



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

Processo nº 37305.001615/2006-32
Recurso nº 248.792 Voluntário
Acórdão nº 2301-01.592 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de julho de 2010
Matéria SALÁRIO INDIRETO: SEGURO DE VIDA EM GRUPO
Recorrente GRENDENE S/A - GRENDENE CALÇADOS S/A
Recorrida DELEGACIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA EM SOBRAL - CE

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/1994 a 31/07/2003

DECADÊNCIA. SEGURADO EMPREGADO. SALÁRIO UTILIDADE. SEGURO DE VIDA.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91, devendo, portanto, ser aplicadas as regras do Código Tributário Nacional.

No presente caso aplica-se a regra do artigo 150, §4º, do CTN, haja vista a existência de pagamento parcial do tributo, considerada a totalidade da folha de salários da empresa recorrente.

As importâncias recebidas a título de ganhos expressamente desvinculados do salário tal como o prêmio de seguro de vida pago pela empresa não integram o salário-de-contribuição.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, por maioria de votos, com fundamento no artigo 150, §4º CTN, vencido o Conselheiro Mauro Jose Silva que entendeu que deveria se aplicar o artigo 173, I do CTN, em acatar a preliminar de decadência de parte do período para provimento parcial e, no mérito, por voto de qualidade, em manter os demais valores, vencidos os conselheiros Damião Cordeiro de Moraes, Edgar Silva Vidal e Leonardo Henrique Pires Lopes que davam provimento integral ao recurso. Apresentará voto vencedor a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros.


JULIO CESAR VIEIRA GOMES – Presidente


BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS – Redatora designada


DAMIÃO CORDEIRO DE MORAES - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Bernadete de Oliveira Barros, Leonardo Henrique Pires Lopes, Mauro José Silva, Edgar Silva Vidal (suplente), Damião Cordeiro de Moraes e Julio Cesar Vieira Gomes (presidente).

Relatório

1. Trata-se de recurso voluntário interposto pela empresa GRENDENE S/A contra decisão monocrática que julgou procedente o lançamento fiscal de crédito ensejado pelo não recolhimento das contribuições previdenciárias para a Seguridade Social, em razão de pagamentos realizados à empresa CHUB DO BRASIL, relativamente a seguro de vida em grupo para alguns empregados lotados na Matriz e estabelecimentos filiais da empresa incorporada, no período de 06/1994 a 07/2003.

2. A ementa da decisão de primeira instância restou vazada nos seguintes termos:

*"CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SEGURADO
EMPREGADO. SALÁRIO UTILIDADE. SEGURO DE VIDA.*

Os ganhos habituais sob a forma de utilidades integram o salário-de-contribuição. O prêmio de seguro de vida pago pela empresa não integra o salário-de-contribuição somente se previsto em acordo ou convenção coletiva de trabalho e disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes.

Incidem contribuições para a Seguridade Social sobre as remunerações dos segurados empregados.

LANÇAMENTO PROCEDENTE."

3. Considerando que a empresa trouxe em sua peça recursal as mesmas razões apresentadas em sede de impugnação, colho da decisão recorrida o seguinte resumo:

"6. a empresa, inconformada, apresentou tempestivamente a impugnação de fls. 73/183, alegando, em síntese, que:

6.1. a peticionária, constituída em 05/05/1993, então sob a denominação Grendene Sobral S/A, é estabelecimento-matriz, localizado na cidade de Sobral, Estado do Ceará. Até a data de 30/11/1997, estavam a ela vinculados três estabelecimentos-filiais, situados em Fortaleza-CE (CNPJ 72.273.196/0002-80), Sobral-Ce (CNPJ 72.273.196/0003-60 e 72.273.196/0004-41). Posteriormente, em 11/12/1997, a impugnante constitui quatro outros estabelecimentos-filiais, citados no Relatório Fiscal, em Farroupilha-RS (CNPJ 72.273.196/0008-75), Carlos Barbosa-RS (CNPJ

