



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

**Processo n°** 44000.000607/2004-05  
**Recurso n°** 150.619 Voluntário  
**Acórdão n°** 2401-01.155 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de março de 2010  
**Matéria** SALÁRIO INDIRETO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL  
**Recorrente** ZENECA BRASIL LTDA  
**Recorrida** SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA - SRP

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/1990 a 30/09/1999

CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO-NFLD - NULIDADE DA DECISÃO DE 1º INSTÂNCIA - ERRADA PREMISSE ADOTADA PELA AUTORIDADE JULGADORA ACERCA DA BASE DE CÁLCULO - INAPLICÁVEL.

Tendo a decisão de 1ª instância rebatido os argumentos apresentados pelo impugnante de forma fundamentada, com interpretação diversa da que possui o recorrente acerca da natureza das verbas pagas não conduz a nulidade da decisão.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/1990 a 30/09/1999

TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO.

É inconstitucional o artigo 45 da Lei nº 8.212/1991, que trata de decadência de crédito tributário. Súmula Vinculante nº 8 do STF.

**TERMO INICIAL:** (a) Primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, se não houve antecipação do pagamento (CTN, ART. 173, I); (b) Fato Gerador, caso tenha ocorrido recolhimento, ainda que parcial (CTN, ART. 150, § 4º).

No caso, trata-se de tributo sujeito a lançamento por homologação e não restou configurada a ausência de antecipação de pagamento. Aplicável, portanto, a regra do art. 150, § 4º do CTN, que é regra específica a ser aplicada a tributo sujeito ao lançamento por homologação, que prefere à regra geral.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - DIFERENÇA DE SAT - ATIVIDADE PREPONDERANTE.

A exigência da contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade é prevista no art. 22, II da Lei n ° 8.212/1991, alterada pela Lei n ° 9.732/1999.

O enquadramento da empresa leva em consideração o n° de trabalhadores da empresa e não em cada estabelecimento após a edição do Decreto 2.173/97.

Em relação aos lançamentos de contribuição à título de contribuição adicional, face a exposição a agentes nocivos que sujeitam o empregado a aposentadoria especial, observa-se que o lançamento foi realizado sobre a totalidade dos empregados, tendo em vista não ter o recorrente apresentado, mesmo devidamente intimado, laudo técnico da época dos lançamentos que comprovariam os empregados expostos.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - APRECIÇÃO DE COPIAS DE DOCUMENTOS CONSTANTES DO PROCESSO - IMPOSSIBILIDADE SE O RECORRENTE NÃO APRESENTOU OS ORIGINAIS QUANDO DEVIDAMENTE INTIMADO.

Existem diversos momentos para que após a lavratura da NFLD possa o recorrente apresentar documentos, contudo, compete não apenas a fiscalização acatar os documentos como verdadeiros, analisando-os para propor possível retificação do lançamento, bem como atestar a veracidade das informações, e para tanto faz-se necessário a solicitação dos originais dos documentos, para que confrontando com os valores lançados durante o procedimento e as provas apresentadas pelo recorrente possa realizar as alterações que entender cabíveis.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - SALÁRIO INDIRETO - PRÊMIOS - ALUGUEIS - DESPESAS DE EXPATRIADOS E REPATRIADOS - ALIMENTAÇÃO SEM PAT - FORNECIMENTO DE VEÍCULOS

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

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

SALÁRIO INDIRETO - PRÊMIOS, DESPESAS DE REPRESENTAÇÃO - GRATIFICAÇÕES E PRÊMIOS DIVERSOS PAGOS PELO RECORRENTE.

Entendo que os pagamentos feitos à título de premiação, Bônus, despesas com representação ou mesmo gratificações constituem salário de contribuição.

O ponto chave é a identificação do campo de incidência das contribuições previdenciárias, sendo que de acordo com o previsto no art. 28 da Lei n.º 8.212/1991, para o segurado empregado entende-se por salário-de-contribuição a totalidade dos rendimentos destinados a retribuir o trabalho, incluindo nesse conceito os ganhos sob a forma de utilidades.

A alegação de que tratava-se de mero repasse, não prospera, quando não comprovadas as alegações, sendo que quando intimado a apresentar os livros contábeis para atestar a veracidade das alegações não o fez.

Os ditos “repasses”, ára não constituir salário de contribuição deveriam ser devidamente contabilizados, inclusive com a comprovação por documentos e escrita contábil de quem seriam os beneficiários dos valores, para que se pudesse determinar a existência de pacto laboral capaz de fazer nascer a obrigação tributária.

**SALÁRIO INDIRETO - ALUGUEL PARA EMPREGADOS, DESPESAS DIVERSAS, EXPATRIADOS, REPATRIADOS, INSTALAÇÃO E REPATRIAMENTO.**

O pagamento dos aluguéis, bem como despesas diversas, avençado no presente caso, nada mais representa do que um ganho indireto, cujo custo seria arcado pelo próprio trabalhador caso a empresa não o fizesse.

**SALÁRIO INDIRETO - PETER AHLGRIMM - PRO-LABORE:**

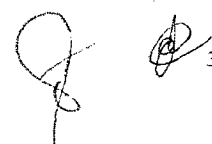
Em se tratando de trabalhador, contribuinte individual, o art. 28, III da referida lei, dispõe acerca do conceito de salário de contribuição a **remuneração auferida em uma ou mais empresas**, ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o §5º;

Não se pode descartar o fato de que os valores pagos á título de passagem, estada, alimentação alugueis, não representam alguma espécie de ganho. Pelo contrário, estão inseridos no conceito lato de remuneração, assim compreendida a totalidade dos ganhos recebidos como contraprestação pelo serviço executado.

Quanto ao argumento apresentado pelo recorrente de que as utilidades fornecidas enquadram-se no conceito daquelas fornecidas “PARA” a execução dos serviços e, portanto, devem ser excluídas do conceito de remuneração descrito pela legislação trabalhista, cumprir-lhes-ia comprovar, fato que não resta demonstrado até pela impossibilidade de análise dos documentos.

**SALÁRIO INDIRETO - ALIMENTAÇÃO SEM PAT**

Integram o salário de contribuição os valores pagos a título de ajuda alimentação fornecidos em desacordo com as modalidades previstas no Programa de Alimentação do Trabalhador aprovado pelo Ministério do

 3

Trabalho e Emprego, conforme dispõe a alínea "c" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91

**SALÁRIO INDIRETO - DESTINAÇÃO DE VALORES DE ALUGUEIS AOS EMPREGADOS, SEM A DEVIDA COMPROVAÇÃO DA DESTINAÇÃO.**

Uma vez que a própria autoridade descreve que os valores só foram apurados para aquelas unidades em que não se detectou a existência de filiais da empresa, bem como a comprovação da destinação dos valores, correto o lançamento quanto a caracterização de remuneração indireta.

**SALÁRIO INDIRETO - VEÍCULOS PARA GERENTES.**

Entendo que a natureza do cargo, por si só não afasta a natureza salarial, competindo ao recorrente demonstrar a destinação da utilização do automóvel, o que não restou comprovado no caso em questão, até mesmo pela impossibilidade de reapreciação dos documentos. Assim, entendo correto o lançamento também neste ponto.

**MULTA COBRADA DA INCORPORADORA - SUCESSORA - MULTA MORATÓRIO PELO NÃO RECOLHIMENTO NA ÉPOCA PRÓPRIA - SELIC - MULTA EXACERBADA.**

Os valores das multas são aplicáveis as sucessoras, na mesma medida que aplicável a cobrança de contribuições, não recolhidas em época própria, tendo em vista que a multa diz respeito a mora.



A pessoa jurídica de direito privado que resultar da fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas e incorporadas.

O contribuinte inadimplente tem que arcar com o ônus de sua mora, ou seja, os juros e a multa legalmente previstos.

**RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, I) Pelo voto de qualidade, em declarar a decadência até a competência 11/1994. Vencidos os Conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (relatora), Ivacir Júlio de Souza e Maria da Glória Faria, que votaram por declarar a decadência até 11/1993. II) Pelo voto de qualidade, em rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento, argüida de ofício pelo Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira. Vencidos os Conselheiros Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Marcelo Freitas de Souza Costa e Maria da Glória Faria, que votaram por anular o lançamento III) Por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância. IV) Por unanimidade de votos, no mérito, em negar provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Elias Sampaio Freire.

 4 



ELIAS SAMPAIO FREIRE  
Presidente e Redator Designado



ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA – Relatora

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros: Elias Sampaio Freire, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Marcelo Freitas de Souza Costa, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Ivacir Júlio de Souza (Convocado) e Maria da Glória Faria (Suplente).

## Relatório

O presente NFLD tem por objeto as contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social, parcela a cargo dos segurados, da empresa, financiamento da complementação das prestações das prestações por acidente do trabalho – SAT (até a competência 06/1997), bem como as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (após a competência 07/1997) e a destinada aos Terceiros (SENAI, INCRA E SEBRAE), levantadas sobre os seguintes fatos geradores descritos no relatório fiscal, fls. 357 a 365.

Auditando a contabilidade da empresa, os auditores fiscais constataram a existência de pagamentos de aluguéis, viagens, prêmios, despesas de condomínios, alimentação, dentre outras, sem que o recorrente prestasse esclarecimentos com referência aos lançamentos das respectivas constas do Livro Razão. Para tanto foram emitidos TIAD específicos, sendo que os esclarecimentos prestados não foram suficientes para afastar a natureza salarial de tais verbas. As contas que serviram como base do lançamento, bem como os beneficiários, quando possível a identificação estão discriminados nas planilhas anexas ao relatório fiscal.

No Discriminativo Analítico de Débito – DAD, estão assim distribuídos os levantamentos.

ALU – ALUGUEL PARA EMPREGADOS – FILIAL 60.744.463/00001-90 – PERÍODO DE 03/1991 A 09/1993.

COA – CONTABILIDADE ALUGUEL CGC 60 – FILIAL 60.744.463/00001-90 – PERÍODO DE 10/1995 A 12/1998.

COC– CONTABILIDADE PROM/INC CGC 60 – FILIAL 60.744.463/00001-90 – PERÍODO DE 08/1998 A 12/1998.

COD– CONTABILIDADE DESPESAS DIVERSAS CGC 60 – FILIAL 60.744.463/00001-90 – PERÍODO DE 10/1995 A 07/1998.

COE– CONTABILIDADE EXPATRIADOS CGC 60 – FILIAL 60.744.463/00001-90 – PERÍODO DE 08/1998 A 12/1998.

COI– CONTABILIDADE REPATRIADO CGC 60 – FILIAL 60.744.463/00001-90 – PERÍODO DE 10/1995 A 12/1998.

COP– CONTABILIDADE PRÊMIOS CGC 60 – FILIAL 60.744.463/00001-90 – PERÍODO DE 12/1995 A 11/1998.

COV– CONTABILIDADE VIAGEM CGC 60 – FILIAL 60.744.463/00001-90 – PERÍODO DE 10/1995 A 07/1998.

C1A– CONTABILIDADE ALUGUEL CGC 60 – FILIAL 60.744.463/00001-90 – PERÍODO DE 01/1990 A 09/1995.

C1C- CONTABILIDADE CONDOMÍNIO CGC 60 - FILIAL 60.744.463/00001-90 - PERÍODO DE 01/1990 A 12/1992 C1A- CONTABILIDADE ALUGUEL CGC 60 - FILIAL 60.744.463/00001-90 - PERÍODO DE 01/1990 A 12/1992.

C1D- CONTABILIDADE DESP DIV. CGC 61 - FILIAL 60.744.463/00001-90 - PERÍODO DE 01/1990, 08/1990 A 09/1995.

C1F- CONTABILIDADE CONTA 8117/90 - FILIAL 60.744.463/00001-90 - PERÍODO DE 01/1990 A 12/1990.

C1G- CONTABILIDADE GRATIFICAÇÃO JAN 91 - FILIAL 60.744.463/00001-90 - PERÍODO DE 01/1991.

C1I- CONTABILIDADE INST E REP. CGC 61 - FILIAL 60.744.463/00001-90 - PERÍODO DE 01/1990 A 09/1995.

C1P- CONTABILIDADE PRÊMIOS CGC 61 - FILIAL 60.744.463/00001-90 - PERÍODO DE 03/1990 A 09/1995.

C1R- CONTABILIDADE REPATRIADO CGC 60 - FILIAL 60.744.463/00001-90 - PERÍODO DE 01/1990 A 12/1992

C1V- CONTABILIDADE VIAGEM CGC 61 - FILIAL 60.744.463/00001-90 - PERÍODO DE 01/1990 A 09/1995.

C20- CONTABILIDADE VIAGEM - 2 SEM 98(60) - FILIAL 60.744.463/00001-90 - PERÍODO DE 08/1998 A 12/1998.

C2V- CONTABILIDADE VIAGEM 3102 (61) - FILIAL 60.744.463/00001-90 - PERÍODO DE 02/1990 A 12/1992.

C40- CONTABILIDADE VIAGEM - 2 SEM 98(60) - FILIAL 60.744.463/00001-90 - PERÍODO DE 08/1998 A 12/1998.

GE0- USO CARRO - GERENTES CGC 60 - FILIAL 60.744.463/00001-90 - PERÍODO DE 10/1995 A 09/1999.

GER - USO DE CARROS GERENTES - FILIAL 60.744.463/00001-90 - PERÍODO DE 01/1990 A 09/1995.

