



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

Processo nº 10670.720072/2010-18
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-002.737 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de outubro de 2012
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente COMPANHIA DE TECIDOS NORTE DE MINAS COTEMINAS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

VERBAS CONTROVERSAS. DISCUSSÃO NA JUSTIÇA DO TRABALHO. OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. PRONUNCIAMENTO DEFINITIVO DO PODER JUDICIÁRIO.

Somente consideram-se ocorridos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, para as verbas que estejam sobre discussão na Justiça do Trabalho, quando esta se pronunciar definitivamente sobre a lide.

ALIMENTAÇÃO. PAGAMENTO PARCIAL PELO SUJEITO PASSIVO DE COMPRAS EFETUADAS PELOS EMPREGADOS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

Os valores pagos pela empresa para custear despesas com alimentação efetuadas pelo seus empregados em estabelecimentos conveniados sujeitam-se à incidência de contribuições sociais, por não estarem em consonância com a norma que prevê a exclusão desse tipo de parcela do salário de contribuição.

MATERIAL ESCOLAR. DISPONIBILIZAÇÃO A PARTE DO QUADRO FUNCIONAL. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

Fornecimento de verba para compra de material escolar, não extensível a todos os empregados e diretores da empresa, é considerado base de cálculo para incidência de contribuições sociais.

FALTA DE PAGAMENTO DO TRIBUTO E DECLARAÇÃO INCORRETA EM GFIP. MULTA MAIS BENÉFICA. AFERIÇÃO CONSIDERANDO TODAS AS LAVRATURAS EFETUADAS NA AÇÃO FISCAL.

Nos casos em que tenha havido falta de recolhimento das contribuições e declaração incorreta dos fatos geradores em GFIP, para a aferição da multa mais benéfica, deve-se cotejar a soma da multa por inadimplemento da

obrigação principal (art. 35 da Lei n.º 8.212/1991) e da multa por descumprimento da obrigação acessória (§ 5.º do art. 32 da Lei n.º 8.212/1991) com a atual multa de ofício (art. 35-A da Lei n.º 8.212/1991), prevalecendo a que seja mais favorável ao contribuinte.

MULTA. LIMITE DE 20% DA CONTRIBUIÇÃO DEVIDA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE.

O limite da multa previsto no § 2.º do art. 61 da Lei n.º 9.430/1996 (20% da contribuição devida) somente é cabível para recolhimento espontâneo.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

PREVIDENCIÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. PAGAMENTO ANTECIPADO. CONTAGEM A PARTIR DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR

Constatando-se a antecipação de pagamento parcial do tributo aplica-se, para fins de contagem do prazo decadencial, o critério previsto no § 4.º do art. 150 do CTN, ou seja, cinco anos contados da ocorrência do fato gerador.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, I) por maioria de votos, declarar a decadência até a competência 11/2005, vencida a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, que aplicava a regra do art. 173, I do CTN. II) Pelo voto de qualidade, no mérito, dar provimento parcial ao recurso, para excluir do lançamento as parcelas relativas a horas extras. Vencidos os conselheiros Marcelo Freitas de Souza Costa, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Walter Murilo Melo de Andrade, que davam provimento parcial em maior extensão, para limitar, também, a multa ao patamar de 20%.

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, Walter Murilo Melo de Andrade, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Marcelo Freitas de Souza Costa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

Trata-se do Auto de Infração – AI nº 37.299.851-8, lavrado contra o sujeito passivo acima para exigência de diferenças de contribuições dos segurados empregados não declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP.

O Relatório Fiscal, fls. 19/28, enumera os fatos geradores presentes no lançamento, conforme a seguir.

Horas extras - com acréscimo de 50%, para os empregados que laboravam no turno de 22 às 6h e que tiveram redução do intervalo intrajornada de 1 hora para 40 minutos no estabelecimento 22.677.520/0012-29 (a partir de 10/2004) e de 1 hora para 30 minutos nos demais estabelecimentos.

