos juros de mora e da multa de ofício impostos pela D. Autoridade Previdenciária;
- Que se impeça a representação fiscal para fins de ação penal antes de definitivamente constituir o débito tributário consubstanciado na NFLD, sob o argumento de estar condenando alguém sem a devida materialidade necessária à caracterização de um delito.

No entanto, a DRJ/RJ – Norte, por meio da Decisão Notificação nº 17.402.4/099/2007 (fls.170/184), julgou procedente o lançamento fiscal, nos seguintes termos:

“PRÊMIOS.SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. AFERIÇÃO INDIRETA.

Os prêmios pagos aos empregados que cumprirem a condição estipulada terão natureza salarial e integrarão o salário-de-contribuição, de acordo com o art. 28, inciso I, da Lei nº8.212, de 24/07/1991.

As hipóteses de não incidência de contribuição previdenciária sobre os pagamentos efetuados pelos empregadores aos segurados com os quais mantenha relação jurídica laboral, estão definidas no art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212/21 em todas as suas redações.

Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a fiscalização do INSS pode inscrever de ofício importância que reputar devida, à luz do art. 33, § 3º, da Lei nº8.212/91.

LANÇAMENTO PROCEDENTE.”

Inconformada com a aludida decisão, a Recorrente interpôs, tempestivamente, Recurso Voluntário (fls. 189/220) pleiteando, em síntese a anulação dos débitos previdenciários, com base nos seguintes fundamentos:

- Preliminarmente:

- a) Que seja reconhecida a decadência, na forma do art. 150, § 4º, das competências de 08 e 09/1997, 11 e 12/1997, 01 a 10/1998,

12/1998, 01/1999, 08 a 12/1999, 02 a 12/2000, 01 a 11/2001, lançadas na NFLS nº 37.033.821-9, sendo essas excluídas da presente NFLD, e conseqüentemente anulada a mesma;

- Mérito:

Todos os fundamentos ventilados na impugnação mais os seguintes argumentos:

- b) Caso não se reconheça a ocorrência da decadência supramencionada, que seja anulada a NFLD nº 37.033.821-9, tendo em vista o cerceamento de defesa promovido pela D. Autoridade Previdenciária ao deixar de intimar os demais devedores solidários, co-responsáveis pelo débito constituído, tendo em vista a agressão ao princípio do devido processo legal, violando o art. 296, da instrução Normativa INSS/DC nº 70/02, bem como a Circular Conjunta INSS/DIRAR/CGFISC/CGCOB/CGARRREC nº 06, de dezembro de 2000, e o artigos 30 e 58 da Lei nº 9.748/99;
- c) Igualmente, caso a D. Autoridade Previdenciária não se alinhe ao pedido na letra "b", que sejam excluídos os diretores arrolados como devedores solidários (co-responsáveis), pois a fiscalização não comprovou, nem tão pouco trouxe fortes argumentos, no sentido de que houve dolo ou fraude na falta de recolhimento do tributo supostamente devido, a fim de se alinhar com o disposto no artigo 135 do CTN;

Eis o relato dos fatos.

Voto Vencido

Conselheiro Wilson Antônio de Souza Correa, Relator

Sendo tempestivo, conheço do recurso e passo ao seu exame do mérito.

DECADÊNCIA

Argumenta a Recorrente a aplicação do artigo 150, § 4º do CTN, o que não lhe assiste razão, somente porque não há nos autos qualquer indício de recolhimento, ainda que de pequeno valor.

A decadência é questão de ordem pública e deve ser examinada de ofício, ainda que não argumentada pelo Recorrente, o que não é o caso ora examinado.

Nas sessões plenárias dos dias 11 e 12/06/2008, respectivamente, o Supremo Tribunal Federal - STF, por unanimidade, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 e editou a Súmula Vinculante nº 08. 'In verbis':

Parte final do voto proferido pelo Exmo Senhor Ministro Gilmar Mendes, Relator:

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”.

Os efeitos da Súmula Vinculante são previstos no artigo 103-A da Constituição Federal, regulamentado 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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).

Lei nº 11.417, de 19/12/2006:

Regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal e altera a Lei no 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências.

...

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.

Assim, a partir da publicação na imprensa oficial, que se deu em 20/06/2008, todos os órgãos judiciais e administrativos ficam obrigados a acatarem a Súmula Vinculante.