PAH - PETER AHLGRIMM - PRO LABORE - FILIAL 60.744.463/00001-90 - PERÍODO DE 10/1996 A 12/1998.

PAT - PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO TRABALHADOR - FILIAL 60.744.463/00001-90 - PERÍODO DE 02/1991 A 12/1994.

PD0 - CONTABILIDADE PDR/PCV CGC 60 - FILIAL 60.744.463/00001-90 - PERÍODO DE 10/1995 A 12/1998.

PD1 - CONTABILIDADE PDR/PCV CGC 61 - FILIAL 60.744.463/00001-90 - PERÍODO DE 01/1990 A 09/1995.

Conforme descrito no relatório fiscal para a empresa Zeneca foram identificado os seguintes lançamentos, descritos acima nos diversos levantamentos:

1. *REFEIÇÕES PARA EMPREGADOS – PERÍODO DE 02/1991 A 12/1994 – compra de refeições com parcial descontos dos empregados, sem que a empresa comprovasse estar devidamente inscrita no PAT para os anos de 1991 a 1994, razão porque computável como salário de contribuição. Ressalta que o valor apurado como salário, corresponde a diferença entre o valor pago e o valor descontado.*
2. *ALUGUÉIS PARA EMPREGADOS – PERÍODO DE 03/1991 A 03/1993 – observa a autoridade fiscal em seu relatório fiscal descreve que a empresa pagou aluguéis residenciais a diversos empregados não incluindo os respectivos valores na base de cálculo de contribuições. Os valores lançados foram apurados em diversas contas do livro Razão, conforme discriminado no Anexo I.*
3. *ALUGUEIS E CONDOMÍNIOS E OUTROS – CONTA 4201 – PERÍODO DE 01/1990 A 12/1992; CONTA 0801 – PERÍODO DE 01/1993 A 07/1998 E CONTA 41630001 – PERÍODO DE 08/98 A 12/98.*
4. *DESPEAS DE CONDOMÍNIO – CONTA 4205 – PERÍODO DE 01/90 A 12/92. - ressalte-se que quanto a esses dois levantamentos foram solicitados esclarecimentos, inclusive quanto a abertura de novos escritório, e os respectivos cartões CNPJ, para que se pudesse averiguar os alugueis e pagamentos de condomínios referentes aos diversos estabelecimentos da empresa. Destaca-se que os valores constantes do anexo I são os que não tiveram comprovação e /ou os que identificam os funcionários beneficiados. No anexo III encontram-se recibos com relação a essa conta.*
5. *DESPEAS DIVERSAS – CONTA 8125 – PERÍODO DE 0190 A 1292, CONTA 1601 – PERÍODO DE 0193 A 0798 E CONTA 43770005 – PERÍODO DE 0898 A 1298.*
6. *PRÊMIOS POR OBJETO DE VENDAS CONTA 5301 – PERÍODO DE 0190 A 1292.*
7. *PROMOÇÃO DE PRODUTOS - CONTA 5302 – PERÍODO DE 0190 A 1292.*
8. *FEIRAS EXPOSIÇÕES E CONGRESSOS - CONTA 5306 – PERÍODO DE 0190 A 1292.*
9. *REUNIÃO DE VENDAS - CONTA 5307 – PERÍODO DE 0190 A 1292.*
10. *PROPAGANDA E PUBLICIDADE CONTA 1203 – PERÍODO DE 0193 A 0798.*
11. *DESPEAS PUBLICIDADE CONTA 43690001 E 43690010 – PERÍODO DE 0898 A 1298.*
12. *VIAGENS E REPRESENTAÇÕES - CONTA 3101 PERÍODO DE 0190 A 1292 E CONTA 0601 – PERÍODO DE 0193 A 0798.*

13. VIAGENS E HOTÉIS – CONTA 41010020 – PERÍODO DE 0898 A 1298.
14. PASSAGENS AÉREAS – CONTA 41010040 – PERÍODO DE 0898 A 1298.
15. VIAGENS E REPRESENTAÇÕES EXTERIOR – CONTA 3102 – PERÍODO DE 0190 A 1292.
16. INSTALAÇÃO E REPATRIAMENTO DE PESSOAL – CONTA 2107 – PERÍODO DE 0190 A 1292, CONTA 1605 – PERÍODO DE 0193 A 0798, CONTA 40580037 – PERÍODO DE 0898 A 1298.
17. EXPATRIADOS – CONTA 40610067 – PERÍODO DE 0898 A 1298.
18. GASTOS COM PESSOAL EXPATRIADO – CONTA 2108 – PERÍODO DE 0190 A 1292.
19. GRATIFICAÇÃO – CONTA 1119 JANEIRO DE 1991.
20. CONTA 8117/90 – LANÇAMENTOS DE PAGAMENTOS DE DEFESAS REALIZADOS POR FUNCIONÁRIOS A AUTÔNOMOS, CONTUDO A EMPRESA NÃO COMPROVOU QUE OS FUNCIONÁRIOS QUE RECEBIAM O NUMERÁRIO EFETUAVAM OS PAGAMENTO, SEM APRESENTAÇÃO DOS RPS.
21. PDR/PCV – PRÊMIO DE DESEMPENHO RURAL/PRÊMIOS CAMPEÕES DE VENDAS – a empresa oferece aos funcionários viagens como forma de recompensas por metas alcançadas. Nos eventos onde a empresa forneceu a relação dos participantes foi realizado o rateio.
22. UTILIZAÇÃO DE VEÍCULOS - a empresa fornece a seus gerentes, veículos de sua propriedade que ficam com esses funcionários permanentemente, inclusive para uso particular. A base de cálculo apurada corresponde ao percentual de 4% sobre o valor do salário de acordo com o Decreto 64442/69.
23. PRO-LABORE – para o período de 1096 a 0699 os valores encontrados nos lançamentos identificados para o sócio Peter Ahlgrimm, sócio até 06/99, relativos a utilização de veículo cedido pela empresa, bem como os valores dos lançamentos identificados nas contas viagens e despesas diversas estão sendo considerados como base de cálculo de contribuições.

Importante, destacar que a lavratura da NFLD deu-se em 30/11/1999, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido em 03/12/1999.

Inconformado com a NFLD, a notificada apresentou defesa, conforme fls. 1118/1160, vol.III, anexando entre outros os seguintes documentos, Regulamento e informes publicitários relativos aos prêmios - viagens (fl. 1174/1284, vol.III), relação de premiados (fl. 1285/1287, vol.III), notas fiscais de compras diversas e Relatórios de Despesas Gerais - RDG

(fl. 1288/1307, vol. III), comprovantes de despesas com gasolina, alimentação e telefone e comprovantes de reembolso (1308/1336, vol. III).

Face a interposição de defesa o processo foi baixado em diligência, tendo a autoridade fiscal emitido informação, fiscal, às fls. 1338, VOL. XI. Como resultado da diligência, a Fiscal Notificante emitiu a informação fiscal de fl. 1342/1343, vol. 111, onde relata:

O lançamento está fundamentado na legislação constante no anexo Fundamentos Legais de fl. 334 a 344, vol. I. E, apesar de o relatório fiscal de fl. 357 a 365 esclarecer a origem do débito, reitera o entendimento sobre as rubricas contestadas na defesa, como segue:

Item 111.1, fl. 1125, vol. 111 - aluguel para empregados: a empresa pagou aluguéis, condomínios e aluguel de vagas de garagem para vários empregados ( fl. 1.008, 1.009, 1.011 e 1.012, vol. 11. Há também comprovantes de pagamentos de hotéis inclusive para a família (fl. 1.023/1.025, vol. 11) e de clubes (fl. 1.026/1.027, vol. 11). Esses valores foram considerados salário-de-contribuição.

Item 111.2, fl. 1131, vol. 111 - promoções, prêmios e outros: a empresa afirma que o valor das premiações era transferido, na maior parte das vezes, para a conta corrente do empregado para que fosse repassado aos beneficiários. Não comprova, porém, que o beneficiário recebeu o prêmio, não havendo, dessa forma, comprovação de que os referidos valores são efetivamente prêmios pagos a distribuidores e não a funcionários.

Item 111.3, fl. 1135, vol. 111 - utilização de veículos pelos gerentes: a fiscalização esclarece que os valores apurados nessa rubrica estão discriminados nas planilhas do Anexo 11, ressaltando as de fl.767, onde constam alguns dos veículos utilizados, e as de fl. 975 a 1006, onde constam os nomes dos beneficiários e seus respectivos cargos. A empresa alega que os veículos são utilizados em atividades externas, mas uma simples análise dos cargos constantes nas planilhas acima enumeradas, pode-se constatar a utilização permanente dos veículos: controle, gerente administrativo, gerente industrial, gerente jurídico, gerente de qualidade, gerente de operação financeira, gerente de informática e gerente de saúde pública. Ressalta ainda que os veículos ficam na posse dos funcionários permanentemente, sendo utilizados nos fins de semana, nas férias e no deslocamento de casa para a empresa, não havendo como não considerar tal benefício como salário *in natura*.

Item 111.4, fl. 1139, vol. 111 - aluguel pago pela empresa: a alegação da defesa é de que os valores eram transferidos a empregados para que efetuassem o pagamento de aluguéis em nome da empresa e que o empregado era apenas o agente pagador. Diz também que a simples análise do contrato de locação em nome da Impugnante (doc. anexos) demonstram a necessidade premente de a NFLD ser anulada. A análise dos documentos anexados pela defesa não localizou qualquer contrato de locação. No curso da ação fiscal, foram constatados vários lançamentos em nome dos funcionários justificados como pagamento de aluguéis de supostos estabelecimentos da empresa. Não foram apresentados os respectivos contratos de locação, solicitados através do TIAD de 16/06/99, anexo ao processo, documentos que comprovassem tratar-se de filiais ou escritórios administrativos. A própria empresa, em declaração firmada de fl. 1065, admite não ter filiais em alguns dos locais mencionados no referido TIAD. Assim, não restou outra alternativa que não a de considerar tais pagamentos efetuados a empregados como salário-de-contribuição.

Item 111.5, fl. 1140, vol. 111 - programa de alimentação do trabalhador: ver fl. 358 do relatório fiscal e art. 214 parágrafo 7º do RPS aprovado pelo Decreto n.o 3.48/99.

Item 111.6, fl. 1142/1143, vol. 111 - pagamentos a autônomos (Conta 8117/90): a alegação é a mesma de alguns tópicos anteriores, ou seja, os valores somente transitavam pela conta do empregado. No TIAD de 31/03/99 (fl. 349/350) foi solicitada a apresentação de documentos que comprovassem o efetivo recebimento dos valores por autônomos, o que não ocorreu. Em razão disso, tais valores estão sendo considerados como salário-de-contribuição dos respectivos empregados, que até prova em contrário são os beneficiários dos referidos valores.

Item IV.1 - desrespeito ao limite máximo de contribuição adotado como base das contribuições - parcelas dos empregados - com a verificação do Discriminativo Analítico do Débito - DAD (fl. 04/313) pode-se constatar que não houve tal cobrança. Foram cobradas a parte da empresa, SA T e terceiros.

Item IV.2, fl. 1145, vol. 111 - a defesa contesta um suposto lançamento de salário-educação, fato que não ocorreu. Com uma verificação do Demonstrativo Analítico do Débito (fl. 04/313, pode-se constatar que a contribuição não está sendo lançada, pois a empresa possui convênio relativo a tal contribuição. Portanto, no que se refere aos terceiros, somente estão sendo apuradas as contribuições para o SEBRAE, INCRA e SENAI.

Salienta ainda que, de acordo com o Relatório Fiscal (fl. 361), quando foram fornecidos documentos relativos a prêmios em viagem que incluíam clientes, funcionários e acompanhantes, os valores foram apurados por rateio em função do número de participantes, considerando-se como salário-de-contribuição somente a parte relativa aos funcionários e acompanhantes. A parcela referente aos clientes e acompanhantes foi desconsiderada, conforme as planilhas correspondentes no Anexo I do relatório fiscal.

Durante o período em que se desenvolveu a ação fiscal, foram solicitados documentos através da emissão de vários TIAD: 31/03/99, 13/04/99, 14/06/99, 16/06/99, 06/07/99, 08/07/99, 04/08/99, 17/08/99, 18/08/99, 08/09/99, 09/09/99, 21/09/99, 04/10/99, 20/10/99, 25/10/99 e 04/11/99. Em nova diligência, foi solicitada, por meio do TIAD de 31/01/2000, a apresentação de qualquer outro documento para instruir a defesa, o que não ocorreu, ficando claro, portanto, que nesse período, se tivesse havido interesse da empresa em demonstrar a inconsistência de qualquer levantamento efetuado, os documentos que diz possuir poderiam ter sido apresentados.

Assim, não tendo a empresa produzido qualquer prova que pudesse alterar a convicção da fiscalização, opina pela manutenção integral do débito.

Foi juntado pela fiscalização cópia dos Termos de Intimação para Apresentação de Documentos - TIAD de 14/06/1999 e de 31/10/200, às fls. 1339 e 1340, respectivamente, onde é solicitada a apresentação da documentação referente às diversas filiais e aos processos de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito citados nas respectivas peças de defesa. Consta a informação *Recusou-se a Assinar*. Junta ainda a fiscalização cópia do Aviso de Recebimento referente à entrega via postal do TIAD, fl. 1341.