72.273.196/0006-03 e 72.273.196/0007-94) e São Paulo - SP (CNPJ 72.273.196/0005-22). Depois, a partir de 01/05/1998, empregados de outra empresa, desvinculada e independente, denominada Grendene S/A, foram transferidos para tais estabelecimentos-filiais da peticionária. Para os funcionários destes estabelecimentos, mantendo benefício concedido pela então matriz Grendene S/A, a peticionária, na condição de sucessora da relação trabalhista, continuou oferecendo seguro de vida em grupo. À vista disso, concluiu a fiscalização que não estaria sendo atendido um dos requisitos previstos no art. 214, § 9º inciso XXV - disponibilização do seguro de vida para a totalidade dos funcionários – identificando como fato gerador de contribuições previdenciárias os valores despendidos pela empresa a esse título,

6.2. ao se referir à “totalidade dos empregados e dirigentes da empresa”, não afasta a lei a obediência devida ao princípio da autonomia do estabelecimento, sendo certo que cada filial tem personalidade jurídica diversa e independente da matriz, devendo-se verificar se o benefício do seguro de vida é oferecido para a totalidade dos empregados de cada estabelecimento individualmente. A contribuição previdenciária em questão decorre diretamente da existência de uma relação de emprego, sendo que esta relação se estabelece entre o empregado e o estabelecimento, que pode ser matriz ou filial (cita a impugnante jurisprudências neste sentido). Afirma que tal critério é expressamente acolhido pela legislação previdenciária ao regulamentar a inscrição dos sujeitos passivos na Previdência Social, como se infere dos artigos 22 e 24 da Instrução Normativa INSS/DC nº 100/2003. Portanto, o que se deve verificar é se, no âmbito de cada um dos estabelecimentos, individualmente, o benefício é oferecido a todos os empregados a ele vinculados;

6.3. o Parágrafo 9º, inciso XXV, do art. 214 do Decreto nº 3.048/99, estipulando o requisito da disponibilidade do benefício para a totalidade dos empregados foi incluído no sistema legal somente pelo Decreto nº 3.265. Antes disso, portanto, não havia na legislação previdenciária previsão quanto ao requisito da disponibilidade do benefício para a totalidade dos empregados. Assim, ao contrário do que afirma a fiscalização, no período anterior a 29/11/1999, a não inclusão dos valores pagos pela pessoa jurídica a título de seguro de vida coletivo no salário-de-contribuição não estava condicionada a sua disponibilização para todos os empregados;

6.4. regulando a mesma matéria, relativa às parcelas componentes do salário, foi editada a Lei nº 10.243, de 20/06/2001, alterando o texto do §2º do art. 458 da CLT. O texto da aludida norma também determina a exclusão da parcela referente ao seguro de vida da definição legal de salário, sem impor, contudo, o requisito de que este seja oferecido à totalidade dos empregados, como dispunha o Decreto nº 3048/99. Destarte, “uma vez que um ato regulamentar não pode restringir o âmbito de incidência de uma lei federal, em razão do princípio da hierarquia das normas”, deve prevalecer o disposto no citado dispositivo da CLT (cita precedentes dos tribunais). Portanto, foi derogada a exigência de que o seguro de vida seja oferecido à totalidade dos empregados da empresa para que a parcela a ele correspondente seja excluída da definição legal de salário. Não se pode negar a repercussão, no Direito Previdenciário, da alteração do conceito de salário no Direito do Trabalho. Trata-se, consoante a jurisprudência, de conceito técnico próprio desta última ciência. Daí que, ao menos quanto ao período posterior à Lei nº 10243/2001 devem ser excluídas tais parcelas do lançamento.

7. A notificada solicitou que fossem trasladados da NFLD 35496603-O - cujo objeto do lançamento abrangeu os mesmos fatos geradores apurados na presente notificação e que foi julgada nula por erro na identificação do sujeito passivo - os documentos relativos a representação processual administrativa e documentos relativos à

Sociedade Incorporada Grendene Calçados S/A, solicitação esta que foi deferida, tendo sido os referidos documentos juntados às fls. 93/183.