Desta forma, cedo à tese jurídica na Súmula Vinculante nº 08 para acatar o prazo decadencial exposto no Código Tributário Nacional artigo 173, I, já que considero que os valores lançados não foram objeto de recolhimento previdenciário, ainda que parcial e ou incompleto, mas o fato é que a Recorrente de alguma forma não antecipou, nesta rubrica, parte da contribuição previdenciária.

Diante disto, urge dizer que se encontram atingidos pela fluência do prazo decadencial os fatos geradores apurados pela fiscalização ocorridos anteriormente à competência dezembro de 2001, inclusive esta.

Assim, da aplicação da decadência no prazo de cinco anos, assiste razão a Recorrente, aplicando-lhe ao caso o artigo 173, I do CTN, porque não houve antecipação de recolhimento.

EXCLUSÃO DOS SÓCIOS

Com relação a manutenção dos nomes dos sócios no pólo passivo do presente processo administrativo, deve-se seguir ao disposto no art. 13 da Lei 8.620/93, sendo este o dispositivo vigente à data da ocorrência do fato gerador, conforme preconiza o artigo 144 do Código Tributário Nacional.

“ Art. 144 - O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. ”

Deste modo, os co-responsáveis devem permanecer no pólo passivo da NFLD nº 37.033.821-9, até porque, neste momento, não há prejuízo algum para os mesmos, sendo eles tão somente referência de responsabilidade ao FISCO.

DO CERCEAMENTO DE DEFESA

O cerceamento de defesa não se dá tão somente quando ocorre uma limitação na produção de provas de uma das partes no processo, que acaba por prejudicar a parte em relação ao seu objetivo processual.

É bem verdade que qualquer obstáculo que impeça uma das partes de se defender da forma legalmente permitida gera o cerceamento da defesa, causando a nulidade do ato e dos que se

seguirem, por violar os princípios constitucional da Ampla Defesa, do Contraditório e do Devido Processo Legal.

No presente caso não há qualquer anomalia que impeça a Recorrente de lançar mãos de seus direitos defensivos, mormente quando alega a falta de observância ao art. 296, da Instrução Normativa INSS/DC nº 70/02, bem como a Circular Conjunta INSS/DIRAR/CGFISC/CGCOB/CGARRREC nº 06, de dezembro de 2000, e o artigos 30 e 58 da Lei nº 9.748/99.

De mais a mais, consta nos autos que a autoridade fiscal observou todos os ditames das leis que comportam a legislação previdenciária e o processo administrativo.

Também neste quesito, não assiste razão a Recorrente.

DO PAGAMENTO PELO CARTÃO DE CRÉDITO

No mérito, entendeu este singelo Julgador que a Recorrente alega o pagamento através de cartão 'incentive house' é uma premiação e por isto tem o contorno de Participação nos Lucros e Resultados, e isto não integra o Salário de Contribuição para fins de incidência das contribuições sociais.

Contudo, não incide contribuição social apenas sobre a Participação de Lucros e Resultados concedida nos moldes preconizados pela Constituição e legislação específica.

Cumprе esclarecer que a não vinculação da participação nos lucros à remuneração não é auto aplicável, já que a Constituição Federal remeteu à lei a função de estabelecer critérios e regras para desvincular a participação nos lucros da remuneração, o que, entendo, foi feito com muita propriedade pela Lei 10.101/00.

Esse é também o entendimento da Consultoria Jurídica do MPS, conforme Parecer 1748/99 cujo trecho transcrevo a seguir:

6. A parcela denominada participação nos lucros é uma garantia constitucional nos termos do inciso XI do art. 7º, in verbis:

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

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

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

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

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

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

Assim, não é a simples previsão em acordo coletivo ou o pagamento de parcelas intituladas pelo empregador de PLR é que vai retirar a natureza salarial da verba em comento.

O que irá afastar a verba paga a título de Participação nos Lucros e Resultados da incidência tributária é, senão a estreita observância à legislação específica que trata da matéria, pelo menos um contorno do programa.

A Lei 10.101/00 estabelece os critérios para o pagamento do PRL e a Lei 8.212/91 determina que apenas não integra o salário de contribuição a participação nos lucros paga de acordo com o estabelecido na lei específica.

Dessa forma, para não integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária, o pagamento a título de PRL deve seguir o que determina a Lei 10.101/00, ou ao menos o seu contorno. O que não visualizado no presente caso.

