



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

**Processo n°** 10166.722819/2009-39  
**Recurso n°** 904.399 Voluntário  
**Acórdão n°** **2401-01.841 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 12 de maio de 2011  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrente** JOSÉ CELSO GONTIJO ENGENHARIA S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2005

PREVIDENCIÁRIO. ALIMENTAÇÃO. INSCRIÇÃO NO PAT. AUSÊNCIA. INCIDÊNCIA.

Integra o salário de contribuição o valor da alimentação fornecida por empresa sem o devido registro no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT.

DISPONIBILIZAÇÃO DE CURSO DE EDUCAÇÃO SUPERIOR. NÃO COMPROVAÇÃO DE QUE OS CURSOS ERAM EXTENSIVOS A TODOS OS EMPREGADOS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

As despesas com cursos de graduação ou pós graduação devem sofrer tributação previdenciária, quando a empresa não consiga comprovar que os mesmos eram disponibilizados a todos os seus empregados e dirigentes.

PAGAMENTO DE VALE TRANSPORTE EM DINHEIRO. DESATENDIMENTO DA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

O pagamento do Vale-Transporte em dinheiro, por desatender a legislação que rege a matéria, sofre incidência de contribuições previdenciárias.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2005

INTERPRETAÇÃO DO FISCO QUANTO À APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. CAUSA DE NULIDADE. INEXISTÊNCIA

Inexiste nulidade no lançamento pelo fato do Fisco dar interpretação à legislação tributária que não coincida com aquela dada pelo contribuinte ou pelos órgãos de julgamento administrativo ou judicial.

RELATÓRIO FISCAL QUE RELATA A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, APRESENTA A FUNDAMENTAÇÃO LEGAL DO

TRIBUTO LANÇADO E ENFOCA A APURAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não se vislumbra cerceamento ao direito do defesa do sujeito passivo, quando as peças que compõem o lançamento lhe fornecem os elementos necessários ao pleno exercício da faculdade de impugnar a exigência.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado,

Elias Sampaio Freire - Presidente

Kleber Ferreira de Araújo - Relator

Participaram do presente julgamento o(a)s Conselheiro(a)s Elias Sampaio Freire, Kleber Ferreira de Araújo, Igor Araújo Soares, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Jhonatas Ribeiro da Silva e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

## Relatório

Trata-se do Auto de Infração – AI n. 37.221.684-6-8, consolidado em 16/12/2009 no valor de R\$ 103.186,58 (cento e três mil, cento e oitenta e seis reais e trinta e cinquenta e oito centavos). O crédito contempla as contribuições dos segurados.

De acordo com Relatório Fiscal, fls. 36/47, constituem fatos geradores das contribuições, as ocorrências segregadas nos seguintes levantamentos (itens de apuração):

a) AP – fornecimento de alimentação sem inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT, cujos valores foram extraídos das contas contábeis indicadas;

b) DE – pagamento de despesas com educação para pequena parte do quadro funcional, valores extraídos das conta contábil indicada;

c) PE – pagamentos a empreiteiros pessoas físicas, valores extraídos da conta contábil indicada;

d) FC – pagamentos de fretes e carretos a pessoas físicas, valores extraídos da conta contábil indicada;

e) GR - pagamento de gratificação habitual a alguns segurados, valores extraídos dos arquivos digitais das folhas de pagamento;

f) SP – serviços prestados por pessoas físicas, valores extraídos da conta contábil indicada;

g) VT – pagamento de vale transporte em dinheiro, valores foram extraídos das contas contábeis indicadas.

Esclarece-se ainda que, tendo-se em conta alteração da sistemática de aplicação da multa pela Lei n. 11.941/2009, foi aplicado o percentual mais benéfico ao contribuinte.

Na sequência, a Auditoria expôs a fundamentação legal que embasou o lançamento e prestou considerações sobre as alíquotas aplicadas, sobre a fixação da base de cálculo e sobre a aplicação dos acréscimos legais.

A empresa apresentou impugnação, fls. 284/385, na qual, em apertada síntese, alegou que:

a) os créditos anteriores a dezembro de 2005 foram alcançados pela decadência;

b) o lançamento é nulo, posto que o fisco está a exigir contribuições sobre prêmios e verbas indenizatórias, as quais não sofrem tributação;

c) não houve a intenção da empresa em sonegar, mas apenas divergência na interpretação da legislação;

d) ganhos eventuais e verbas indenizatórias não se sujeitam à tributação previdenciária;

e) mesmo não cumprindo a formalidade de inscrição no PAT, o fornecimento de alimentação cumpriu o seu papel de beneficiar os trabalhadores;

f) o benefício de educação foi fornecido a todos os funcionários, todavia, nem todos poderiam usufruir do mesmo, posto que os cursos disponibilizados eram de pós-graduação;