8. *Finalmente, requer seja a Notificação de Lançamento de Débito totalmente desconstituída, ou, subsidiariamente, sejam excluídos os débitos correspondentes às competências de junho de 1994 a novembro de 1999 e de junho/2001 a junho/2003. "*

4. As contra-razões do fisco batalham pela manutenção da decisão recorrida, concluindo que, para que não haja a incidência de contribuições previdenciárias, o prêmio de seguro de vida em grupo deve ser disponibilizado à totalidade de seus empregados e dirigentes, devendo ser entendida a expressão "totalidade" como sendo todos os empregados componentes do universo da empresa configurado pela matriz e filiais.

É o relatório.

Voto

Conselheiro DAMIÃO CORDEIRO DE MORAES, Relator

ADMISSIBILIDADE DO RECURSO

1. Conheço do recurso voluntário, uma vez que atende aos pressupostos de admissibilidade.

DECADÊNCIA

2. Preliminarmente, apesar do recorrente não ter arguido a decadência quinquenal dos débitos previdenciários, deve ser enfrentada essa questão vez que se trata de matéria de ordem pública.

3. Sobre a decadência, cumpre dizer que, 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. 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 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".

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

"Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (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. 2ª 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.

§ 1ª 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 "

5. Como se constata, a partir da publicação na imprensa oficial, todos os órgãos judiciais e administrativos ficam obrigados a acatarem a Súmula Vinculante

6. Afastado por inconstitucionalidade o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, resta verificar qual regra de decadência prevista no Código Tributário Nacional - CTN se aplicar ao caso concreto.

7. Compulsando os autos, depreende-se das notificações expedidas contra a recorrente que o fisco constatou a existência de recolhimento parcial face à totalidade da folha de salários da empresa. Sendo assim, entendo que deva ser aplicada a regra do artigo 150, §4º, do CTN.



8. Assim sendo, tendo sido cientificado o recorrente do lançamento fiscal em 29/12/2004, referente às contribuições do período de 01/06/1994 a 31/07/2003, fica alcançado pela decadência quinquenal o lançamento fiscal até a competência 11/1999, restando as competências 12/1999 a 07/2003.

9. Em razão do exposto, acato a preliminar de decadência para dar provimento ao recurso voluntário interposto e passo à análise do mérito recursal.

DO SEGURO DE VIDA EM GRUPO

10. A questão controvertida posta nos autos está em saber se incide ou não contribuição previdenciária sobre os pagamentos realizados a título de seguro de vida em grupo, já que o auditor fiscal considerou que o benefício não teria sido fornecido a todos os empregados da recorrente.

11. Segundo o relatório fiscal o débito se refere “às contribuições incidentes sobre o valor pago a empresa CHUBB DO BRASIL (seguro de vida em grupo) referente a alguns empregados lotados na matriz (empresa incorporada), para o período 06/1994 a 07/2003 e aos empregados das filiais da empresa incorporada 72.273.196/0005-22, 72.273.196/0006-03, 72.273.196/0007-94 e 72.273.196/0008-75, para o período 05/1998 a 07/2003, lançadas com base na contabilidade da empresa.”

12. A norma legal de regência da matéria é o artigo 214, §9º, do Decreto nº 3.048/99, **verbis**:

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

§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. 90 e 468 da Consolidação das Leis do Trabalho. (Inciso incluído pelo Decreto nº 3.265, de 29.11.1999)".

13. Com efeito, o tratamento legal do prêmio de seguro de vida em grupo não foi objeto do campo normativo da Lei nº 8.212/91, mas somente veio à lume com o Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, que passou a considerar o pagamento do seguro como verba não integrante do salário-de-contribuição, a partir da competência 12/1999, em razão da publicação do Decreto 3.265/99, que acrescentou o inciso XXV ao rol contido no citado parágrafo 9º.

14. Desse modo, surge o primeiro entrave à exigência, qual seja a ausência de norma legal autorizativa para a incidência da contribuição previdenciária almejada pelo Fisco, visto que somente a Lei pode criar ou extinguir obrigação tributária. É o que dispõe o art. 97, inciso I, do Código Tributário Nacional, **verbis**:

"Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas,

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo."