No caso presente impõe verificar se, no pagamento das parcelas a título de Participação nos Resultados pela empresa notificada, foram observados os critérios e regras estabelecidos pela Lei 10.101/00.

A fiscalização entendeu que os PPR apresentados pela recorrente não atendem o disposto na Lei 10.101/00.

O referido dispositivo legal estabelece que:

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

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

II - convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

Assim, para que seja isenta de contribuições previdenciárias, o programa de PLR da empresa deveria estabelecer regras claras e objetivas, impondo critérios e condições para que o segurado empregado faça jus ao recebimento do pagamento.

Não há um programa correto e estreito à lei desenvolvido pela Recorrente, e, por esta razão não há nos autos ao menos indícios que indiquem a existência de PLR.

A ministra Eliana Calmon, do STJ, se manifestou no sentido de que, para ocorrer a isenção fiscal sobre os valores pagos aos trabalhadores a título de participação nos lucros ou resultados, a empresa deverá observar a legislação específica sobre a questão.

Para a ministra, ao ocorrer o descumprimento da Lei 10.101/2000, as quantias creditadas pela empresa aos empregados passa a ter natureza de remuneração, sujeitas, portanto, à incidência da contribuição previdenciária.

Por tudo que foi exposto acima, concluo que a verba paga através de cartões eletrônicos denominados ‘incentive house’, intitulada na defesa da Recorrente de Participação nos Resultados foi paga em desconformidade com a legislação que rege a matéria.

E, como a alínea “j”, do § 9º, do art. 28 da Lei 8.212/91, isenta de contribuição previdenciária apenas a participação nos lucros ou resultados da empresa quando paga ou creditada de acordo com a lei específica, no caso a Lei nº 10.101/99, a referida verba, paga pela notificada em desacordo com o mencionado diploma legal, integra o salário de contribuição.

MULTA DO ARTIGO 61 DA LEI 9.4030 DE 1996

O Recorrente deixou de cumprir com suas obrigações junto a Previdência Social, não recolhendo as contribuições sociais, razão pela qual a Fiscalização aplicou-lhe, além das penalidades previstas, a multa por descumprimento.

Os fatos geradores das contribuições previdenciárias lançadas foram as remunerações pagas, devidas ou creditadas a segurado obrigatório do Regime Geral de Previdência Social – RGPS, constantes em folhas de pagamentos e na contabilidade da empresa e não informadas em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP.34

Por outro lado, tenho que a multa a ser aplicada deverá ser a mais benéfica, que penso ser a do Artigo 61 da Lei 9.430 DE 1996.

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.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

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

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. Portanto,

considerando a retroatividade da aplicação da pena mais branda, o artigo supramencionado, tenho, que é a que mais favorece ao Recorrente, devendo-se-lhe ser aplicada, como dito, se mais benéfica.

CONCLUSÃO

Diante do exposto há de ser tido que o recurso aviado é tempestivo e atende as demais condições extrínsecas, razão pela qual o conheço para julgar parcialmente procedente somente para reconhecer o prazo decadencial, com fulcro ao artigo 150, V do CTN, estando prescritos os salários contribuição anterior a dezembro de 2001, bem como aplicação da multa prevista no artigo 61 da Lei 9.430 de 1996, se mais benéfica ao Recorrente. Nas demais matérias suscitadas em defesa, julgo-as improcedentes, devendo manter incólume a Decisão Notificação que originou o recurso aviado.

É como voto,

(Assinado digitalmente)

Wilson Antônio de Souza Correa - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Mauro José Silva (Decadência)

Conselheiro Mauro José Silva, Redator Designado

Apresentamos nossas considerações em sintonia com os aspectos do Acórdão para os quais fomos designados como Redator do voto vencedor.

Decadência. Prazo de cinco anos e *dies a quo* tomando a regra do art. 173, inciso I ou art. 150, §4º, conforme detalhes do caso

A aplicação da decadência suscita o esclarecimento de duas questões essenciais: o prazo e o *dies a quo* ou termo de início.

O prazo decadencial para as contribuições sociais especiais para a seguridade social, que era objeto de disputa com relação à aplicação do que dispunha a Lei 8.212/1991 – dez anos - ou o CTN – cinco anos, suscitou o surgimento de súmula vinculante do Supremo Tribunal Federal (STF).