Subsídio alimentação - fornecido pela empresa para compras de alimentos realizadas em supermercados mediante a utilização de cartão. Afirma-se que o segurado adquiria produtos até o limite de 30% do seu salário, sendo o desconto efetuado no mês seguinte à compra, porém, a empresa arcava com parte da despesa, parcela que denominou de subsídio.

Concluiu o Fisco que, por não se enquadrar nas normas de execução do Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT, o valor correspondente ao subsídio deveria sofrer a incidência das contribuições sociais.

Subsídio material escolar – fornecido para os empregados que comprovassem estar estudando e/ou possuir dependentes frequentando a escola.

Informa-se que a multa foi aplicada considerando-se as alterações promovidas pela MP nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009, com observância do valor mais benéfico ao sujeito passivo, quando se comparou a totalidade das autuações lavradas na ação fiscal.

Cientificada em 13/12/2010, a empresa ofertou impugnação, fls.1.992/2.043, na qual alegou que:

- a) ocorreu decadência de parte das contribuições lançadas;
- b) contesta a incidência de contribuição sobre as diferenças de horas extras, ao argumento de que se tratam de meras expectativas de direito, pois nem foram pagas pela empregadora, que as entende indevidas, nem foram objetos de condenação pela Justiça do Trabalho;
- c) que os valores considerados não são remunerações pagas ou creditadas pela impugnante e nem podem ser tidas como remuneração devida, mesmo que em tese;

d) que as verbas devidas a que se refere o art. 22, I da Lei 8.212/91, são aquelas incontroversas, reconhecidas pelo próprio empregador, porém, não devidamente quitadas, ou, pelo Poder Judiciário, quando devidamente provocado;

e) Contesta a inclusão no levantamento de empregados: I) que já nem poderiam pleitear a verba em vista do prazo prescricional previsto no art. 11 da CLT; II) que aderiram a acordos na Justiça do Trabalho; e III) que ingressaram com reclamações trabalhistas individuais;

f) aponta erros cometidos pelo Fisco quando do cálculo do valor da hora extra;

g) do valor do vale alimentação concedido aos empregados, apenas pequena parte, de 26 a 27%, é custeada pela empresa;

h) o referido subsídio não tem natureza salarial, posto que fornecido por mera liberalidade do empregador, não sendo contraprestação pelo trabalho, além de que foi pago apenas durante a vigência da Convenção Coletiva de Trabalho, não sendo, portanto, habitual;

i) deve-se levar em conta que o subsídio alimentação não é concedido em pecúnia e que apenas parte do custeio é suportado pelo empregador;

j) traz jurisprudência e textos doutrinários que abonariam a sua tese quanto à não incidência de contribuições sobre a verba alimentação;

k) fornece uma vez por ano, mediante convênio com livrarias e papelarias, auxílio material escolar, correspondente a no máximo um terço do salário mínimo para empregados estudantes sem dependentes e até meio salário mínimo para aqueles que possuem dependentes matriculados;

l) nos termos dos acordos coletivos colacionados, essa verba não se incorpora ao salário dos empregados;

m) o auxílio material escolar não tem natureza salarial, conforme dispõe o inciso II do § 2.º do art. 458 da CLT;

n) esse benefício é fornecido sem qualquer exigência de aumento de produtividade ou qualquer tipo de contraprestação por parte do empregado;

o) a própria Lei n.º 8.212/1991, em seu art. 28, § 9.º, alínea “t” prescreve a não incidência de contribuições sobre valores relativos a planos educacionais que visem à educação básica;

p) a jurisprudência da Justiça Federal tem repellido a incidência de contribuições sobre parcelas dessa natureza;

q) a multa lhe foi imposta em patamar mais gravoso que aquele previsto quando da ocorrência dos fatos geradores, deve-se, portanto, substituir a multa de ofício (75% da contribuição devida) pela multa de mora de 20%, que é atualmente prevista ou, quando muito, cabe a utilização das regras dispostas no inciso II do art. 35 da Lei n.º 8.212/1991, na redação vigente até a publicação da MP n.º 449/2008.

Por fim, pede o reconhecimento parcial da decadência; cancelamento do AI ou a redução do valor da multa.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ em Belo Horizonte (MG) declarou a parcial improcedência da impugnação, fls. 2.533/2.553.