Houve complemento da defesa fl. 1347/1350, (anexado documentos fls. 1351 a 1702, onde em síntese o impugnante alega, que face a complexidade da matéria e a grande soma de valores envolvidos, bem como a especificidade dos documentos necessários à comprovação do alegado, inevitável a apresentação de novos documentos. Alega:

Sem a juntada, ficaria comprovado o cerceamento de defesa, já que o prazo de 15 dias destinado à apresentação da impugnação é curto para a coleta e organização dos documentos.

Aluguel pago em nome da empresa (item 111.4. da Impugnação): a empresa utilizava-se de duas sistemáticas distintas para pagamento dos aluguéis de seus escritórios regionais: quando possível, pagava em seu próprio nome; nos demais casos, enviava os recursos ao seu funcionário da região onde estava localizado o imóvel e esse funcionário pagava o aluguel. Em ambos os casos, a fiscalização considerou os aluguéis como benefícios indiretos aos funcionários, à medida que esses funcionários utilizariam dos imóveis para sua própria moradia. Para esse tópico, traz os seguintes documentos:

Cópias dos contratos de locação dos imóveis utilizados como escritórios, constando em todos a menção de serem utilizados para fins puramente comerciais, expressamente vedada a utilização para fins residenciais.

Cópias de *Relatórios de Despesas Gerais - RDG*, pelos quais a Impugnante documentava internamente a transferência dos recursos ao funcionário de cada região para pagamento de aluguel do escritório.

Cópias dos comprovantes de pagamentos, pelos funcionários de cada região, dos aluguéis dos escritórios.

Cópias dos comprovantes de pagamento dos aluguéis pela própria Impugnante.

Programa de Alimentação do Trabalhador (item 111.5. da Impugnação): a Impugnante junta aos autos cópia autenticada do Contrato através do qual garantiu o fornecimento diário de refeições a todos os seus funcionários, a título de mera liberalidade e com caráter puramente assistencial, sem qualquer natureza contraprestacional. Ainda que a Impugnante não estivesse inscrita no PAT, o contrato comprova que a alimentação fornecida equiparava-se ao programa oficial, para o qual há previsão expressa de exclusão do salário-de-contribuição. Apesar de o contrato ter sido assinado apenas em maio de 1995, veio ele a disciplinar o fornecimento de refeições que vinha sendo realizado pela empresa NCN Serviços de Alimentação desde novembro de 1990.

Tendo em vista a nova defesa apresentada e os documentos colacionados aos autos o processo foi novamente baixado em diligência, fl. 1725/1727, Vol IV tendo o auditor se manifestado, informação fiscal fl. 1729/1732, vol IV seguinte sentido:

A documentação apresentada não serve de base para qualquer alteração, pelas seguintes razões: 23.1.1. Em resposta ao TIAD de fl. 1339, a empresa apresentou, durante a ação fiscal, uma declaração de fl. 1065 na qual admite *não ter e nunca ter tido como estabelecimentos filiais* e que as *menções contábeis feitas servem para simples alocações de despesas regionais* dos seguintes: 23.1.1.1. 23.1.1.2. 23.1.1.3. 23.1.1.4. 23.1.1.5. 23.1.1.6. 23.1.1.7. 23.1.1.8. 23.1.1.9. 23.1.1.10. Chácara Passo Fundo; Depósito Melinex Belo Horizonte; Depósito Rondonópolis; Depósito São João da Boa Vista; Depósito Uberlândia; Escritório Cascavel; Escritório Patos de Minas Escritório Piracicaba; Escritório Técnico Dourados; Sala de Materiais Maringá.

Todos os lançamentos contábeis que foram identificados pela fiscalização ou pela própria empresa como sendo de estabelecimentos filiais (com CGC) não foram considerados no levantamento do presente débito.

O levantamento do débito relativo aos aluguéis discriminados nas planilhas de fl. 548/605 e de fl. 718 referem-se respectivamente a ICI Brasil S.A posteriormente Zeneca Brasil S/A (CGC 61.086.617/0001-66), de 01/90 a 09/95, e Zeneca Brasil Ltda. (CGC 60.744.463/0001-90), após 10/95. Os documentos apresentados relativos à empresa EBS Empresa Brasileira de Sementes Ltda. CGC 01.159.638/0006-47 estão sendo desconsiderados por não ter sido tal empresa objeto da fiscalização.

A maioria dos contratos de locação juntados ao processo pela -empresa não possui sequer firma reconhecida.

Da análise dos contratos de locação anexados na complementação de defesa resulta:

Rua Santa Maria, 755, Vila Brasil, São João da Boa Vista: a empresa não possui filial nessa cidade (vide declaração às fi. 1065). Em todas as Atas e Contratos analisados pela fiscalização não consta abertura de filial na cidade de São João da Boa Vista;

Rua Ceará, n.o 2843, ap. 3, Vila Célia, Campo Grande: a empresa não possui filial nessa cidade. Em todas as Atas e Contratos Sociais analisados pela fiscalização não consta abertura de filial na cidade de Campo Grande;

Av. Costabile Romano, 1039, Ribeirão Preto: a empresa não possui filial nessa cidade. Em todas as Atas e Contratos Sociais analisados pela fiscalização não consta abertura de filial na cidade de Ribeirão Preto;

Rua 18, n.o 126-B, Jardim Goiás, Rio Verde: contrato às fi. 1412 refere-se à empresa EBS Empresa Brasileira de Sementes Ltda., que não foi fiscalizada; contrato de 01/04/93 refere-se a Zeneca Sementes Ltda., porém o período considerado para a rubrica *Aluguéis* nesse levantamento não se refere ao contrato apresentado.

Rua 5, Lote 21, Quadra 12, Rio Verde: não consta filial nesse endereço;

Rua Carapés, 253, Patos de Minas: a empresa não possui filial na cidade de Patos de Minas (vide declaração de fi. 1065). Em todas as Atas e Contratos Sociais analisados pela Fiscalização não consta abertura de filial na cidade de Patos de Minas;

Rodovia BR 285, km 184, Passo Fundo: a empresa não possui filial nessa cidade (vide declaração de fi. 1065). Em todas as Atas e Contratos Sociais analisados pela fiscalização não consta abertura de filial na cidade de Passo Fundo;

Rua Silva Jardim, 537, Passo Fundo: em todas as Atas e Contratos Sociais analisados pela fiscalização não consta abertura de filial na cidade de Passo Fundo;

Rua Duque de Caxias, 606, Passo Fundo: Atas e Contratos Sociais analisados pela fiscalização não consta abertura de filial na cidade de Passo Fundo; 23.2.10. Rua Presidente Vargas, s/n.o, Dourados: (vide declaração de fi. 1065). Em todas as Atas e Contratos Sociais analisados pela fiscalização não consta abertura de filial na cidade de Dourados;

Av. Isaac Póvoas, 586, sala 208, Cuiabá: os contratos são datados de 30/06/98 e 09/02/98. A filial CGC 60.744.463/0023-03 tem autorização para abertura em 18/09/96, reg. JUCESP n.o 185.053/96-8 em 05/11/96.

Rua Amadeu Luz, 101, Blumenau: não consta filial nesse endereço. A filial existente, CGC 60.744.463/0019-19, situa-se na rua Amadeu Luz, 100, sala 605 e teve o encerramento de atividades em 30/04/96, conforme ata de reunião registrada na JUCESP n.o 74.408/96-3;

Av. Paraná, 242, Maringá (vide declaração de fi. 1065): em todas as Atas e Contratos Sociais analisados pela fiscalização não consta abertura de filial na cidade de Maringá no endereço indicado;

Rua Raimundo G. Cunha, 129, Uberlândia (vide declaração de fl. 1065); em todas as Atas e Contratos Sociais analisados pela fiscalização não consta abertura de filial na cidade de Uberlândia;

Fazenda Veresoda: em todas Atas e Contratos Sociais analisados pela fiscalização não consta a fazenda Veresoda como filial;

Rua Augusto Ribas, 743, sala 13, Ponta Grossa: em todas as Atas e Contratos Sociais analisados pela fiscalização não consta abertura de filial na cidade de Ponta Grossa;

Rua D. Pedro 11,1100, Altos, Ponta Grossa: em todas as Atas e Contratos Sociais analisados pela fiscalização não consta abertura de filial na cidade de Ponta Grossa;

Rua XV de Novembro, 1169, Piracicaba (vide declaração de fi. 1065): em todas as Atas e Contratos Sociais analisados pela fiscalização não consta abertura de filial na cidade de Piracicaba;

Rua Francisco Rodrigues Alves, 164, Rolândia: Atas e Contratos Sociais analisados pela fiscalização não consta abertura de filial na cidade de Rolândia.

Com relação ao contrato de fl. 1351, referente ao fornecimento de refeições pela empresa NCN Serviços de alimentação Ltda., os representantes do contribuinte, às fl. 1349, afirmam que tal contrato equipara-se ao programa oficial do governo, criando assim uma nova legislação sobre a matéria. O documento mais importante, que elidiria por completo o débito referente a essa rubrica, que é o comprovante de inscrição no PAT, não foi apresentado.

Opina pela manutenção integral do débito.

Foi emitido DAD, onde constam os valores da multa calculados segundo o inciso II da Lei 8212/91, alterado pela Lei 9528/97 (fl. 1740/2047)

Foi exarada Decisão Notificação n.o 21.004/0201/200, de 02/10/2004 (fl.2049/ 2070, vol. V), que julgou procedente o lançamento, fazendo referência apenas no item 50, fl. 2067, que os valores devidos a título de multa provêm de determinação legal, a qual está sujeita a fiscalização. Entretanto, por ocasião da liquidação do débito, o valor constante do DAD será revisto, conforme o Parecer 1712/99, com redação dada pela Lei 9528/97, conforme DAD fl. 1740/2047.

Não concordando com os termos da DN, a empresa interpôs recurso tempestivo (fl. 2078/2127, vol. VI) com juntada de documentos. Em síntese, a recorrente alegou o seguinte:

Preliminarmente, nulidade da decisão de 1ª instância, posto que segundo o recorrente a decisão recorrida visa apenas confirmar o trabalho dos auditores fiscais ao longo de quase dois anos de procedimento de fiscalização. Nesse sentido, entendeu o recorrente que a decisão não tenta checar a correção da autuação, mas sim, busca, de todas as formas, encontrar argumentos que possam justificar essa autuação.

Parte do crédito encontra-se alcançado pela decadência quinquenal;

Existem diversos erros materiais contidos na NFLD, quais sejam contas contábeis 41010020-98 e 41010040-98 lançamento em duplicidade.

Os valores da conta contábil 0601-97 – Viagens e Representações para o mês janeiro de 1997 estão lançados em duplicidade., bem como também os valores da conta 3101-90 – Viagens e Representações Locais.

Existem valores também lançados da conta 3101, nas planilhas Viagens e Representações – Locais e PDR/PCV.

Existem erros também nas contas 42121605 com lançamento em duplicidade, bem como lançamentos de valores de contas puramente escriturais – contas 43690010-98 e 0801-93.

A conta AD1 2107, apesar de ter o mesmo número da conta AXY 2107 conta de despesa, não tem o mesmo fundamento, servindo para contabilizar custos fixos de vendas de mercadorias.

Frise-se que os erros materiais da NFLD que foram minuciosamente descritos pela recorrente, podem ser extraídos da análise das próprias planilhas elaboradas pela fiscalização, dessa forma, para retificação de tais valores, não seria necessário que o recorrente apresentasse nenhum novo documento. Quanto ao fato de que não foi apresentado o livro razão original, ressalte-se que as planilhas anexados ao recurso, vieram do livro razão, sendo este o mesmo documento apresentado durante a fiscalização. Não atentou também o julgador de 1ª instância que o livro razão não precisa ser autenticado.

Quanto ao mérito:

Para ser definido como salário é essencial a natureza de contraprestação habitual pelos serviços prestados pelo empregado, sendo sempre a contrapartida paga pela empresa ao empregado em retribuição ao trabalho realizado por este último em benefício da primeira.

Promocões e incentivos, prêmios, viagens, prêmio de desempenho rural e PCV - prêmios campeões de vendas: trata-se de quantias pagas a pessoas que não pertencem ao quadro de funcionários da recorrente - representantes comerciais, distribuidores e outros colaboradores comerciais. Apenas uma parte muito pequena dos valores correspondentes às premiações era dirigida a empregados, sempre como pagamento eventual. Em cada região importante comercialmente, a recorrente tem empregados para o relacionamento comercial com os representantes e distribuidores. Assim, o valor das premiações era transferido a uma conta corrente desses empregados para que o repassassem aos verdadeiros beneficiários, os ganhadores dos prêmios. A fiscalização, no entanto, incluiu esse valor no salário-de-contribuição dos empregados que o recebiam. Se chegaria a absurda conclusão de que todos os

valores que transitam pelo conta corrente de um empregado da empresa seriam salário desse empregado, independentemente do fato desses valores nem sequer pertencerem a esse empregado.

No mesmo sentido as despesas com representação e marketing levam a empresa a despendar gastos em reuniões, palestras, cursos para agricultores, proprietários de casas agrícolas, agrônomos e produtores rurais em geral. Assim, na conta contábil da despesas aparece o nome do empregado que efetivou os gastos em nome do recorrente e acaba por ser reembolsado. Nesta rubrica foi incluído lançamento inclusive de despesas destinadas a pesquisas tecnológicas desenvolvidas pela EMBRAPA, o que é um absurdo.