Nas sessões plenárias dos dias 11 e 12/06/2008, respectivamente, o STF, por unanimidade, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 e editou a Súmula Vinculante nº 08. Seguem transcrições:

Parte final do voto proferido pelo Exmo Senhor Ministro Gilmar Mendes, Relator:

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 o 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”

Os efeitos da Súmula Vinculante são previstos no artigo 103-A da Constituição Federal, regulamentado 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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).

Lei nº 11.417, de 19/12/2006:

Regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal e altera a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências.

...

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.

Como se constata, a partir da publicação na imprensa oficial, todos os órgãos judiciais e administrativos devem acatar o conteúdo da Súmula Vinculante nº. 08.

Temos, então, que a partir da edição da Súmula Vinculante nº 08 o prazo decadencial das contribuições sociais especiais destinadas para a seguridade social é de cinco anos.

Definido o prazo decadencial, resta o esclarecimento sobre o seu *dies a quo*.

Como podemos extrair dos trechos citados acima, a referida súmula trata, no que se refere à decadência, da definição de seu prazo – 05 anos – em harmonia com o previsto no CTN -, deixando o *dies a quo* do prazo decadencial para ser definido segundo as regras constantes do art. 150,§4º ou do art. 173, inciso I do CTN.

A regra geral para aplicação dos termos iniciais da decadência encontra-se disciplinada no art. 173 CTN:

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

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

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

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

Quis o legislador dispensar tratamento diferenciado para os contribuintes que antecipassem seus pagamentos, cumprindo suas obrigações tributárias corretamente junto a Fazenda Pública, fixando o termo inicial do prazo decadencial anterior ao do aplicado na regra geral, no dispositivo legal do §4º do art. 150 do CTN, *in verbis* :

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

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

(...).

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

Observe-se, pois que, da definição do termo inicial do prazo de decadência, há de se considerar o cumprimento pelo sujeito passivo do dever de interpretar a legislação aplicável para apurar o montante devido e efetuar o pagamento ou o recolhimento do tributo ou contribuição correspondente a determinados fatos jurídicos tributários.

Nesta mesma linha transcrevemos algumas posições doutrinárias:

Misabel Abreu Machado Derzi, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, coordenado por Carlos Valder do Nascimento, Ed. Forense, 1997, pág. 160 e 404:

“A inexistência do pagamento devido ou a eventual discordância da Administração com as operações realizadas pelo sujeito passivo, nos tributos lançados por homologação, darão ensejo ao lançamento de ofício, na forma disciplinada pelo art. 149 do CTN, e eventual imposição de sanção.” (auto de infração).

“O prazo para homologação do pagamento, em regra, é de cinco anos, contados a partir da data da ocorrência do fato gerador da obrigação. Portanto a forma de contagem é diferente daquela estabelecida no art. 173, própria para os demais procedimentos, inerentes ao lançamento com base em declaração ou de ofício. Trata-se de prazo mais curto, menos favorável a Administração, em razão de ter o contribuinte cumprido com seu dever tributário e realizado o pagamento do tributo.”.

Luciano Amaro, *Direito Tributário Brasileiro*, Ed. Saraiva, 4a Ed., 1999, pág. 352.

“Se porém o devedor se omite no cumprimento do dever de recolher o tributo, ou efetua recolhimento incorreto, cabe a autoridade administrativa proceder ao lançamento de ofício (em substituição ao lançamento por homologação, que se frustrou em razão da omissão do devedor), para que possa exigir o pagamento do tributo ou da diferença do tributo devido.”.

Sob o mesmo enfoque, no Acórdão CSRF/01-01.994, manifestou-se o

Relator:

“O lançamento por homologação pressupõe o pagamento do crédito tributário apurado pelo contribuinte, prévio de qualquer exame da autoridade lançadora. Segundo preceitua o art. 150 do Código Tributário Nacional, o direito de homologar o pagamento decai em cinco anos, contados da data da ocorrência do fato gerador, exceto nos casos de fraude, dolo ou simulação, situações previstas no § 4º do referido artigo 150.

O que se homologa é o pagamento efetuado pelo contribuinte, consoante dessume-se do referido dispositivo legal. O que não foi pago não se homologa, porque nada há a ser homologado.

Se o contribuinte nada recolheu, se houve insuficiência de recolhimento e estas situações são identificadas pelo Fisco, estamos diante de uma hipótese de lançamento de ofício.

Trata-se de lançamento ex officio cujo termo inicial da contagem do prazo de decadência é aquele definido pelo artigo 173 do Código Tributário Nacional, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.” (negrito da transcrição).