15. Qualquer passo nesta quadra não pode ser dado sem a devida observância do que dispõe o artigo 5º, inciso II, da Carta Política de 1988, que não aceita a possibilidade de criação de uma obrigação sem que a Lei assim o declare, conforme se transcreve:

"Art. 5º

(..)

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei."

16. E o princípio da legalidade consubstancia garantia imanente ao Estado Democrático de Direito, e assegura que somente a lei, editada pelos órgãos legislativos competentes de acordo com o processo legislativo constitucional, pode criar direitos e obrigações.

17. E administração pública está vinculada ao princípio da legalidade por força do que dispõe o art. 2º da Lei nº 9.784/99, sendo, portanto, insustentável que o fisco venha efetuar lançamento de crédito previdenciário com base apenas em Decreto regulamentador que exorbitou o comando contido na norma previdenciária.

18. Acrescente-se ainda que a norma celetista expressamente excluiu da definição legal de remuneração a parcela referente ao seguro de vida e de acidentes pessoais, inclusive sem impor o requisito de que a utilidade fosse oferecida à totalidade dos empregados. Senão vejamos:

"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 do 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; "

19. E no meu sentir, para os efeitos de recolhimento das contribuições sociais, a utilidade ora em questão não integra o salário-de-contribuição. E a própria Lei nº 8.212/91 diz que não integram o salário-de-contribuição as importâncias recebidas a título de ganhos expressamente desvinculados do salário (art. 28, §9º, letra "e", número 7).

20. Evidentemente que, em atendimento ao princípio da especificidade das normas, a lei trabalhista deve ser considerada sempre com muita cautela para que não invada a esfera do ordenamento legal previdenciário, notadamente no que se refere à cobrança de contribuições sociais.

21. Ocorre que o conceito jurídico de salário não é originário do direito previdenciário, mas sim do direito trabalhista. Assim é que, para a exata definição de salário-de-contribuição, foi que o art. 28, inciso I, da Lei 8.212/91 utilizou a expressão 'remuneração', termo técnico advindo do direito do trabalho.

22. Nesse sentido, peço licença para transcrever ementa de Acórdão da lavra da Juíza Tânia Terezinha Cardozo Escobar, do TRT da 4ª Região, que deu correto tratamento à questão:

"GRATIFICAÇÃO NÃO EVENTUAL NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ART. 28, DA LEI Nº 8.212/91. I. Para definir o salário-de-contribuição, o art. 28, I, da Lei nº 8.212/91, utiliza a expressão 'remuneração'. Trata-se de termo técnico próprio do Direito do Trabalho. Portanto, devemos entendê-lo tal como formulado no campo desta ciência. E neste campo, remuneração é a soma das parcelas de natureza salarial com as gorjetas recebidas pelo empregado, conforme arts. 457 e 458 da CLT. Se a gratificação eventual paga pela empregadora aos seus empregados não é salário, também não é remuneração. Logo, não há incidência de contribuições previdenciárias. (.)"

(AC 9504540686/PR)

23. É dizer: para a incidência de contribuição previdenciária sobre os pagamentos realizados a título de utilidade deve-se levar em conta o conceito construído pelo direito privado, por força do disposto no art. 110, do CTN. Este dispositivo traz uma relevante regra de conduta tributária ao dispor que "A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias. "

24. A rigorosa discriminação de campos materiais para o exercício da atividade tributária, tendo estatura constitucional, por si só já determina essa inalterabilidade. De maneira que a definição de cada instituto utilizada pela Carta Magna não pode ser manipulada pelo fiscal tão somente no afã de ampliar o campo de incidência tributária.