g) Consta no relatório fiscal o pagamento de gratificação apenas em relação às competências 01/2004 a 06/2004, 11/2004, 02/2005 e 07/2005, assim, a fiscalização só localizou tais pagamentos em nove meses dos vinte e quatro fiscalizados, o que comprova que esse pagamento não era habitual e, portanto, não pode integrar o salário-de-contribuição;

h) o pagamento de vale transporte decorreu de Convenção Coletiva de Trabalho, portanto, a empresa não poderia deixar de pagá-lo sob pena ser acionada judicialmente;

i) os pagamentos a pessoas físicas (fretes e empreiteiros) é impreciso, dificultando que a empresa exerça o seu direito de defesa, por isso, o lançamento nessa parte deve ser nulificado.

A Delegacia de Julgamento em Brasília (DF) decidiu , fls 390/404, declarar parcialmente procedente o lançamento, reconhecendo a decadência do período de 01 a 11/2004, afastando a preliminar de nulidade e, no mérito, negando provimento à impugnação.

Inconformada, a empresa apresentou recurso voluntário, no qual traz as mesmas argumentações da peça de defesa, a exceção da preliminar de decadência que foi reconhecida pelo órgão recorrido.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, Relator

O recurso merece conhecimento, posto que preenche os requisitos de tempestividade e legitimidade.

## Nulidade

É alegada a nulidade do AI pelo fato do Fisco estar a exigir contribuições sobre parcelas que, nos termos da legislação pátria, não estariam sujeitas à tributação.

Não devo acatar essa preliminar. É que, na verdade, o motivo alegado, se acolhido, não é causa de nulidade, mas, de declaração de improcedência do lançamento. O erro de interpretação do Fisco quanto à aplicação da legislação tributária material, não gera nulidade, como se pode ver do disposto no art. 59 do Decreto n. 70.235/1972:

*Art. 59. São nulos:*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

*§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.*

*§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.*

*§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.*

Portanto, considerando-se que a causa de nulidade argüida pela recorrente se confunde como próprio mérito da lide, as supostas interpretações errôneas do Fisco serão enfrentadas quando da análise da procedência ou não do lançamento.

## Fornecimento de alimentação sem inscrição no PAT

Inicialmente sobre essa questão é de se notar que a recorrente não contesta o fato de que não efetuou a inscrição no PAT, seu inconformismo é no sentido de que essa verba não representa retribuição pelo trabalho e, assim, independentemente da adesão ao referido programa não haveria de se tributar a mesma.

Cabe-nos trazer à colação o que dispõe o § 9. do art. 28 da Lei n. 8.212/1991:

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

(...)

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;

(...)

Observe-se do dispositivo transcrito que a previsão de isenção de contribuição sobre a alimentação fornecida aos empregados condiciona a desoneração a dois requisitos: que a alimentação seja fornecida "in natura" e que a sua disponibilização esteja em conformidade com as normas do PAT.

Consultando a legislação específica que trata do PAT, pode verificar que é obrigatória a inscrição no mesmo para que as empresas possam gozar de suas benesses. É que se pode concluir da leitura do Decreto n. 05, de 14/01/1991:

*Art. 1º A pessoa jurídica poderá deduzir, do Imposto de Renda devido, valor equivalente à aplicação da alíquota cabível do Imposto de Renda sobre a soma das despesas de custeio realizadas, no período-base, em programas de alimentação do trabalhador, previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social (MTPS), nos termos deste regulamento.*

(...)

§ 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.

Já a Portaria Interministerial n. 05, de 30/11/1999, dispõe:

*Art. 3. A adesão ao PAT poderá ser efetuada a qualquer tempo e, uma vez realizada, terá validade por prazo indeterminado, podendo ser cancelada por iniciativa da beneficiária ou pelo Ministério do Trabalho e Emprego, em razão da execução inadequada do Programa.*

*Parágrafo único. Excepcionalmente, para o ano 2000, a validade mencionada no caput deste Artigo será retroativa a 1º de janeiro para as empresas que aderirem ao PAT até 31 de março do mesmo ano.*

Assim, não tendo a recorrente efetuado a sua adesão ao PAT, houve evidente descumprimento da norma inserta na alínea "c" do § 9.º do art. 28 da Lei n. 8.212/1991, haja vista que o fornecimento de alimentação foi efetuado em desacordo com a legislação do PAT, pelo que devem incidir contribuições sobre tais verbas.

A alegação de que independentemente de inscrição no PAT não haveria tributação previdenciária quer, de forma oblíqua, declarar a invalidade de dispositivo da Lei n.

8.212/1991, o que não pode ser acatado, sob pena da Autoridade Fiscal ficar sujeita à responsabilização funcional.