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), que durante anos foi bastante criticado pela doutrina por adotar a tese jurídica da aplicação cumulativa do art. 150, §4º com o art. 173, inciso I, julgou em maio de 2009 o Recurso Especial 973.733 – SC (transitado em julgado em outubro de 2009) como recurso repetitivo e definiu sua posição mais recente sobre o assunto, conforme podemos conferir na ementa a seguir transcrita:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO 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 decadência 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).

Extraí-se do julgado acima transcrito que o STJ, além de afastar a aplicação cumulativa do art. 150, §4º com o art. 173, inciso I, definiu que o *dies a quo* para a decadência nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação somente será aquele da data do fato gerador quando o contribuinte tiver realizado o pagamento antecipado. Nos demais casos, deve ser aplicado o dispositivo do art. 173, inciso I.

Apesar de contribuir para clarificar a aplicação da decadência, tal julgado não eliminou por completo as possíveis dúvidas do aplicador da lei. Entre elas, a que nos interessa no momento é a seguinte: qualquer pagamento feito pelo contribuinte relativo ao tributo e ao período analisado desloca a regra do *dies a quo* da decadência do art. 173, inciso I para o art. 150, § 4º?

Nossa resposta é: não. O pagamento antecipado realizado só desloca a aplicação da regra decadencial para o art. 150, §4º em relação aos fatos geradores considerados pelo contribuinte para efetuar o cálculo do montante a ser pago antecipadamente. Fatos não considerados no cálculo, seja por omissão dolosa ou culposa, se identificados pelo fisco durante procedimento fiscal que antecede o lançamento, permanecem com o *dies a quo* do prazo decadencial regido pelo art. 173, inciso I. Vale dizer que a aplicação da regra decadencial do art. 150, §4º refere-se aos aspectos materiais dos fatos geradores já admitidos pelo contribuinte. Afinal, não se homologa, não se confirma o que não existiu. Assim, mesmo estando obrigados à reproduzir as decisões definitivas de mérito do STJ, por conta da alteração do Regimento do CARF pela Portaria 586 de 26/12/2010, manteremos nossa posição quanto a esse aspecto, uma vez que a decisão daquele Tribunal Superior não esclarece a dúvida quanto à abrangência do pagamento antecipado.

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

Autenticado digitalmente em 10/07/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 14/01

/2014 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 10/07/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digit

almente em 10/07/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 27/08/2013 por WILSON

ANTONIO DE SOUZA CORREA

Impresso em 16/01/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Definida a aplicação da regra decadencial do art. 173, inciso I, precisamos tomar seu conteúdo para prosseguirmos:

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

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

Da leitura do dispositivo, extraímos que este define o *dies a quo* do prazo decadencial como o “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”. Mas ainda precisamos definir a partir de quando o lançamento pode ser efetuado. No Resp 973.733-SC, o STJ entendeu que o lançamento poderia ser efetuado a partir da ocorrência do fato gerador, mas não partilhamos desse entendimento. Aqui tratamos de lançamento de ofício e sabemos que este só pode ser realizado após a constatação da omissão do contribuinte em relação ao seu dever de calcular o montante do tributo a ser antecipado e realizar o pagamento. Seria possível, no dia seguinte ao fato gerador, a fiscalização efetuar lançamento de ofício, com aplicação de penalidades, sabendo que o contribuinte ainda dispõe de prazo legal para efetuar o pagamento? Evidentemente que não, pois, insistimos, o lançamento de ofício só pode ser realizado após transcorrido o prazo para o contribuinte efetuar o pagamento. Não pode passar sem ser notado que para fatos geradores ocorridos no último mês do ano essa circunstância pode ser relevante. No caso das contribuições regidas pela Lei 8.212/91, por exemplo, o prazo para pagamento, desde outubro de 2008 conforme estabelecido pela Lei 11.733/2009, é o 20º dia do mês subsequente ao da competência. Logo, os fatos geradores ocorridos em dezembro de 20XX ensejam crédito tributário que deve ser adimplido em janeiro de 20(XX+1), o que resulta em considerar que o lançamento somente poderia ser realizado em 20(XX+1) e o *dies a quo* da decadência somente ocorre no primeiro dia de janeiro de 20(XX+2). Não obstante nossa posição sobre os fatos geradores ocorridos em dezembro de cada ano, deixamos de aplicá-la a partir de janeiro de 2011 em virtude do conteúdo do art. 62-A do Regimento deste CARF que obriga a todos os Conselheiros a reproduzir as decisões definitivas de mérito proferidas pelo STJ julgados na sistemática do art. 543-C. Assim, mesmo para fatos geradores ocorridos em dezembro de cada ano, consideraremos o *dies a quo* em primeiro de janeiro do ano subsequente, no caso de aplicação do art. 173, inciso I.