Foram também lançadas despesas de passagens áreas destinadas a deslocamentos dos empregados para reuniões de serviços, congressos, consistindo em verbas destinadas para o trabalho, conforme os documentos apresentados na peça impugnatória e no 1º recurso.

Aluguel para empregados, despesas diversas, expatriados, repatriados, instalação e repatriamento, Peter Ahlgrimm - pro-labore: a fiscalização julgou que as verbas incluídas nas citadas rubricas teriam natureza salarial, considerando-as como base de cálculo de contribuições previdenciárias. Contudo, na impugnação o recorrente cabalmente demonstrou que não estaria presentes os requisitos necessários a caracterização de salário. Discorre sobre o conceito de salário e salário indireto e pagamento em utilidades, frisando que a caracterização ou não como salário indireto depende da análise das peculiaridades de cada situação. A mesma rubrica pode numa situação ser considerada como de natureza salarial e em outra não. Se ficar patente que determinada parcela é feita *para o trabalho* ou *para facilitar a prestação do serviço*, não terá índole remuneratória, correspondendo a despesa operacional da empresa, ficando fora da incidência das contribuições previdenciárias.

Os gastos com os expatriados e repatriados não podem ser confundidos com pagamento *in natura*, pois são despesas para possibilitar a execução do trabalho. O raciocínio é análogo para todas as despesas arroladas acima.

A transferência é regulada pelos art. 469 e 470 da CLT. A conta *Despesas Gerais* contém em grande parte lançamentos relativos aos gastos com transferência de expatriados e repatriados, conforme comprova a documentação apresentada, razão porqu enão caracteriza salário.

Quanto aos valores identificados para o sr. Peter Ahlgrimm - pro-labore trata-se na verdade de reembolso de despesas efetuadas pelo sócio com combustível, viagens, conserto de veículos etc. São gastos para o trabalho e não se caracterizam como remuneração *in natura*, como considerou a fiscalização.

No que diz respeito a utilização de veículos pelos gerentes: trata-se da colocação à disposição de funcionários, sobretudo gerentes, de veículos utilizados em visitas a clientes e distribuidores, conforme documentos anexos. Transcreve jurisprudência sobre o uso de veículos no exercício de atividades do interesse da empresa, súmula 367, que determina como fator preponderante a natureza do bem fornecido, mesmo que no caso do veículo seja também utilizado para questões particulares.

Ainda com relação ao uso de veículo descreve que é fácil perceber que apesar da atividade da empresa depender, em grande parte de providências e diligências internas e meramente administrativas, é indispensável que tal atividade seja complementada por uma atuação externa, sendo essa atuação que assegura o desenvolvimento das relações comerciais da recorrente. Dessa forma, torna-se evidente que o recorrente permitia o uso de veículos a

seus gerentes fundamentalmente para a realização do trabalho, permitindo, apenas em algumas situações uma utilização híbrida, ou seja, tanto para o trabalho como eventualmente em caráter particular.

Aluguel pago em nome da empresa: trata-se de valores transferidos pela empresa para empregados para fins de pagamento do aluguel de imóveis usados como escritório da própria empresa, em procedimento análogo ao do caso das premiações. Os imóveis eram alugados pela empresa, conforme contratos de locação anexos, e o procedimento pode ser comprovado pelas cópias dos lançamentos contábeis que demonstram as saídas para pagamento dos aluguéis.

Programa de Alimentação do Trabalhador: trata-se de gastos da empresa com a alimentação de seus funcionários que, segundo a jurisprudência dominante, não são salário *in natura*. Os documentos anexos comprovam que a alimentação foi efetivamente paga para os funcionários da empresa. O fato de a empresa não estar inscrita no PAT não altera sua natureza não salarial.

Pagamentos a autônomos (conta n.º 8117/90): trata-se do pagamentos feitos a autônomos via funcionários. A recorrente efetuava a um de seus funcionários o depósito do numerário que deveria ser entregue a autônomos, e aqueles efetuavam o repasse do valor, como no caso das premiações e do pagamento de aluguéis. E os pagamentos efetuados aos autônomos correspondiam ao reembolso de despesas deles para prestação de seus serviços, grande parte correspondente a combustível e alimentação, conforme documentos anexos. Há disposição expressa da legislação de que descaberá qualquer autuação na hipótese de descaracterização de segurado autônomo. A fiscalização alega que a recorrente não comprovou que os pagamentos eram realmente efetuados a autônomos. Cabe acentuar que a fiscalização não poderia desqualificar, sem forte indício, toda a documentação comprobatória da efetivação daquelas despesas, bem como os registros contábeis (cópias do Livro Razão). Além disso, os valores somente transitavam pela conta dos funcionários, sendo evidente a natureza não salarial dessas verbas.

Da correta alíquota da contribuição ao SAT: a recorrente faz remissão expressa às considerações tecidas em relação à cobrança da contribuição ao SA T na Impugnação à NFLD n.º 35.040.130-6, cuja cópia passa a fazer parte integrante desta. Portanto, mesmo que houvesse que se falar em algum lançamento previdenciário, o valor da contribuição ao SA T teria de ser revisto.

Necessária, ainda a exclusão da parcela correspondente à multa no período anterior à incorporação da empresa: a Impugnante surgiu a partir da incorporação da sociedade Zeneca Brasil S/A pela sociedade Zeneca Brasil Ltda. Ressalte-se que a recorrente foi autuada na qualidade de sucessora da sociedade, em relação aos fatos geradores anteriores a 1995, em desacordo com a legislação fiscal e a jurisprudência pacífica dos principais tribunais. Com a incorporação, ocorreu o fenômeno da sucessão, previsto no artigo 132 do Código Tributário Nacional. Esse artigo prevê que a pessoa jurídica sucessora de outra é responsável apenas pelos tributos devidos até a data da incorporação, entendendo-se tributos no exato significado que lhe dá o artigo 3º do CTN, que transcreve. Assim, ao considerar que tributo é diferente de multa, então é inquestionável que a recorrente não pode responder pela multa imputada à sociedade incorporada, pois sua responsabilidade cinge-se exclusivamente aos tributos devidos.

Com a edição da Lei 9528/97 as multas aplicadas às hipóteses de lançamento de ofício foram sensivelmente reduzidas, razão porque aplicável a retroatividade das multas menos severas, prevista no art. 106 do Código Tributário Nacional.

Inaplicável a cobrança da TR no período entre 01/90 e 11/91, fundamento da cobrança da TR é a Lei n.º 8.218/91, que jamais poderia ter retroagido para alcançar fatos geradores ocorridos antes de sua vigência.

Inaplicável ainda a taxa SELIC

Ante o exposto, requer:

Determine-se a integral reforma da decisão recorrida, reconhecendo-se a total improcedência da NFLD 35.040.136-5.

Não sendo este o entendimento requer seja reduzido o montante exigido, em razão dos seguintes fundamentos:

Seja acatada a decadência parcial.

Sejam canceladas as multas relativas a fatos geradores ocorridos anteriormente à data da incorporação que deu origem à sociedade Impugnante;

Sejam revistos os percentuais das multas, superiores àqueles atualmente aplicáveis;

O SAT teria que ser cobrado sobre a alíquota de 1% ao longo de todo o período autuado.

Sejam excluídas as contribuições para SEBRAE e INCRA.

A TR não poderia ter sido aplicada para cálculo dos juros de mora no período entre 03/89 a 11/91, bem como a SELIC para o período posterior.

O processo foi baixado em diligência para apreciação dos novos documentos apresentado, fl. 3621/3622, Vol X. A fiscalização examinou os novos documentos e manifestou-se pela inabilidade dos mesmos para ilidir o lançamento, considerando a empresa não ter apresentado os originais dos livros contábeis, para o confronto com os documentos apresentados, fl. 3641 e 3638 (vol. X).

A empresa aditou o recurso indicando a existência de jurisprudência do TST para afastar a incidência de contribuição sobre os veículos fornecidos aos empregados, mesmo que os mesmos permaneçam com os automóveis nos fins de semana.

A unidade descentralizada do INSS emitiu Despacho Decisório (fl. 3889/3898, vol. XI), trazendo em seu bojo, que fica o lançamento revisto e corrigido nos termos da planilha anexada pela fiscalização, fl. 3640.

A 2ª CAJ do CRPS, através da Decisão n.º 000775, de 27/08/2003, solicitou à comprovação do depósito recursal considerando ter a liminar da empresa sido cassada.

O recorrente manifestou-se dando cumprimento as exigências para prosseguimento do recurso.

A 2ª CAJ do CRPS, através da Decisão n.o 0000834/2003, converteu o julgamento em diligência para que o recorrente seja regularmente intimado da nova DN emitida.

Informou a autoridade julgadora de 1ª instância que a diligência fora devidamente cumprida quando da cientificação do Despacho Decisório, fl. 3900, tendo o recorrente apresentado recurso.

A 2ª CAJ do CRPS, através da Decisão n.o 0000282/2004, converteu o julgamento em diligência, fl. 4059, para que o recorrente seja regularmente intimado para interposição de novo recurso em desfavor do DD, fl. 3889/3898, advertindo-o, que em não o fazendo, não Serpa conhecido do recurso já interposto.

Manifestou-se a DRFB, argumentando:que não há razão para a cientificação do recorrente para apresentar novo recursos considerando que, reafirmamos, não se trata de reforma de julgamento nem de novo julgamento, casos em que seria emitida Reforma de Decisão Notificação. Observa que, conforme já exposto no despacho de fl. 4046/4047, o contribuinte foi regularmente cientificado do referido Despacho Decisório (fl. 3900, vol. XI), sendo que consta dos autos o recurso tempestivo à Decisão Notificação que considerou procedente o lançamento (fl. 2078/2114, vol. VI), devidamente instruído com cópia de decisão judicial que garante o direito de apreciação independentemente do depósito previsto no § 1º do art. 126 da Lei n.o 8213/91(fl. 2116/2131, vol. VI), e um complemento de recurso(fl. 3623/2627, vol. X);

Houve o traslado do aditamento do recurso em que o recorrente anexa diversos documentos que entende pertinentes a solução do deslinde, em especial a comprovação de que os lançamentos contábeis envolvem rubricas sem natureza salarial.

O presidente da Sexta Câmara, determinou o retorno dos autos a SRP, para que se cumpra a o que foi determinado na decisão do CRPS, fls. 4595.

Manifestou o recorrente no seguinte sentido, fl. 4609 a 4666:

Demonstrar sua irresignação pela demora em proceder ao julgamento do recurso, considerando que a lavratura da NFLD deu-se em 30/11/1999 com fatos geradores compreendidos no período de 01/1990 a 09/1999.

Tais fatos demonstram a flagrante violação dos princípios da celeridade processual e da razoável duração do processo.

Reitera todos os pontos trazidos no recurso, solicitando ao fim o acolhimento das questões suscitadas, promovendo o cancelamento da NFLD. Não sendo este o entendimento requer seja reduzido o montante exigido, em razão dos seguintes fundamentos:

Seja acatada a decadência parcial.

Sejam canceladas as multas relativas a fatos geradores ocorridos anteriormente à data da incorporação que deu origem à sociedade Impugnante;

Sejam revistos os percentuais das multas, superiores àqueles atualmente aplicáveis;

O SAT teria que ser cobrado sobre a alíquota de 1% ao longo de todo o período autuado.

Sejam excluídas as contribuições para SEBRAE e INCRA.

A TR não poderia ter sido aplicada para cálculo dos juros de mora no período entre 03/89 a 11/91, bem como a SELIC para o período posterior.

Requer, por fim, sejam considerados todos os argumentos descritos na peça recursal.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Relatora

### PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE:

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação à fl. 4667. Superados os pressupostos, passo as preliminares ao exame do mérito.

### DAS PRELIMINARES AO MÉRITO

O primeiro ponto a ser apreciado em sede de preliminar diz respeito ao argumento de que parte dos créditos encontram-se alcançados pela decadência quinquenal. Nesse sentido, entendo que razão assiste em parte ao recorrente.

Com relação a aplicação da decadência para o fisco constituir os créditos objeto desta NFLD, entendo cabível a sua apreciação. Nesse sentido, quanto a aplicação da decadência quinquenal, subsumo todo o meu entendimento quanto a legalidade do art. 45 da Lei 8212/91 (10 anos), outrora defendido à decisão do STF, proferida recentemente. Dessa forma, quanto a decadência de 5 anos, profiro meu entendimento.