### **Educação**

No mérito, sustenta a recorrente que os cursos que disponibilizava aos empregados eram de pós-graduação, por esse motivo nem todos os funcionários estariam aptos a cursá-los, assim, o benefício seria estendido a todos os que demonstrassem a escolaridade necessária. Nesse sentido, os valores correspondentes não estariam sujeitos à incidência de contribuições, conforme prevê a norma inserta na alínea “t” do § 9. do art. 28 da Lei n. 8.212/1991.

Analisemos o que diz o dispositivo em questão:

*§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:*

*(...)*

*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;*

Vê-se que o legislador pretendeu isentar da incidência de contribuição previdenciária as verbas disponibilizadas aos segurados empregados a título de educação básica e para cursos de capacitação e qualificação profissionais.

O Fisco interpretou que os cursos de pós-graduação não eram extensivos a todos os empregados da recorrente.

A empresa, por sua vez, sustenta que os cursos de pós-graduação eram disponibilizados a todos, desde de que possuíssem a escolaridade necessária para cursá-los.

Tenho que concordar com o posicionamento da DRJ quando afirma que a empresa não conseguiu apresentar elementos probatórios que pudessem corroborar a sua tese de que havia a disponibilização dos cursos para todos os empregados.

Analisando-se os recibos fornecidos pela instituição de ensino é possível se chegar a uma conclusão segura apenas de que havia o pagamento de cursos de pós-graduação a alguns segurados, nada mais.

Nada nos autos está a demonstrar a disponibilização dos cursos a todos os empregados e dirigentes da recorrente. Para solução desse ponto do recurso, já alegado em sede de defesa, é preciso que se analise a distribuição do ônus de provar no processo administrativo fiscal. Cabe ao Fisco indicar os elementos em que se baseou para efetuar a apuração do montante devido. Na espécie, verifico que esse dever foi cumprido, quando o Relatório Fiscal mencionou os elementos analisados que o levaram a concluir pelo fornecimento de educação a apenas parte do quadro. Fato esse que restou confirmado nas palavras da recorrente em suas peças de defesa e recurso.

Todavia, não foram carreados ao processo quaisquer outros elementos que pudessem dar força à tese adotada. Sobre essa questão vale trazer à baila o que dispõe Decreto n. 70.235/1972, ao tratar da questão:

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

*I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;*

*II - a qualificação do impugnante;*

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;*

*(...)*

Nesse sentido, nítido é o ônus do contribuinte de fazer prova dos fatos que articula. No caso em tela, verifico que poderia ter sido acostado o regulamento da empresa, na parte onde fosse tratado esse benefício ou outro documento que se prestasse a demonstrar o fornecimento dos cursos a todo o quadro funcional.

Entendo não ser cabível cancelar um lançamento tributário com esteio apenas em documentos que, por si só, não são hábeis a demonstrar o que pretendeu a recorrente.

Nesse diapasão, devo reconhecer a procedência do lançamento no que diz respeito a verba educação.

## **Gratificações**

Sustenta a empresa que pelo fato das gratificações apontadas pelo fisco serem pagas de forma esporádica, as mesmas não poderiam ser tributadas por força do disposto no item 7 da alínea “e” do § 9º do art. 28 da Lei n. 8.212/1991.

Cabe-nos então analisar a natureza jurídica dessa verba. Sobre essa questão, a própria recorrente reconhece que tais valores destinavam-se a premiar funcionários de destaque.

Vejo então que tais valores tinham por desiderato retribuir os segurados pelo seu esforço, quando atingiam desempenho laboral superior aos seus pares.

Para o deslinde da questão, passo a tecer comentários sobre a legislação que regula a cobrança de contribuições para financiamento da Seguridade Social. As contribuições incidentes sobre as remunerações pagas às pessoas físicas com e sem vínculo empregatício encontram fundamento máximo de validade no art. 195, alínea “a” do inciso I da Constituição Federal de 1988 (redação dada pela EC n.º 20/1998):

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

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

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

(...)

Observe-se que a Lei Maior, a princípio permite a exação para a Seguridade Social sobre pagamentos efetuados pelo empregador a qualquer título a pessoa que lhe preste serviço, sendo irrelevante o fato da quantia ter sido paga ou creditada ao obreiro.

A Lei n.º 8.212/1991 confere eficácia à citada determinação constitucional, tratando da contribuição patronal sobre as remunerações disponibilizadas aos empregados nos seguintes termos:

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

*I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas 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 nº 9.876, de 26/11/1999).*

(...)

Temos que o conceito previdenciário de remuneração, o chamado salário-de-contribuição, é bastante amplo, o qual também é cuidado no inciso I do art. 28 da Lei n.º 8.121/1991, nestes termos:

*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 nº 9.528, de 10/12/1997).*

Como se pode observar, a princípio, qualquer rendimento pago em retribuição ao trabalho, qualquer que seja a forma de pagamento, enquadra-se como base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Tendo-se em conta a abrangência do conceito, o legislador achou por bem excluir determinadas parcelas da incidência previdenciária, enumerando em lista exaustiva as verbas que estariam fora deste campo de tributação. Essa relação encontra-se presente no § 9.º do artigo acima citado.