Ainda sobre o assunto, estamos cientes que após o trânsito em julgado do Resp 973.733, em 22/10/2009, a Segunda Turma do STJ já se manifestou no sentido de admitir que os fatos geradores ocorridos em dezembro de 200X só tem seu *dies a quo* em relação à decadência em 01 de janeiro de 20(X+2), conforme podemos conferir na ementa a seguir:

EDcl nos EDcl no AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 674.497 - PR (2004/0109978-2) Julgado em 09/02/2010.

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTOS NÃO EFETUADOS E NÃO DECLARADOS. ART. 173, I, DO CTN. DECADÊNCIA. ERRO MATERIAL. OCORRÊNCIA. ACOLHIMENTO. EFEITOS MODIFICATIVOS. EXCEPCIONALIDADE.

1. Trata-se de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional objetivando afastar a decadência de créditos tributários referentes a fatos geradores ocorridos em dezembro de 1993.

2. Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação só

poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994. Sendo assim, na forma do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º.1.1995, expirando-se em 1º.1.2000.

Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu.

3. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para dar parcial provimento ao recurso especial.

No entanto, como a vinculação imposta aos Conselheiros pelo art. 62-A do RICARF só abrange o teor do que foi decidido em Recursos Repetitivos, o julgado da Segunda Turma não tem tal *status* e não se refere à composição de toda a Primeira Seção como o Resp 973.733, concluímos que não podemos tomar o referido ED como interpretativo do Resp 973.733. Logo, não estamos desvinculados de acompanhar o conteúdo do Resp 973.733, notadamente o item da ementa daquele Acórdão, o que resulta em mantermos nossa posição de considerar que mesmo para fatos geradores ocorridos em dezembro de cada ano, adotaremos o *dies a quo* em primeiro de janeiro do ano subsequente, no caso de aplicação do art. 173, inciso I.

Então, para o lançamento do crédito tributário de contribuições sociais especiais destinadas à seguridade social, seja este oriundo de tributo ou de penalidade pelo não pagamento da obrigação principal, o prazo decadencial é de cinco anos contados a partir do primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no caso dos fatos geradores para os quais não houve qualquer pagamento por parte do contribuinte, em atendimento ao disposto no art. 173, inciso I do CTN. Para o lançamento de ofício em relação aos aspectos materiais dos fatos geradores relacionados a pagamentos efetuados pelo contribuinte nas situações em que não haja caracterização de dolo, fraude ou sonegação, o *dies a quo* da decadência é a data da ocorrência do fato gerador, conforme preceitua o art. 150, §4º do CTN.

Para a aplicação do art. 150, § 4º, entretanto, temos que atentar para o texto do referido dispositivo:

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

Notamos que o texto legal refere-se a uma homologação tácita por parte da Fazenda Pública – “considera-se homologado” é a expressão utilizada - no caso de expirado o prazo de cinco anos do fato gerador sem que o fisco “se tenha pronunciado”. A interpretação mais comum desse trecho conclui que o pronunciamento a que se refere o dispositivo deve ser entendido como a homologação expressa ou a conclusão do lançamento de ofício com a ciência do sujeito passivo. Discordamos de tal entendimento. A expressão “pronunciado” não conduz a uma interpretação inequívoca de que equivale a homologação expressa ou lançamento de ofício. O verbo pronunciar, no dicionário Michaelis, é associado a diversos sentidos possíveis, entre eles, “emitir a sua opinião, manifestar o que pensa ou sente “. Quando a Fazenda Pública inicia fiscalização sobre um tributo em um período, está se manifestando, se pronunciando no sentido de que irá realizar a atividade prevista no art. 142 do CTN. Caso o §4º do art. 150 quisesse exigir a homologação expressa e não um simples pronunciamento, teria feito referência ao conteúdo do *caput* do mesmo artigo que define os contornos de tal atividade, mas preferiu a expressão “pronunciado”. Com esse entendimento concluímos que, iniciada a fiscalização, a decadência em relação a todos os fatos geradores ainda não atingidos pela homologação tácita, passa a ser submetida à regra-geral de tal instituto, ou seja, passa a ser

regida pelo art. 173, inciso I. Ressaltamos que não se trata de interrupção ou suspensão do prazo decadencial, mas de um deslocamento da regra aplicável.