25. Veja-se que tal afirmação não resulta somente na violação da regra escrita no art. 110, do CTN, mas também na ofensa à própria norma constitucional que definiu a regra-matriz de incidência da contribuição previdenciária. Essa orientação é pacífica não apenas entre os doutrinadores, mas foi confirmada pelo próprio Supremo Tribunal Federal que, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 166.772-9/RS, afastou a exigência da contribuição

social sobre a remuneração paga a administradores e autônomos a pretexto de que a tributação estaria na equiparação desta remuneração ao salário, olvidando-se do conceito infraconstitucional deste, extraído da Consolidação das Leis do Trabalho pelo Constituinte.

26. 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."

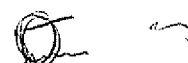
27. Com efeito, o STF proclamou que "O conteúdo político de uma Constituição não é conducente ao desprezo do sentido vernacular das palavras, muito menos ao do técnico, considerados institutos consagrados pelo Direito".

28. Mais recentemente, em 2005, ao apreciar a instituição do Pis e da Cofins sobre o faturamento, a Suprema Corte foi categórica ao não permitir a equiparação do conceito de faturamento, incorporado expressamente pela Constituição Federal, no seu art. 195, I, "b", ao de receita bruta, institutos totalmente distintos para o direito comercial. Na ocasião, foi declarada a inconstitucionalidade do parágrafo 1º, do artigo 3º, da Lei nº 9.718/98, tendo em vista que o novo conceito de faturamento foi além do que previu a Constituição.

29. Assim, a vinculação do conceito expresso na Constituição àquele definido no direito privado à época da sua promulgação, referido nas decisões acima, também prevaleceu na decisão do Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento de tema assemelhado, a respeito da incidência do imposto sobre serviços sobre a locação de bens móveis.

30. No julgamento do Recurso Extraordinário nº 116.121-3, o Plenário do STF suprimiu, por vício de inconstitucionalidade, a expressão "locação de bens móveis". A base central da argumentação residiu na impropriedade de se tributar fato que não se afeioa à hipótese de incidência do ISS, mesmo tendo sua incidência prevista em lei complementar, pois o tributo não pode incidir sobre operação que não incorpore prestação de serviço. E é exatamente esse o caso do arrendamento mercantil.

31. Ao que se indica, tanto o entendimento do STF, quanto o da doutrina especializada, caminham na mesma linha, ou seja, para fins tributários, o conceito de



remuneração deve ser aquele definido pelo direito infraconstitucional para as obrigações trabalhistas. De maneira que não se pode admitir que a CLT exclua da remuneração do trabalhador determinada parcela e a previdência a considere para efeitos de cobrança das contribuições sociais, desvirtuando conceitos jurídicos da esfera trabalhista.

32. Frisa-se, porque importante, que o empregado nada usufrui pelo seguro de vida em grupo, o que descarta então a possibilidade de considerar-se o valor pago como sendo salário utilidade para efeitos de cobrança de contribuições previdenciárias.

33. Digo mais: apesar de considerar que o Decreto acima mencionado não poderia estabelecer regra diferente (restringindo) da Lei nº 10.243/01 (que alterou a CLT para excluir do conceito de salário o seguro de vida, sem qualquer restrição), entendo que a empresa também cumpriu as exigências nele estabelecidas.

34. Enfim, cobrar contribuições sociais sobre estes benefícios é penalizar as empresas e desestimular a colaboração da sociedade no bem estar e segurança dos trabalhadores, para que os familiares não passem dificuldades em caso de falecimento do mantenedor da família.

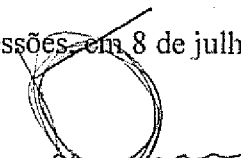
35. Por fim, vale ressaltar que havia pagamento da utilidade somente para alguns dos empregados em razão da manutenção dos contratos de trabalho, originários da empresa incorporada. É dizer, não poderia a recorrente seguir orientação diversa, tendo em vista que teria que arcar com o ônus trabalhista, caso encerrasse a concessão do seguro.

CONCLUSÃO

36. Assim, voto por dar PROVIMENTO ao recurso voluntário do contribuinte.

É como voto.

Sala das Sessões, em 8 de julho de 2010


DAMIÃO CORDEIRO DE MORAES

Voto Vencedor

Conselheira BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Redatora designada –
voto vencedor somente no tocante a seguro de vida em grupo.