É importante que se diga que o propósito do legislador foi de explicitar na lei todas as hipóteses de não incidência de contribuição, em lista exaustiva. Veja-se que a Medida Provisória nº 1.596-14, de 10/11/1997, posteriormente convertida na Lei nº 9.528/97, introduziu o termo “exclusivamente” ao citado dispositivo, ficando claro que, no preceptivo em questão (§ 9.º do art. 28), estão dispostas hipóteses de não incidência em lista *numerus clausus*.

Enfocando as hipóteses previstas na alínea “t”, a impugnante afirma que o lançamento sob desvelo não encontra amparo na legislação de regência. Eis o dispositivo invocado:

*§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:*

*(...)*

*e) as importâncias:*

*(...)*

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

*(...)*

No caso sob comento não há de se falar em ganhos eventuais, posto que tais verbas, embora não constantes da remuneração dos empregados todos os meses, provinha de uma prática adotada pela empresa de gratificar funcionários com desempenho destacado.

Pode-se até falar que tal rubrica era disponibilizada em caráter excepcional se analisarmos um determinado empregado, mas quando se verifica a prática do empregador ao longo do tempo não há dúvida de que havia um ajuste tácito entre trabalhadores e patrão que garantia o pagamento de gratificações para retribuição do esforço dos empregados com melhor performance.

Assim considerando que essas parcelas eram pagas ao empregado como contraprestação pelo seu esforço para o sucesso da empresa, não posso deixar de considerar que essa rubrica assume natureza de remuneração, devendo incidir sobre a mesma as contribuições sociais.

### **Vale transporte pago em dinheiro**

Não há controvérsia de que a empresa pagava a seus empregados o vale-transporte em dinheiro. Tal fato foi confessado pela recorrente quando afirma que adotava esta prática em respeito à Convenção Coletiva de Trabalho.

Sobre esse aspecto tenho a dizer que, se é verdade que as normas coletivas de trabalho obrigam as partes envolvidas, não há dúvida que esses instrumentos não podem se opor às normas tributárias.

Nesse sentido, como bem afirmou-se na decisão recorrida, não poderia uma Convenção Coletiva de Trabalho alterar os efeitos da Lei n. 8.212/1991, que cuida do custeio da Seguridade Social.

Analisando-se a referida Lei na parte que trata especificamente dessa verba, tem-se:

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

*(...).*

*§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:*

*(...).*

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

Compulsando a legislação que trata do fornecimento do Vale –Transporte, mais especificamente o Decreto n. 95.247/1987, que regulamentou a Lei n. 7.418/1985, é fácil concluir que o pagamento dessa rubrica em pecúnia choca-se com o disposto nas normas de regência. Eis o dispositivo que elucida a questão:

*Art. 5º É vedado ao empregador substituir o Vale-Transporte por antecipação em dinheiro ou qualquer outra forma de pagamento, ressalvado o disposto no parágrafo único deste artigo.*

*Parágrafo único. No caso de falta ou insuficiência de estoque de Vale- Transporte, necessário ao atendimento da demanda e ao funcionamento do sistema, o beneficiário será ressarcido pelo empregador, na folha de pagamento imediata, da parcela correspondente, quando tiver efetuado, por conta própria, a despesa para seu deslocamento.*

Tendo-se em conta que os autos não revelam a existência da situação excepcional prevista no parágrafo único acima, forçoso concluir que a empresa, por fornecer Vale-Transporte em dinheiro, afrontou a legislação de regência, pelo que devem incidir contribuições sobre a verba sob comento.

### **Pagamento de remunerações a pessoas físicas**

Acusa a empresa cerceamento ao seu direito de defesa o fato do fisco ter incluído na sua apuração o pagamento de fretes e carretos a pessoas físicas, bem como pagamento a pessoas físicas, na condição de empreiteiros. Sustenta que esses valores foram adotados de forma imprecisa.

Não é isso que extraio dos autos. O Fisco apresentou as contas contábeis de onde extraiu os referidos valores e apontou também no Relatório de Lançamentos o beneficiário do pagamento. A empresa, posso dizer, teve todos os elementos necessários a produzir a sua defesa com amplitude. Assim, não posso acatar a alegação de prejuízo a sua defesa decorrente de imprecisão no relato fiscal.

### **Conclusão**

Diante de todo exposto, voto por conhecer do recurso, por afastar a preliminar de nulidade e, no mérito, pelo seu desprovimento.

Kleber Ferreira de Araújo