O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212/1991, tendo inclusive no intuito de eximir qualquer questionamento quanto ao alcance da referida decisão, editado a Súmula Vinculante de n.º 8, senão vejamos:

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

O texto constitucional em seu art. 103-A deixa claro a extensão dos efeitos da aprovação da súmula vinculando, obrigando toda a administração pública ao cumprimento de seus preceitos. Dessa forma, entendo que este colegiado deverá aplicá-la de pronto, mesmo nos casos em que não argüida a decadência quinquenal por parte dos recorrentes. Assim, prescreve o artigo em questão:

*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.*

Ao declarar a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212, prevalecem as disposições contidas no Código Tributário Nacional – CTN, quanto ao prazo para a autoridade previdenciária constituir os créditos resultantes do inadimplemento de obrigações previdenciárias. Cite-se o posicionamento do STJ quando do julgamento proferido pela 1ª Seção no Recurso Especial de n.º 766.050, cuja ementa foi publicada no Diário da Justiça em 25 de fevereiro de 2008, nestas palavras:

*PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISS. ALEGADA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. VALIDADE DA CDA. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISS. INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. ENQUADRAMENTO DE ATIVIDADE NA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI N.º 406/68. ANALOGIA. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. POSSIBILIDADE. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. FAZENDA PÚBLICA VENCIDA. FIXAÇÃO. OBSERVAÇÃO AOS LIMITES DO § 3.º DO ART. 20 DO CPC. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL. REDISCUSSÃO DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 07 DO STJ. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INOCORRÊNCIA. ARTIGO 173, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN.*

*1. O Imposto sobre Serviços é regido pelo DL 406/68, cujo fato gerador é a prestação de serviço constante na lista anexa ao referido diploma legal, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo. 2. A lista de serviços anexa ao Decreto-lei n.º 406/68, para fins de incidência do ISS sobre serviços bancários, é taxativa, admitindo-se, contudo, uma leitura extensiva de cada item, no afã de se enquadrar serviços idênticos aos expressamente previstos (Precedente do STF: RE 361829/RJ, publicado no DJ de 24.02.2006; Precedentes do STJ: AgRg no Ag 770170/SC, publicado no DJ de 26.10.2006; e AgRg no Ag 577068/GO, publicado no DJ de 28.08.2006). 3. Entrementes, o exame do enquadramento das atividades desempenhadas pela instituição bancária na Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei 406/68 demanda o reexame do conteúdo fático probatório dos autos, insindicável ante a incidência da Súmula 7/STJ (Precedentes do STJ: AgRg no Ag 770170/SC, publicado no DJ de 26.10.2006; e REsp 445137/MG, publicado no DJ de 01.09.2006). 4. Deveras, a verificação do preenchimento dos requisitos em Certidão de Dívida Ativa demanda exame de matéria fático-probatória, providência inviável em sede de Recurso Especial (Súmula 07/STJ). 5. Assentando a Corte Estadual que "na Certidão de Dívida Ativa consta o nome do devedor, seu endereço, o débito com seu valor originário, termo inicial, maneira de calcular juros de mora, com seu fundamento legal (Código Tributário Municipal, Lei n.º 2141/94; 2517/97, 2628/98 e 2807/00) e a descrição de todos os acréscimos" e que "os demais requisitos podem ser observados nos autos de processo administrativo acostados aos autos de execução em apenso, onde se verificam: a procedência do débito (ISSQN), o exercício correspondente (01/12/1993 a 31/10/1998), data e número do Termo de Início de Ação Fiscal, bem como do Auto de Infração que originou o débito", não cabe ao Superior Tribunal de Justiça o reexame dessa inferência. 6. Vencida a Fazenda Pública, a fixação dos honorários advocatícios não está*

adstrita aos limites percentuais de 10% e 20%, podendo ser adotado como base de cálculo o valor dado à causa ou à condenação, nos termos do artigo 20, § 4º, do CPC (Precedentes: AgRg no AG 623.659/RJ, publicado no DJ de 06.06.2005; e AgRg no Resp 592.430/MG, publicado no DJ de 29.11.2004). 7. A revisão do critério adotado pela Corte de origem, por equidade, para a fixação dos honorários, encontra óbice na Súmula 07, do STJ, e no entendimento sumulado do Pretório Excelso: "Salvo limite legal, a fixação de honorários de advogado, em complemento da condenação, depende das circunstâncias da causa, não dando lugar a recurso extraordinário" (Súmula 389/STF). 8. O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, assim estabelece em seu artigo 173: "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." 9. 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, quais sejam: (i) 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; (ii) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que incorre o pagamento antecipado; (iii) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida; (iv) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória; e (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior (In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 163/210). 10. Nada obstante, as aludidas regras decadenciais apresentam prazo quinquenal com dies a quo diversos. II. Assim, conta-se do "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" (artigo 173, I, do CTN), o prazo quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício), quando não prevê a lei 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, bem como inexistindo notificação de qualquer medida preparatória por parte do Fisco. No particular, cumpre enfatizar 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, sendo inadmissível a aplicação cumulativa dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do CTN, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a fim de configurar desarrazoado prazo decadencial decenal. 12. Por seu turno, nos casos em que inexistente dever de pagamento antecipado (tributos sujeitos a lançamento de ofício) ou quando, existindo a aludida obrigação (tributos sujeitos a lançamento por homologação), há omissão do contribuinte na antecipação do pagamento, desde que inócuentes quaisquer ilícitos (fraude, dolo ou simulação), tendo sido, contudo, notificado de medida preparatória indispensável ao lançamento, fluindo o termo inicial do prazo decadencial da aludida notificação (artigo 173, parágrafo único, do CTN), independentemente de ter sido a mesma realizada antes ou depois de iniciado o prazo do inciso I, do artigo 173, do CTN. 13. Por outro lado, a decadência do direito de lançar do Fisco, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias, obedece a regra prevista na primeira parte do § 4º, do artigo 150, do Codex Tributário, segundo o qual, se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador: "Neste caso, concorre a contagem do prazo para o Fisco homologar expressamente o pagamento antecipado, concomitantemente, com o prazo para o Fisco, no caso de não homologação, empreender o correspondente lançamento tributário. Sendo assim, no termo final desse período, consolidam-se simultaneamente a homologação tácita, a perda do direito de homologar expressamente e, conseqüentemente, a impossibilidade jurídica de lançar de ofício" (In Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, pág. 170). 14. A notificação do ilícito tributário, medida indispensável para justificar a realização do ulterior lançamento, afigura-se como dies a quo do prazo decadencial quinquenal, em havendo pagamento antecipado efetuado com fraude, dolo ou simulação, regra que configura ampliação do lapso decadencial, in casu, reiniciado. Entrementes, "transcorridos cinco anos sem que a autoridade administrativa se pronuncie, produzindo a indigitada notificação formalizadora do ilícito, operar-se-á ao mesmo tempo a decadência do direito de lançar de ofício, a decadência do direito de constituir juridicamente o dolo, fraude ou simulação para os efeitos do art. 173, parágrafo único, do CTN e a extinção do crédito tributário em razão da homologação tácita do pagamento antecipado" (Eurico Marcos Diniz de Santi, in obra citada, pág. 171). 15. Por fim, o artigo 173, II, do CTN, cuida da regra de decadência do direito de a "Fazenda Pública constituir o crédito tributário quando sobrevém decisão definitiva, judicial ou administrativa, que anula o lançamento anteriormente efetuado, em virtude da*

*verificação de vício formal. Neste caso, o marco decadencial inicia-se da data em que se tornar definitiva a aludida decisão anulatória. 16. In casu: (a) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (b) a obrigação ex lege de pagamento antecipado do ISSQN pelo contribuinte não restou adimplida, no que concerne aos fatos geradores ocorridos no período de dezembro de 1993 a outubro de 1998, consoante apurado pela Fazenda Pública Municipal em sede de procedimento administrativo fiscal; (c) a notificação do sujeito passivo da lavratura do Termo de Início da Ação Fiscal, medida preparatória indispensável ao lançamento direto substitutivo, deu-se em 27.11.1998; (d) a instituição financeira não efetuou o recolhimento por considerar intributáveis, pelo ISSQN, as atividades apontadas pelo Fisco; e (e) a constituição do crédito tributário pertinente ocorreu em 01.09.1999. 17. Desta sorte, a regra decadencial aplicável ao caso concreto é a prevista no artigo 173, parágrafo único, do Codex Tributário, contando-se o prazo da data da notificação de medida preparatória indispensável ao lançamento, o que sucedeu em 27.11.1998 (antes do transcurso de cinco anos da ocorrência dos fatos impositivos apurados), donde se deduz a higidez dos créditos tributários constituídos em 01.09.1999. 18. Recurso especial parcialmente conhecido e desprovido. (GRIFOS NOSSOS)*

Podemos extrair da referida decisão as seguintes orientações, com o intuito de balizar a aplicação do instituto da decadência quinquenal no âmbito das contribuições previdenciárias após a publicação da Súmula vinculante nº 8 do STF:

Conforme descrito no recurso descrito acima: “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, quais sejam: (i) 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; (ii) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que incorre o pagamento antecipado; (iii) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida; (iv) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória; e (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior (In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 163/210)

O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, nos casos de lançamentos em que não houve antecipação do pagamento assim estabelece em seu artigo 173:

*"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."*

Já em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, aplica-se o disposto no § 4º, do artigo 150, do CTN, segundo o qual, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, Senão vejamos o dispositivo legal que descreve essa assertiva:

*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.*

*§ 2º - Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.*

*§ 3º - Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.*

*§ 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. (grifo nosso)*

Contudo, para que possamos identificar o dispositivo legal a ser aplicado, seja o art. 173 ou art. 150 do CTN, devemos identificar a natureza das contribuições omitidas para que, só assim, possamos declarar da maneira devida a decadência de contribuições previdenciárias.

No caso, a aplicação do art. 150, § 4º, é possível quando realizado pagamento de contribuições, que em data posterior acabam por ser homologados expressa ou tacitamente. Contudo, antecipar o pagamento de uma contribuição significa delimitar qual o seu fato gerador e em processo contíguo realizar o seu pagamento. Deve ser possível ao fisco, efetuar de forma, simples ou mesmo eletrônica a conferência do valor que se pretendia recolher e o efetivamente recolhido. Neste caso, a inércia do fisco em buscar valores já declarados, ou mesmo continuamente pagos pelo contribuinte é que lhe tira o direito de lançar créditos pela aplicação do prazo decadencial consubstanciado no art. 150, § 4º.

Contudo, entendo que atribuir esse mesmo raciocínio a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, para aplicação do art. 150, §4º do CTN, é no mínimo abrir ao contribuinte possibilidades de beneficiar-se pelo seu “desconhecimento ou mesmo interpretação tendenciosa” para sempre escusar-se ao pagamentos de contribuições que seriam devidas.

De forma sintética, podemos separar duas situações: em primeiro, aquelas em que não há por parte do contribuinte o reconhecimento dos valores pagos como salário de contribuição, é o caso, por exemplo, dos salários indiretos incluídos nessa NFLD (PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS, PRÊMIOS, ALIMENTAÇÃO EM DESACORDO COM O PAT, ABONOS, AJUDAS DE CUSTO, GRATIFICAÇÕES, ALUGUEIS, VIAGENS, DESPESAS GERAIS ETC), ou mesmo não reconhecimento como tributáveis de pagamentos feitos a diretores. Nestes casos, incabível considerar que houve pagamento antecipado, simplesmente, porque caso não ocorresse a atuação do fisco, nunca haveria o referido recolhimento. Tal fato pode ainda ser ratificado, pela não informação, por parte do contribuinte do salário de contribuição em GFIP.

Nesse caso, toda a máquina administrativa, em especial a fiscalização federal terá que ser movida para identificar a existência pontual de contribuições a serem recolhidas. Não é algo que se possa determinar pelo simples confronto eletrônico de declarações e guias de recolhimento. Dessa forma, em sendo desconsiderada a natureza tributária de determinada verba, como poder-se-ia considerar que houve antecipação de pagamento de contribuições. Entendo que só se antecipa, aquilo que se considera.

A acepção do termo remuneração não pode ser, para fins de definição do salário de contribuição una, tanto o é, que a doutrina e jurisprudência trabalhistas não admitem o pagamento aglutinado das verbas trabalhista, o denominado salário complexivo ou complessivo.

Assim, dever-se-á considerar que houve antecipação para aplicação do § 4º do art. 150 do CTN, quando ocorreu por parte do contribuinte o reconhecimento do valor devido e o seu parcial recolhimento, sendo em todos os demais casos de não reconhecimento da rubrica aplicável o art. 173 do referido diploma.

Face o exposto, considerando o não reconhecimentos dos valores como salário de contribuição, não tendo como considerar a antecipação de pagamento, entendo aplicável a tese do art. 173 do CTN. No caso, considerando que a lavratura da NFLD deu-se em 30/11/1999, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido no dia 03/12/1999. Os fatos geradores referentes as levantamentos apurados ocorreram entre as competências 01/1990 a 09/1999, dependendo do levantamento, sendo assim, devem ser excluídas as competências até 11/1993.

Outra preliminar que entendo deva ser apreciada diz respeito a NULIDADE DA DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA.

Segundo o recorrente a decisão recorrida demonstra a falta de critério e a imprecisão que orientam a ação fiscal. Nesse sentido, entendeu o recorrente que a determinação velada parece ter sido: havendo dúvida quanto a natureza da verba, autue-se o contribuinte e determine a ele que busque demonstrar a efetiva natureza da verba.

Contudo, considerando a tese argumentativa apresentada pelo recorrente para nulidade da decisão, entendo que razão não lhe assiste.

Entendo que ao contrário do que tentou demonstrar o recorrente a decisão notificação em momento algum foi genérica, deixando de apreciar seus argumentos. Pelo contrário, buscou a autoridade julgadora rubrica a rubrica demonstrar a natureza de cada pagamento realizado, contudo, observa-se que, para o recorrente, muitos dos pagamentos, por si só não possuem natureza salarial, estando errada a interpretação adotada pela autoridade julgadora para manutenção do crédito. Nesse ponto, não encontro qualquer nulidade na decisão notificação prolatada, tendo em vista que tanto o lançamento, quanto a decisão foram emitidas com respaldo da lei.. Quanto ao mérito da natureza salarial, abordaremos o assunto nas razões de mérito.

Superadas as preliminares, passo ao exame do mérito.