Permito-me divergir do entendimento manifestado pelo Conselheiro Relator, pelas razões a seguir expostas.

O Conselheiro vota por dar provimento ao recurso por entender que as importâncias recebidas a título de ganhos expressamente desvinculados do salário, tal como o prêmio de seguro de vida pago pela empresa, não integram o salário de contribuição.

Defende que o fato de o seguro de vida em grupo não ter sido objeto do campo normativo da Lei 8.212/91, mas somente do Decreto 3.048/99, que passou a integrar a referida verba como parcela não integrante do salário de contribuição, constitui entrave à

exigência, pois inexistente norma legal autorizativa para a incidência da contribuição almejada pelo fisco.

Contudo, entendo que o fato de a Lei 8.212/91 não incluir o seguro de vida nas hipóteses de isenção previstas no § 9º, do seu art. 28 apenas corrobora a correção da exigência fiscal, pois, conforme art. 176 do CTN, “a isenção, ainda que prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão...”.

E a exigência fiscal encontra amparo legal no inciso I, do art. 28 do referido diploma legal, que estabelece que o conceito de salário de contribuição é “...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, ...” (grifei).

A própria Constituição Federal, preceitua, no § 4º do art. 201, renumerado para o § 11, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 20/98, o seguinte:

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

A regra geral é que, se a utilidade é necessária para executar o serviço, ou se o trabalhador paga pela utilidade, essa não constitui salário, trata-se tão-somente de instrumento de trabalho.

Se, por outro lado, aumentar seu patrimônio, então integrará o salário para todos os efeitos legais.

Verifica-se que as despesas efetuadas pela empresa com o Seguro de Vida de seus empregados se originaram em decorrência única e exclusiva do vínculo laboral entre empregado e empregador, não devendo, portanto, serem excluídas da base de cálculo da contribuição.

E, conforme afirmado pelo próprio relator, o seguro de vida em grupo, pago pela recorrente em favor dos seus segurados empregados no período de 12/98 a 11/99, não está incluído nas hipóteses de isenção da Lei 8.212/91.

Portanto, entendo que a parcela paga a título de prêmio de seguro de vida representa uma vantagem econômica para o trabalhador e integrava o salário-de-contribuição até 28/11/99.

Com o Decreto 3.265, de 30/11/99, o prêmio de seguro de vida em grupo passou a figurar no rol das rubricas não integrantes do salário-de-contribuição, desde que atenda ao preceito legal, ou seja, esteja previsto em acordo ou convenção coletiva de trabalho e seja disponível à totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, que são as condições para afastar a incidência de contribuição previdenciária.

Assim, como a recorrente não comprovou que o pagamento do seguro de vida em grupo foi fornecido à totalidade de seus empregados, tal rubrica integra o salário de contribuição, já que não se inclui na hipótese de isenção da Lei 8.212/91.



O Relator argumenta, ainda, que a CLT excluiu da definição legal de remuneração a parcela referente ao seguro de vida.

Porém, a doutrina há muito já consagrou a autonomia científica do Direito Previdenciário em face do Direito do Trabalho. O conceito de salário-de-contribuição não se confunde com o conceito de remuneração retirado do Direito Laboral. Segundo Wladimir Novaes Martinez (Comentários à Lei Básica da Previdência Social), “O conceito previdenciário de salário-de-contribuição não tem de coincidir exatamente com a definição trabalhista de remuneração ou, com mais razão, com a descrição de salário. Para isso é necessário o tipo legal circunscrever o fato gerador, impondo suas condições”.

Em relação ao argumento de que merece destaque a mais recente redação do art. 458, § 2º, V, da CLT, atribuída pela Lei 10.243/01, que expressamente exclui do conceito de salário “o seguro de vida e de acidentes pessoais”, cumpre observar que o art. 12, da CLT determina que “Os preceitos concernentes ao regime de seguro social são objeto de lei especial”.

A Lei 8.212/91 é a lei especial que veio tratar sobre a organização da Seguridade Social e instituir o Plano de Custeio.