Vejam os um exemplo. Considerando que uma fiscalização tenha sido iniciada em 06/20XX em relação a um tributo para o qual o sujeito passivo exerceu a atividade dele exigida pela lei, ou seja, o sujeito passivo realizou sua escrituração, prestou as informações ao fisco e antecipou, se foi o caso, algum pagamento. Nesse caso teria ocorrido a homologação tácita em relação aos fatos geradores ocorridos até 05/20(XX-5). Os fatos geradores ocorridos depois de 05/20(XX-5) poderão ser objeto de lançamento de ofício válido, desde que este seja cientificado ao sujeito passivo antes de transcorrido o prazo previsto no art. 173, inciso I.

Feitas tais considerações jurídicas gerais sobre a decadência, passamos a analisar o caso concreto.

Observamos a inexistência de pagamentos relativos aos fatos geradores que interessam para a discussão sobre a decadência, logo, conforme acima explanado, é de ser aplicada a regra do art. 173, inciso I do CTN. Tendo sido o lançamento cientificado em 18/12/2006, o fisco poderia efetuar o lançamento para fatos geradores posteriores a 11/2000. Todos os fatos geradores anteriores a tal competência, inclusive esta, estão atingidos pelo prazo de caducidade.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva – Redator Designado

Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes (Multa)

DA DECADÊNCIA

1. Em relação à decadência, venho adotando posição no sentido de adotar a regra contida no art. 150, §4º, do CTN, considerando o recolhimento parcial da contribuição social previdenciária sobre a totalidade da folha salarial do contribuinte.

DO VALOR DA MULTA

2. No que se refere à aplicação da multa, caso o Fisco identifique benefício penalidade nova ao contribuinte, essa deve retroagir em seus efeitos, conforme ocorre com a nova redação dada ao art. 35 da Lei 8.212/1991, assim disposto:

“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.”

3. E o citado art. 61, da Lei 9.430/96, por sua vez, assevera:

“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.”

4. Confrontando a penalidade retratada na redação original do art. 35 da Lei 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.

5. 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 9.430/1996, com a redação dada pela Lei 11.941/2009 ao art. 35 da Lei 8.212/1991, se mais benéfica para o contribuinte.

6. Voto, portanto, 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.

DO PAGAMENTO PELO CARTÃO DE CRÉDITO

7. Peço *vênia* ao nobre relator, para divergir do seu posicionamento, que considera as parcelas pagas por intermédio de cartão (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.

8. 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

9. 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;*

10. 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.

11. 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.

12. 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 irredutibilidade salarial, inciso VI do artigo 7º da Carta."

13. 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.

14. 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.

15. 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.

16. 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.

17. 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?

18. 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.

19. 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.

20. No caso dos autos trata-se de pagamentos realizados a título de incentivo por produtividade (prêmio), por meio de cartão premiação. Tais pagamentos ocorrem quando determinada empresa fixa metas e impõe requisitos para que os empregados atinjam 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.

21. 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.

22. 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.

23. 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.

24. 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.

25. 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

26. 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.

27. 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.

28. 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.

29. Arnaldo Sussekkind 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 coisa (...)".

30. 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.

31. 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”.*

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

33. 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.

34. 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.

35. 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).

36. 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.

37. 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)

38. 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.

39. 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.

40. 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.

41. O conceito da verba ora em discussão poderia amoldar-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.

42. 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”*

43. 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”*.

44. 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 seus 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

45. 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

46. 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.)

47. 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.)

48. Desse modo, muito embora esta Câmara já tenha se manifestado, em julgamentos anteriores, no sentido de que os valores pagos através de cartões de premiação são considerados salário 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.

49. 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

50. 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.

51. 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.

52. 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 QUINOUENAL.

(...)

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)*

53. 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.

54. Assim, considerando necessário estabelecermos um parâmetro temporal para caracterizar, habitual ou eventual, o pagamento de valores por meio do chamado ‘cartão de premiação’ 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.

55. 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).

56. 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.

É como voto.

(assinado digitalmente)

DAMIÃO CORDEIRO DE MORAES