## DO MÉRITO

Para melhor elucidação dos pontos apreciados no recurso, esse voto será separado por levantamento, sendo para cada um dos levantamento serão rebatidos os pontos do recurso, com a fundamentação legal para procedência ou improcedência do lançamento.

## QUANTO A APRECIÇÃO DOS DOCUMENTOS ANEXADOS AO PROCESSO

Contudo, em primeiro lugar, esclareço que os documentos apresentados pelo recorrente em seu recurso, não serão objeto de análise e verificação por esta relatora, nem mesmo serão apreciados os argumentos que dependeriam dessa análise. Ressalte-se que os levantamentos quanto a conta AD1 2107, fl. 4625, já foram devidamente retificados quando da informação fiscal fl. 3640 e 3641.

Entendo, que existem diversos momentos para que após a lavratura da NFLD possam os mesmos ser apresentados, contudo, compete não apenas a fiscalização acatar os documentos como verdadeiros, analisando-os para propor possível retificação do lançamento. Compete a autoridade fiscal, em primeiro lugar atestar a veracidade das informações, e para tanto faz-se necessário a solicitação dos originais dos documentos, para que confrontando com os valores lançados durante o procedimento e as provas apresentadas pelo recorrente possa realizar as alterações que entender cabíveis.

Para isso, foi o processo baixado em diligência à fls. 3621, onde considerando os argumentos do recorrente em sede de recurso, entendeu o auditor analista, por propor a manifestação da autoridade lançadora sobre tais argumentos, bem como verificação dos documentos.

A autoridade fiscal. emitiu Termo de Intimação para apresentação de documentos – TIAD, solicitando os Livros Razão originais, bem como os respectivos diários, referentes aos lançamentos contestados. Diga-se que o TIAD foi recebido pelo procurado da empresa (SR. Ercílio), o mesmo que assina em conjunto a capa da NFLD. No dia marcado não foram apresentados os documentos apresentados.

Face a situação, elaborou a autoridade fiscal, informação, fls. 3641, onde destaca a impossibilidade de propor qualquer espécie de retificação consubstanciado apenas nos documentos apresentados pelo recorrente, sendo seu trabalho vinculado a apreciação de fatos e provas devidamente comprovados. Diga-se que não se discute a veracidade das informações, atribuindo-lhe falsidade, porém cada um dos documentos apresentados, como

excludentes do salários de contribuição, devem não ser apenas apresentados, mas comprovar seus respectivo lançamento (por exemplo como reembolso ou despesa). Assim, apenas a apresentação da contabilidade requerida naquela oportunidade, seria capaz de produzir convicção de equívocos de lançamento.

Ressalte-se que ao contrário do alegado pelo recorrente, em seus diversos recursos, ou mesmo em sua impugnação, a autoridade fiscal durante o procedimento buscou fosse esclarecida a natureza de diversos pagamentos, sendo que para os que não foram prestados esclarecimentos foram as verbas consideradas como salário de contribuição. Não apenas consta essa informação no relatório fiscal, como anexou à fls. 3639 pedido de informação, sem mencionar os diversos TIAD emitidos durante o procedimento.

Assim, não serão apreciados os argumentados apontados pelo recorrente cuja procedência das informações que estariam adstritas ao confronto com os livros razão e Diário não apresentados naquela oportunidade.

#### DA BASE DE CÁLCULO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO

Passemos a análise do mérito dos fatos geradores lançados. Contudo, para que avaliemos cada um dos tipos de utilidades e pagamentos fornecidos, convém apreciar primeiramente o conceito de salário de contribuições, bem como as excludentes descritas na norma legal.

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

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

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

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

*Art. 28 (...)*

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

a) os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

b) as ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei nº 5.929, de 30 de outubro de 1973;

c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;

d) as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho-CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

e) as importâncias: (Alínea alterada e itens de 1 a 5 acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10/12/97, e de 6 a 9 acrescentados pela Lei nº 9.711, de 20/11/98)

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

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

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

4. recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973;

5. recebidas a título de incentivo à demissão;

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

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

8. recebidas a título de licença-prêmio indenizada;

9. recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984;

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

g) a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

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

i) a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977;

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

l) o abono do Programa de Integração Social-PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público-PASEP; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

m) os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97) Grifo nosso

n) a importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

o) as parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira, de que trata o art. 36 da Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

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

q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

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

s) o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 20/11/98)

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

v) os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

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

#### PRÊMIOS, DESPESAS DE REPRESENTAÇÃO - GRATIFICAÇÕES E PRÊMIOS DIVERSOS PAGOS PELO RECORRENTE.

Pelos pontos trazidos pelo recorrente em seu recurso, “Promoções e incentivos, prêmios, viagens, prêmio de desempenho rural e PCV - prêmios campeões de vendas: trata-se de quantias pagas a pessoas que não pertencem ao quadro de funcionários da recorrente, assim não há como fazer incidir contribuição previdenciária - representantes comerciais, distribuidores e outros colaboradores comerciais. Assim, ante a natureza similar das verbas, descrita pelo próprio recorrente, passo a apreciá-las em conjunto.

Entendo que os pagamentos feitos à título de premiação, Bônus ou mesmo gratificação constituem sim, salário de contribuição, portanto não assiste razão ao recorrente quanto a inexistência de contribuições sobre os valores pagos nessas modalidades.

Conforme descrito quando do início da análise do mérito deste recurso o ponto chave é a identificação do campo de incidência das contribuições previdenciárias. De acordo com o previsto no art. 28 da Lei nº 8.212/1991, para o segurado empregado entende-se por salário-de-contribuição a totalidade dos rendimentos destinados a retribuir o trabalho, incluindo nesse conceito os ganhos sob a forma de utilidades.

A definição de “prêmios”, dada pela recorrente não se coaduna com a de verba indenizatória, mas, com a de parcelas suplementares pagas em razão do exercício de atividades, tendo o empregado ou pessoa física alcançado resultados no exercício da atividade laboral, ou ainda pelo desempenho na venda de produto. As alegações de que os valores eram apenas repassados para contas de empregados, que promovia o pagamentos a terceiros, razão porque não haveria de se falar em salário de contribuição, não restou comprovado nos autos.

Note-se que o recorrente tanto em sua defesa, como no recurso, alega que tratava-se de mero repasse, porém não apresentou, quando intimado os livros contábeis para atestar a veracidade das alegações. Conforme dito acima, a mera apresentação de documentos não vale para refutar o lançamento. No caso, cada um dos ditos “repasses” deverá ser devidamente contabilizado, inclusive com a comprovação por documentos e escrita contábil de quem seriam os beneficiários dos valores, para que se pudesse determinar a existência de pacto laboral capaz de fazer nascer a obrigação tributária.

O ilustre professor Maurício Godinho Delgado, em seu livro “Curso de Direito do Trabalho”, 3ª edição, editora LTr, pág. 747, assim refere-se ao assunto:

(...)

*Os prêmios consistem em parcelas contraprestativas pagas pelo empregador ao empregado em decorrência de um evento ou circunstância tida como relevante pelo empregador e vinculada à conduta individual do obreiro ou coletiva dos trabalhadores da empresa.(...)*

*O prêmio, na qualidade de constraprestação paga pelo empregador ao empregado, têm nítida feição salarial. (...)*

Os prêmios são considerados parcelas salariais suplementares, pagas em função do exercício de atividades atingindo determinadas condições. Neste sentido, adquirem caráter estritamente contraprestativo, ou seja, de um valor pago a mais, um “plus” em função do alcance de metas e resultados Não tem por escopo indenizar despesas, ressarcir danos, mas, atribuir um incentivo ao trabalhador seja ele empregado ou contribuinte individual.

Segundo o professor Amauri Marcaro Narcimento, em seu livro Manual do salário, Ed. Ltr, p. 334, nestas palavras

*“Prêmio é modalidade de salário vinculado a fatores de ordem pessoal do trabalhador, como produtividade e eficiência. Os prêmios caracterizam-se por seu aspecto condicional, sendo que uma vez instituídos e pagos com habitualidade não podem ser suprimidos.”*

Face o exposto entendo, inquestionável que os prêmios, instituídas por lei, convenção coletiva, norma regulamentar da empresa ou, explicitamente, nos próprios contratos de trabalho por liberalidade do contratante, têm natureza salarial, sendo devidos nas condições prescritas nos respectivos atos.

Pelo exposto o campo de incidência é delimitado pelo conceito remuneração. Remunerar significa retribuir o trabalho realizado. Desse modo, qualquer valor em pecúnia ou em utilidade que seja pago a uma pessoa natural em decorrência de um trabalho executado ou de um serviço prestado, ou até mesmo por ter ficado à disposição do empregador, está sujeito à incidência de contribuição previdenciária.

Cabe destacar nesse ponto, que os conceitos de salário e de remuneração não se confundem. Enquanto o primeiro é restrito à contraprestação do serviço devida e paga diretamente pelo empregador ao empregado, em virtude da relação de emprego; a remuneração é mais ampla, abrangendo o salário, com todos os componentes, e as gorjetas, pagas por terceiros. Nessé sentido é a lição de Alice Monteiro de Barros, na obra Curso de Direito do Trabalho, Editora LTR, 3ª edição, página 730.

Novamente, conforme descrito anteriormente, a legislação previdenciária é clara quando destaca, em seu art. 28, §9º, quais as verbas que não integram o salário de contribuição. Pela análise do referido dispositivo, podemos observar que não existe nenhuma exclusão quanto aos prêmios, gratificações e adicionais nas modalidades como pagos pelo recorrente.

ALUGUEL PARA EMPREGADOS, DESPESAS DIVERSAS, EXPATRIADOS, REPATRIADOS, INSTALAÇÃO E REPATRIAMENTO.

Todos os argumentos do recorrente quanto a este item dizem respeito a que o fornecimento dos alugueis, bem como das despesas diversas dizem respeito a utilidades fornecidas “para” o trabalho, estando, dessa forma, excluídas do conceito do salário de contribuição.

Nesse ponto, concordo com o recorrente que as utilidades fornecidas “para” o trabalho não constituiriam base de cálculo de contribuições, contudo, não é a situação que vislumbro no pagamento feito pelo recorrente.

O argumento de que a necessária a contratação de técnicos estrangeiros, ou mesmo o retorno de técnicos brasileiros que estavam no exterior, fundamenta o fato de que os alugueis pagos pela empresa para esses trabalhadores caracteriza para o trabalho, não se coaduna, no meu entender como verba para o trabalho.

O art. 458 da CLT, § 2º descreve as verbas fornecidas aos empregados que não possuem natureza salarial. 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.*

*(Súmula nº 258 do TST.)*

*§ 1º Os valores atribuídos às prestações in natura deverão ser justos e razoáveis, não podendo exceder, em cada caso, os dos percentuais das parcelas componentes do salário mínimo (artigos 81 e 82).*

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

*I – vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos aos empregados e utilizados no local de trabalho, para a prestação do serviço;*

*II – educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático;*

*III – transporte destinado ao deslocamento para o trabalho e retorno, em percurso servido ou não por transporte público;*

*IV – assistência médica, hospitalar e odontológica, prestada diretamente ou mediante seguro-saúde;*

*V – seguros de vida e de acidentes pessoais;*

*VI – previdência privada;*

*VII – VETADO.*

Também convém reproduzir a posição da professora Alice Monteiro de Barros acerca da distinção entre utilidades salariais e não-salariais:

*"As utilidades salariais são aquelas que se destinam a atender às necessidades individuais do trabalhador, de tal modo que, se não as recebesse, ele deveria despende parte de seu salário para adquiri-las. As utilidades salariais não se confundem com as que são fornecidas para a melhor execução do trabalho. Estas equiparam-se a instrumentos de trabalho e, conseqüentemente, não têm feição salarial."*

O pagamento dos alugueis, bem como despesas diversas, avençado no presente caso, nada mais representa do que um ganho indireto, cujo custo seria arcado pelo próprio trabalhador caso a empresa não o fizesse.

Portanto, os "alugueis" não são indispensáveis à execução do trabalho, não representando contraprestação necessária ao exercício laboral, como por exemplo um uniforme, ou mesmo uma casa para um caseiro de uma chácara, instrumentos esses indispensáveis para o exercício da profissão, mas apenas ganhos auferidos pelos trabalhadores.

PETER AHLGRIMM - PRO-LABORE:

Em se tratando de trabalhador, contribuinte individual, o art. 28, III da referida lei, assim dispõe acerca do conceito de salário de contribuição:

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

*III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o §5º;*

Dessa forma, pela análise do dispositivo legal que descreve o salário de contribuição para empregados e contribuintes individuais, podemos estabelecer que não existe nenhuma distinção entre a base de cálculo da contribuição dos segurados empregados e dos contribuintes individuais. O detalhamento do dispositivo com relação aos segurados empregados, visa simplesmente transcrever o que a Consolidação da Leis do Trabalho – CLT, destaca como remuneração para os trabalhadores por ela amparados. A preocupação do legislador trabalhista, reafirmada pelo previdenciário, foi simplesmente enfatizar que tudo aquilo que o empregador der ao seu empregado, como contraprestação pelo trabalho realizado, deve ser incluído no conceito de remuneração e, por consequência refletir nos direitos trabalhistas, por exemplo, férias, gratificação natalina, FGTS etc. A intenção foi deixar claro para os empregadores que, mesmo que retribuam por outras formas, que não em dinheiro, terão que repercutir esses ganhos nos direitos dos seus empregados.