O art. 458, § 2º, V, da CLT, com a redação dada pela Lei 10.243/01 não revogou os arts. 28, § 9º, da Lei 8.212/91.

Dessa forma, não pode ser declarado insubsistente o lançamento em relação aos fatos geradores posteriores ao advento da Lei 10.243/01, ou seja, a partir de 06/2001, pois, conforme disposto no art. 2º, § 2º, da Lei de Introdução ao Código Civil, “A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior”.

Cumpre esclarecer que a incompatibilidade de normas pertencente a um mesmo ordenamento jurídico e com mesmo âmbito de validade se denomina antinomia e, tradicionalmente, os critérios para solucionar a antinomia são três, o cronológico, o hierárquico e o da especialidade.

O da especialidade ocorre entre duas normas, uma geral e uma especial, prevalecendo a específica apenas na parte da lei geral que é incompatível com a especial.

Como explica Norberto Bobbio, no caso de antinomia normativa, havendo conflito entre o critério cronológico e o critério de especialidade, prevalece o último, dotado de maior força – por vezes visto como meta-critério de solução de conflitos.

A razão é simples e foi realçada, com propriedade, por José de Oliveira Ascensão: “o regime geral não toma em conta as circunstâncias particulares que justificaram justamente a emissão da lei especial. Por isso não será afetada em razão de o regime geral ter sido modificado”.

Não são raros os precedentes encontrados na jurisprudência que defendem a subsistência da lei especial anterior, mesmo após o advento de lei geral posterior.

Conforme Vicente Rão “se a lei não se declarar absoluta, deve-se inferir que o legislador pretendeu abolir, tão-somente, aquilo que, até então, vigorava como regra e, em consequência, com esta desaparecerão os seus corolários, mas continuarão a subsistir as exceções”.

Não há, pois, presunção de revogação da lei especial anterior pela subsequente aprovação de lei geral. Muito pelo contrário, adverte Carlos Maximiliano, “*é mister que esse intuito (de revogação) decorra claramente do contexto*”.

Espínola e Espínola Filho seguem a mesma linha e enunciam, a partir de Saredo, a seguinte consideração: “*no silêncio do legislador, deve presumir-se que a lei nova pode conciliar-se com a precedente*”.

Portanto entendo é que a revogação ou modificação de lei geral por especial ou de especial por geral não pode ser tácita, havendo de ser expressa do tipo “revoga-se o artigo tal, parágrafo tal da lei tal”.

Da mesma forma, discordo da afirmação feita pelo Relator de que “cobrar contribuições sociais sobre estes benefícios é penalizar as empresas e desestimular a colaboração da sociedade no bem estar e segurança dos trabalhadores”.

Cumprе observar que a contribuição previdenciária apenas incide sobre as verbas intituladas seguro de vida quando pagas em desacordo com os mandamentos legais, ou seja, quando concedidas sem que sejam cumpridos os requisitos legais para sua isenção.

Ao contrário do que entende o Relator, acredito que o procedimento fiscal tem um importante papel para a sociedade como um todo, pois desestimula as empresas de substituírem o salário de seus empregados por verbas não salariais na tentativa de recolher menos contribuição social e protege o trabalhador que, ao se aposentar ou ao usufruir de algum outro benefício previdenciário, terão esses valores computados no cálculo desse benefício.

O ideal seria a empresa pagar um salário justo a seus empregados, de forma que eles pudessem arcar com o custo de seu próprio seguro de vida e ter todos os valores recebidos a título de salário computados no cálculo dos benefícios previdenciários

E se a fiscalização não fosse diligente e não cobrasse tal exação, seria injusta com outros empresários do ramo, que pagam salários diretos e ainda cumprem com suas obrigações fiscais.

Nesse sentido, voto por conhecer do recurso e, no mérito, dar-lhe provimento parcial, no sentido de excluir do débito as competências alcançadas pela decadência, aplicando-se o art. 173, I, do CTN.

É como voto.

Sala das Sessões, em 8 de julho de 2010



BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS; Redatora designada