Agora, qual seria a necessidade de detalhar o conceito de remuneração para os trabalhadores contribuintes individuais, se os mesmos não possuem qualquer espécie de direito trabalhista (férias, 13º salário etc) Quando analisamos o trabalho de profissionais autônomos (contribuintes individuais), identificamos um contrato civil de prestação de serviços, onde a execução do trabalho, dentro da conformidade do contrato, gera um ganho.

Segundo o ilustre professor Arnaldo Süsskind em seu livro Instituições de Direito do Trabalho, 21ª edição, volume 1, editora LTr, o significado do termo remuneração deve ser assim interpretado:

No Brasil, a palavra remuneração é empregada, normalmente, com sentido lato, correspondendo ao gênero do qual são espécies principais os termos salários, vencimentos, ordenados, soldo e honorários. Como salientou com precisão Martins Catharino, “costumeiramente chamamos vencimentos a remuneração dos magistrados, professores e funcionários em geral; soldo, o que os militares recebem; honorários, o que os profissionais liberais ganham no exercício autônomo da profissão; ordenado, o que percebem os empregados em geral, isto é, os trabalhadores cujo esforço mental prepondera sobre o físico; e finalmente, salário, o que ganham os operários. Na própria linguagem do povo, o vocábulo salário é preferido quando há prestação de trabalho subordinado.”

Pelo exposto, o fato do legislador não ter detalhado o conceito de remuneração para o contribuinte individual é simplesmente porque não é comum se ajustar outra modalidade de pagamento pela prestação do serviço que não dinheiro.

Não se pode descartar o fato de que os valores pagos á título de passagem, estada, alimentação alugueis, não representam alguma espécie de ganho. Pelo contrário, estão inseridos no conceito lato de remuneração, assim compreendida a totalidade dos ganhos recebidos como contraprestação pelo serviço executado.

Quanto ao argumento apresentado pelo recorrente de que as utilidades fornecidas enquadram-se no conceito daquelas fornecidas “PARA” a execução dos serviços e, portanto, devem ser excluídas do conceito de remuneração descrito pela legislação trabalhista, não lhe confiro razão.

Os argumentos para embasar a natureza salarial, são os meus descritos no tópico referente ao aluguel.

#### ALUGUEL DE UNIDADES DA EMPRESA –

Segundo o recorrente a empresa utilizava-se de duas sistemáticas distintas para pagamento dos aluguéis de seus escritórios regionais: quando possível, pagava em seu próprio nome; nos demais casos, enviava os recursos ao seu funcionário da região onde estava localizado o imóvel e esse funcionário pagava o aluguel.

Segundo o recorrente em ambos os casos, a fiscalização considerou os aluguéis como benefícios indiretos aos funcionários, à medida que esses funcionários utilizariam dos imóveis para sua própria moradia.

Contudo, entendo que razão não assiste ao recorrente, uma vez que a própria autoridade descreve que os valores só foram apurados para aquelas unidades em que não se detectou a existência de filiais da empresa, bem como a comprovação da destinação dos valores. Novamente, não há como apreciar os novos documentos apresentados pelas razões já expostas.

#### FORNECIMENTO DE CARRO AOS GERENTES.

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

*Art. 28 (...)*

*§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)*

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

*s) o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)*

Assim, conforme bem descrito pela autoridade fiscal, o lançamento diz respeito a considerar a utilidade automóvel, como remuneração indireta pela utilização do veículo contudo, sem que se pudesse identificar que pela simples natureza do serviços as ditas utilidades estariam excluídas do conceito de salário de contribuição.

Entendo que a natureza do cargo, por si só não afasta a natureza salarial, competindo ao recorrente demonstrar a destinação da utilização do automóvel, o que não restou comprovado no caso em questão, até mesmo pela impossibilidade de reapreciação dos documentos. Assim, entendo correto o lançamento também neste ponto.

**ALIMENTAÇÃO SEM PAT**

No que tange ao auxílio alimentação, o dispositivo que trata do mesmo é a alíneas “c” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, abaixo transcrito:

*“c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976”*

A Lei nº 6.321/1976 em seu artigo 3º dispõe que “ não se inclui como salário de contribuição a parcela paga in natura, pela empresa, nos programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho.”

Por sua vez o Decreto nº 05/1991 que regulamentou a Lei nº 6.321/1976, define com precisão como se dá a aprovação dos programas de alimentação pelo Ministério do Trabalho, conforme de verifica no § do art. 1º, in verbis:

*“§ 4º Para os efeitos deste Decreto, entende-se como prévia aprovação pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, a apresentação de documento hábil a ser definido em Portaria dos Ministros do Trabalho e Previdência Social; da Economia, Fazenda e Planejamento e da Saúde”*

Portanto, enquanto a empresa não efetuar a apresentação do documento hábil, ao qual se refere o decreto encimado, não se pode dizer que seu programa de alimentação está

aprovado pelo Ministério do Trabalho, para fins de não incidência da contribuição previdenciária.

Ademais, a interpretação para exclusão de parcelas da base de cálculo é literal. A isenção é uma das modalidades de exclusão do crédito tributário, e desse modo, interpreta-se literalmente a legislação que disponha sobre esse benefício fiscal, conforme prevê o CTN em seu artigo 111, I, nestas palavras:

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

*I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;*

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

Ao contrário do que afirma a recorrente as verbas possuem natureza remuneratória. Tal ganho ingressou na expectativa dos segurados em decorrência do contrato de prestação de serviços à recorrente, sendo, portanto, uma verba paga pelo trabalho e não para o trabalho. O ganho foi direcionado ao segurado representando ganho, quando este deixou de despendar valores com alugueis, viagens, passagens, dentro outras utilidades.

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

#### DIFERENÇA DE ALÍQUOTA SAT

Quanto ao reenquadramento da alíquota SAT, promovida pela autoridade fiscal, em diversas das filiais da empresa ao longo do período objeto de fiscalização, entendo que razão não assiste ao recorrente.

Três são os pontos argüidos pelo recorrente acerca desta questão:

Em primeiro lugar, com relação a possibilidade de enquadramento por estabelecimento, sendo que a fiscalização reenquadrou para o grau de risco 3%, desconsiderando que em alguns estabelecimento o recorrente recolhia a maior, portanto cabível compensação, deixo de apreciar a questão. Conforme apreciado em sede de preliminar, parte dos levantamentos referentes a diferenças de SAT encontram-se decadentes, mais precisamente até a competência 11/1994, ou seja, toda a matéria objeto de recurso neste ponto foi alcançada pela decadência, razão porque não há o que ser apreciado.

Com relação ao período de 07/97 e 09/99 de acordo com a NFLD, o recorrente teria deixado de recolher em seu escritório central e em sua filial em Porto Alegre a diferença de 2% da contribuição ao SAT, já que nesse período, nessas unidades, a contribuição foi recolhida à alíquota de 1%, ao invés de 3%. Os argumentos apresentados fundam-se na impossibilidade de consubstancia o crédito em Orientação normativa, visto que o decreto vigente, qual seja 2.173, permitia dito enquadramento, não lhe confiro razão.

A exigência da contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente de riscos ambientais do trabalho – RAT (antigo SAT) é prevista no art. 22, II da Lei n.º 8.212/1991, alterada pela Lei n.º 9.732/1998, nestas palavras:

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

*(...)*

*II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei n° 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei n° 9.732, de 11/12/98)*

*a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;*

*b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;*

*c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.*

Regulamenta o dispositivo acima transcrito o art. 202 do RPS, aprovado pelo Decreto n° 3.048/1999, com alterações posteriores, nestas palavras:

*Art.202. A contribuição da empresa, destinada ao financiamento da aposentadoria especial, nos termos dos arts. 64 a 70, e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho corresponde à aplicação dos seguintes percentuais, incidentes sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título, no decorrer do mês, ao segurado empregado e trabalhador avulso:*

*I - um por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado leve;*

*II - dois por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado médio; ou*

*III - três por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado grave.*

*§ 1º As alíquotas constantes do caput serão acrescidas de doze, nove ou seis pontos percentuais, respectivamente, se a atividade exercida pelo segurado a serviço da empresa ensejar a concessão de aposentadoria especial após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição.*

*§ 2º O acréscimo de que trata o parágrafo anterior incide exclusivamente sobre a remuneração do segurado sujeito às condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física.*

§ 3º Considera-se preponderante a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos. (grifos nossos)

§ 4º A atividade econômica preponderante da empresa e os respectivos riscos de acidentes do trabalho compõem a Relação de Atividades Preponderantes e correspondentes Graus de Risco, prevista no Anexo V.

§ 5º O enquadramento no correspondente grau de risco é de responsabilidade da empresa, observada a sua atividade econômica preponderante e será feito mensalmente, cabendo ao Instituto Nacional do Seguro Social rever o auto-enquadramento em qualquer tempo.

§ 6º Verificado erro no auto-enquadramento, o Instituto Nacional do Seguro Social adotará as medidas necessárias à sua correção, orientando o responsável pela empresa em caso de recolhimento indevido e procedendo à notificação dos valores devidos. (grifos nossos)

§ 7º O disposto neste artigo não se aplica à pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do caput do art. 9º.

§ 8º Quando se tratar de produtor rural pessoa jurídica que se dedique à produção rural e contribua nos moldes do inciso IV do caput do art. 201, a contribuição referida neste artigo corresponde a zero vírgula um por cento incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção.

§ 9º (Revogado pelo Decreto nº 3.265, de 29/11/99)

§ 10. Será devida contribuição adicional de doze, nove ou seis pontos percentuais, a cargo da cooperativa de produção, incidente sobre a remuneração paga, devida ou creditada ao cooperado filiado, na hipótese de exercício de atividade que autorize a concessão de aposentadoria especial após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição, respectivamente. (Redação dada pelo Decreto nº 4.729/2003)

§ 11. Será devida contribuição adicional de nove, sete ou cinco pontos percentuais, a cargo da empresa tomadora de serviços de cooperado filiado a cooperativa de trabalho, incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, conforme a atividade exercida pelo cooperado permita a concessão de aposentadoria especial após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição, respectivamente. (Redação dada pelo Decreto nº 4.729/2003)

§ 12. Para os fins do § 11, será emitida nota fiscal ou fatura de prestação de serviços específica para a atividade exercida pelo cooperado que permita a concessão de aposentadoria especial. (Redação dada pelo Decreto nº 4.729/2003)

No mesmo sentido dispunha o Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 2.173/1997, art. 26, § 3º, o enquadramento no grau de risco é realizado mensalmente, nestas palavras:

§ 3º O enquadramento no correspondente grau de risco é de responsabilidade da empresa, observada a sua atividade econômica preponderante e será feito mensalmente, cabendo ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS rever o auto-enquadramento em qualquer tempo.

O próprio recorrente em seu recurso, descreve o enquadramento previsto no decreto 2173/97: “O Decreto 2173/97 considera atividade preponderante aquela que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados, não limitando em nenhum momento o conceito de atividade preponderante, como fez a Orientação Normativa, ao número constante no CGC da empresa.”. Ou seja, delimita-se atividade preponderante pelo maior nº de empregados que na empresa (não estabelecimento, como descrevia o Decreto anterior). Assim, entendo acertada a cobrança da diferença de contribuições.

NO caso, o Decreto 612/92 e posteriores alterações (Decretos 2.173/97 e 3.048/99), que, regulamentando a contribuição em causa, estabeleceu os conceitos de “atividade preponderante” e “grau de risco leve, médio ou grave”, deve-se afastar a arguição de contrariedade ao princípio da legalidade, uma vez que a lei fixou os parâmetros, deixando para o regulamento (Decreto) apenas a delimitação dos conceitos necessários à aplicação concreta da norma. Reforçando tal entendimento já decidiu o STF, no RE nº 343.446-SC, cujo relator foi o Min. Carlos Velloso, em 20.3.2003, cuja ementa segue abaixo:

*“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO - SAT. LEI 7.787/89, ARTS. 3º E 4º; LEI 8.212/91, ART. 22, II, REDAÇÃO DA LEI 9.732/98. DECRETOS 612/92, 2.173/97 E 3.048/99. C.F., ARTIGO 195, § 4º; ART. 154, II; ART. 5º, II; ART. 150, I.*

*I. - Contribuição para o custeio do Seguro de Acidente do Trabalho - SAT: Lei 7.787/89, art. 3º, II; Lei 8.212/91, art. 22, II: alegação no sentido de que são ofensivos ao art. 195, § 4º, c/c art. 154, I, da Constituição Federal: improcedência. Desnecessidade de observância da técnica da competência residual da União, C.F., art. 154, I. Desnecessidade de lei complementar para a instituição da contribuição para o SAT.*

*II. - O art. 3º, II, da Lei 7.787/89, não é ofensivo ao princípio da igualdade, por isso que o art. 4º da mencionada Lei 7.787/89 cuidou de tratar desigualmente aos desiguais.*

*III. - As Leis 7.787/89, art. 3º, II, e 8.212/91, art. 22, II, definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave", não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, C.F., art. 5º, II, e da legalidade tributária, C.F., art. 150, I.*

*IV. - Se o regulamento vai além do conteúdo da lei, a questão não é de inconstitucionalidade, mas de ilegalidade, matéria que não integra o contencioso constitucional.*

*V. - Recurso extraordinário não conhecido.”*

Assim, os conceitos de atividade preponderante, bem como, a graduação dos riscos de acidente de trabalho, não precisariam estar definidos em lei. O Decreto é ato normativo suficiente para definição de tais conceitos, uma vez que são complementares e não essenciais na definição da exação.

#### MULTA COBRADA DA INCORPORADORA SUCESSORA

Discordo do entendimento do recorrente de que os valores das multas não são aplicáveis as sucessoras, mas apenas os tributos passam a sua responsabilidade.

NO caso, a multa aplicada na NFLD em tela refere-se a multa moratória pelo não recolhimento em época própria de contribuições previdenciárias.

Os art. 132 e 133 assim descrevem a sucessão no caso de incorporação.

*Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar da fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas e incorporadas.*

*Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos aos fundos ou estabelecimentos adquiridos até a data do ato.*

Assim, entendo que não há como afastar a incidência da multa moratória, por corresponder ao tributo não pago em época própria.

#### MULTA MORATÓRIA - FUNDAMENTAÇÃO

Conforme descrito acima, a multa moratória é bem aplicável pelo não recolhimento em época própria das contribuições previdenciárias. Ademais, o art. 136 do CTN descreve que a responsabilidade pela infração independe da intenção do agente ou do responsável, e da natureza e extensão dos efeitos do ato.

O art. 35 da Lei n° 8.212/1991 dispõe, nestas palavras:

*Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pelo art. 1º, da Lei n° 9.876/99)*

*I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:*

*a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei n° 9.876/99).*

*b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei n° 9.876/99).*

*c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei n° 9.876/99).*

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

*a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).*

*b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).*

*c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).*

*d) cinqüenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*

*III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:*

*a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).*

*b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).*

*c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).*

*d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).*

*§ 1º Nas hipóteses de parcelamento ou de reparcelamento, incidirá um acréscimo de vinte por cento sobre a multa de mora a que se refere o Caput e seus incisos. (Parágrafo acrescentado pela MP nº 1.571/97, reeditada até a conversão na Lei nº 9.528/97)*

*§ 2º Se houver pagamento antecipado à vista, no todo ou em parte, do saldo devedor, o acréscimo previsto no parágrafo anterior não incidirá sobre a multa correspondente à parte do pagamento que se efetuar. (Parágrafo acrescentado pela MP nº 1.571/97, reeditada até a conversão na Lei nº 9.528/97)*

*§ 3º O valor do pagamento parcial, antecipado, do saldo devedor de parcelamento ou do reparcelamento somente poderá ser utilizado para quitação de parcelas na ordem inversa do vencimento, sem prejuízo da que for devida no mês de competência em curso e sobre a qual incidirá sempre o acréscimo a que se refere o § 1º deste artigo. (Parágrafo acrescentado pela MP nº 1.571/97, reeditada até a conversão na Lei nº 9.528/97)*

§ 4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.876/99)

#### JUROS SELIC – FUNDAMENTAÇÃO

Com relação à cobrança de juros está prevista em lei específica da previdência social, art. 34 da Lei nº 8.212/1991, abaixo transcrito, desse modo foi correta a aplicação do índice pela autarquia previdenciária:

*Art.34. As contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia-SELIC, a que se refere o art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, incidentes sobre o valor atualizado, e multa de mora, todos de caráter irrelevável. (Artigo restabelecido, com nova redação dada e parágrafo único acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)*

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

Nesse sentido já se posicionou o STJ no Recurso Especial nº 475904, publicado no DJ em 12/05/2003, cujo relator foi o Min. José Delgado:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CDA. VALIDADE. MATÉRIA FÁTICA. SÚMULA 07/STJ. COBRANÇA DE JUROS. TAXA SELIC. INCIDÊNCIA. A averiguação do cumprimento dos requisitos essenciais de validade da CDA importa o revolvimento de matéria probatória, situação inadmissível em sede de recurso especial, nos termos da Súmula 07/STJ. No caso de execução de dívida fiscal, os juros possuem a função de compensar o Estado pelo tributo não recebido tempestivamente. Os juros incidentes pela Taxa SELIC estão previstos em lei. São aplicáveis legalmente, portanto. Não há confronto com o art. 161, § 1º, do CTN. A aplicação de tal Taxa já está consagrada por esta Corte, e é devida a partir da sua instituição, isto é, 1º/01/1996. (REsp 439256/MG). Recurso especial parcialmente conhecido, e na parte conhecida, desprovido.*

Não tendo o contribuinte recolhido à contribuição previdenciária em época própria, tem por obrigação arcar com o ônus de seu inadimplemento. Caso não se fizesse tal exigência, poder-se-ia questionar a violação ao princípio da isonomia, por haver tratamento similar entre o contribuinte que cumprira em dia com suas obrigações fiscais, com aqueles que não recolheram no prazo fixado pela legislação.

Dessa forma, não há que se falar em excesso de cobrança de juros, estando os valores descritos na NFLD, em consonância com o prescrito na legislação previdenciária.

Por todo o exposto o lançamento fiscal seguiu os ditames previstos, devendo ser mantido nos termos acima expostos, haja vista que os argumentos apontados pelo recorrente, em sua maioria são incapazes de refutar a presente notificação em sua totalidade.

### CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto pelo CONHECIMENTO do RECURSO, rejeitar a preliminar de nulidade da Decisão Notificação, declarar a decadência das contribuições até 11/1993 e no mérito NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO.

Sala das Sessões, em 24 de março de 2010



ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA – Relatora

## Voto Vencedor

Conselheiro Elias Sampaio Freire, Redator Designado

É certo que, em sessão de 12 de junho de 2008, o Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal editou o seguinte enunciado da súmula vinculante nº 8, publicada no Diário da Justiça e no Diário Oficial da União, nos termos do § 4º do art. 2º da Lei nº 11.417/2006, em 20 de junho de 2008:

*"Súmula vinculante nº 8 - São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário."*

Portanto, dada a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/9, há de se definir o termo inicial do prazo decadencial nos tributos sujeitos a lançamento por homologação.

No REsp 879.058/PR, DJ 22.02.2007, a 1ª Turma do STJ pronunciou-se nos termos da seguinte ementa:

*"PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. ACÓRDÃO RECORRIDO ASSENTADO SOBRE FUNDAMENTAÇÃO DE NATUREZA CONSTITUCIONAL. OMISSÃO NÃO CONFIGURADA. TRIBUTÁRIO.*

*TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. TERMO INICIAL: (A) PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE AO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, SE NÃO HOUVE ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO (CTN, ART. 173, I); (B) FATO GERADOR, CASO TENHA OCORRIDO RECOLHIMENTO, AINDA QUE PARCIAL (CTN, ART. 150, § 4º). PRECEDENTES DA 1ª SEÇÃO.*

*1. omissis*

*2. omissis*

*3. O prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o do art. 173, I, do CTN, segundo o qual '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'.*

*4. Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação — que, segundo o art. 150 do CTN, 'ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa' e 'opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa' —, há regra específica. Relativamente a eles, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para*

*o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN. Precedentes da 1ª Seção: ERESP 101.407/SP, Min. Ari Pargendler, DJ de 08.05.2000; ERESP 278.727/DF, Min. Franciulli Netto, DJ de 28.10.2003; ERESP 279.473/SP, Min. Teori Zavascki, DJ de 11.10.2004; AgRg nos ERESP 216.758/SP, Min. Teori Zavascki, DJ de 10.04.2006.*

*5. No caso concreto, todavia, não houve pagamento. Aplicável, portanto, conforme a orientação acima indicada, a regra do art. 173, I, do CTN.*

*6. Recurso especial a que se nega provimento."*

E ainda, no REsp 757.922/SC, DJ 11.10.2007, a 1ª Turma do STJ, mais uma vez, pronunciou-se nos termos da ementa colacionada:

*“EMENTA CONSTITUCIONAL, PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.*

*ARTIGO 45 DA LEI 8.212/91. OFENSA AO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO.*

*TERMO INICIAL: (A) PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE AO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, SE NÃO HOUVE ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO (CTN, ART. 173, I); (B) FATO GERADOR, CASO TENHA OCORRIDO RECOLHIMENTO, AINDA QUE PARCIAL (CTN, ART. 150, § 4º). PRECEDENTES DA 1ª SEÇÃO.*

*1. "As contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a seguridade social (CF, art. 195), têm, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária. Por isso mesmo, aplica-se também a elas o disposto no art. 146, III, b, da Constituição, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias, compreendida nessa cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos. Conseqüentemente, padece de inconstitucionalidade formal o artigo 45 da Lei 8.212, de 1991, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência Social" (Corte Especial, Arguição de Inconstitucionalidade no REsp nº 616348/MG) 2. O prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o do art. 173, I, do CTN, segundo o qual "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 "*

*3. Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação — que, segundo o art. 150 do CTN, "ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa " e "opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida*

*pelo obrigado, expressamente a homologa " — , há regra específica. Relativamente a eles, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN. Precedentes jurisprudenciais.*

*4. No caso, trata-se de contribuição previdenciária, tributo sujeito a lançamento por homologação, e não houve qualquer antecipação de pagamento. Aplicável, portanto, a regra do art. 173, I, do CTN.*

*5. Recurso especial a que se nega provimento.*

É a orientação também defendida em doutrina:

*“Há uma discussão importante acerca do prazo decadencial para que o Fisco constitua o crédito tributário relativamente aos tributos sujeitos a lançamento por homologação. Nos parece claro e lógico que o prazo deste § 4º tem por finalidade dar segurança jurídica às relações tributárias da espécie. Ocorrido o fato gerador e efetuado o pagamento pelo sujeito passivo no prazo do vencimento, tal como previsto na legislação tributária, tem o Fisco o prazo de cinco anos, a contar do fato gerador, para emprestar definitividade a tal situação, homologando expressa ou tacitamente o pagamento realizado, com o que chancela o cálculo realizado pelo contribuinte e que supre a necessidade de um lançamento por parte do Fisco, satisfeito que estará o respectivo crédito. É neste prazo para homologação que o Fisco deve promover a fiscalização, analisando o pagamento efetuado e, entendendo que é insuficiente, fazendo o lançamento de ofício através da lavratura de auto de infração, em vez de chancelá-lo pela homologação. Com o decurso do prazo de cinco anos contados do fato gerador, pois, ocorre a decadência do direito do Fisco de lançar eventual diferença. A regra do § 4º deste art. 150 é regra especial relativamente à do art. 173, I, deste mesmo Código. E, em havendo regra especial, prefere à regra geral. Não há que se falar em aplicação cumulativa de ambos os artigos.” (Leandro Paulsen, Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, Ed. Livraria do Advogado, 6ª ed., p. 1011)*

*“Ora, no caso da homologação tácita, pela qual se aperfeiçoa o lançamento, o CTN estabelece expressamente prazo dentro do qual se deve considerar homologado o pagamento, prazo que corre contra os interesses fazendários, conforme § 4º do art. 150 em análise. A consequência — homologação tácita, extintiva do crédito — ao transcurso in albis do prazo previsto para a homologação expressa do pagamento está igualmente nele consignada” (Misabel A. Machado Derzi, Comentários ao CTN, Ed. Forense, 3ª ed., p. 404)*

Manifesto-me no sentido de que as contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados devam ser apreciadas como um todo. Segregando-se, entretanto, a contribuição a cargo do próprio segurado e as contribuições para terceiros.

No caso, tratam-se de contribuições incidentes sobre salário utilidade.

E é nesse ponto que ousou divergir da ilustre Conselheira Relatora, que presumiu pela inexistência de antecipação de pagamento.

Apesar de não constarem nos autos, há de se presumir que o contribuinte efetua o regular pagamento das parcelas constantes de sua folha de salários, e que, portanto, reconhece como sendo remuneração, até mesmo porque nos presentes autos não consta nenhuma afirmação em sentido contrário.

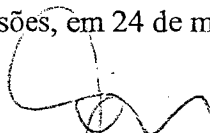
Ou seja, não se pode afirmar que não houve pagamento parcial de contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração de segurados empregados do Regime Geral da Previdência Social. Até mesmo porque não restou configurada a ausência de antecipação de pagamento.

Destarte, há de se aplicar a regra do art. 150, § 4º, do CTN, ou seja, conta-se o prazo decadencial a partir do fato gerador.

Trata-se de regra específica a ser aplicada a tributo sujeito ao lançamento por homologação, que prefere à regra geral.

Por todo o exposto, voto por reconhecer a decadência das contribuições apuradas e, conseqüentemente, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso para declarar a decadência das contribuições apuradas até a competência 11/1994.

Sala das Sessões, em 24 de março de 2010



ELIAS SAMPAIO FREIRE – Redator Designado.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS  
QUARTA CÂMARA - SEGUNDA SEÇÃO**

-Processo nº: 44000.000607/2004-05  
Recurso nº: 150.619

**TERMO DE INTIMAÇÃO**

Em cumprimento ao disposto no parágrafo 3º do artigo 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o(a) Senhor(a) Procurador(a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à Quarta Câmara da Segunda Seção, a tomar ciência do Acórdão nº 2401-01.155.

Brasília, 28 de junho de 2010

**ELIAS SAMPAIO FREIRE**  
Presidente da Quarta Câmara

Ciente, com a observação abaixo:

- Apenas com Ciência  
 Com Recurso Especial  
 Com Embargos de Declaração

Data da ciência: ----/----/-----

Procurador (a) da Fazenda Nacional