Não foi acolhida a decadência, por entender a DRJ que deveria ser aplicado na espécie o art. 173, I, do CTN, uma vez que não fora antecipado o recolhimento das contribuições decorrentes dos fatos gerados presentes no lançamento.

Para a DRJ, as verbas que o fisco considerou salário de contribuição não se enquadram nas hipóteses de exclusão do § 9.º do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991, sendo lícita a tributação sobre as mesmas.

Afirmou o órgão recorrido que a redução do intervalo intrajornada não encontra amparo na jurisprudência dominante e que o cálculo levado a efeito pelo Fisco mereceria apenas um reparo, qual seja a exclusão dos empregados que estavam litigando individualmente na Justiça do Trabalho.

A multa aplicada, segundo a DRJ, foi fixada com correção, conforme determina o Parecer PGFN/CAT n.º 433/2009.

O sujeito passivo interpôs recurso voluntário, fls. 2.168/2.197, no qual repete os argumentos apresentados na defesa e pede:

- a) declaração parcial da decadência;
- b) reconhecimento de que as contribuições lançadas são improcedentes; e
- c) redução no valor da multa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, Relator

Admissibilidade

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

Decadência

Com a declaração de inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212/1991 pela Súmula Vinculante n.º 08, editada pelo Supremo Tribunal Federal em 12/06/2008, o prazo decadencial para as contribuições previdenciárias passou a ser aquele fixado no CTN.

Quanto à norma a ser aplicada para fixação do marco inicial para a contagem do quinquídio decadencial, o CTN apresenta três normas que merecem transcrição:

Art. 150 (...)

§ 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.

.....
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.

(...)

A jurisprudência majoritária do CARF, seguindo entendimento do Superior Tribunal de Justiça, tem adotado o § 4.º do art. 150 do CTN para os casos em que há antecipação de pagamento do tributo.

O art. 173, I, tem sido tomado para as situações em que comprovadamente o contribuinte não tenha antecipado o pagamento das contribuições, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação e também para os casos de aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória.

Por fim, o art. 173, II, merece adoção quando se está diante de novo lançamento lavrado em substituição ao que tenha sido anulado por vício formal.

Na situação sob enfoque, verifico que foram colacionados pelo sujeito passivo as guias de recolhimento do período de 01 a 11/2005 (Anexo C, fls. 2.083 e segs.), por esse motivo, deve ser aplicada a norma do art. 150, § 4.º, do CTN, para a contagem do prazo de decadência.

Merecem, portanto, ser excluídas pela caducidade as competências até 01 a 11/2005, haja vista que a cientificação do lançamento ocorreu em 13/12/2010.

Horas extras

A contestação da empresa quanto a verba denomina hora extra centra-se na inocorrência do fato gerador.

O Fisco justificou sua pretensão no fato do Sindicato dos empregados haver pleiteado em sede reclamatória trabalhista o pagamento de horas extras decorrentes de redução do tempo intrajornada promovida pela Autuada.

Na apuração, foram excluídos os segurados que firmaram acordo judicial com o empregador para pagamento da parcela, haja vista que a comprovação do recolhimento das contribuições decorrentes deveria ser efetuada perante o Juízo Trabalhista.

A Recorrente alega que o fato gerador das contribuições lançadas não se configurou, posto que não houve o pagamento, o crédito, nem se comprovou a existência de dívida da empresa para com os trabalhadores, não cabendo a exigência sobre valores que se encontram em litígio na Justiça do Trabalho..

A regra de incidência das contribuições previdenciárias patronais encontra-se no inciso I do art. 22 da Lei n.º 8.212/1991, assim redigido:

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 1999).

Observa-se que o critério temporal é o pagamento, a ocorrência do crédito ou reconhecimento de débito pela empresa, em decorrência de contrapartida pela prestação de serviço efetuada pelo segurado empregado ou trabalhador avulso.

De se concluir, então, que o momento da ocorrência do fato gerador se dá quando o empregador repassa o valor correspondente à remuneração, quando credita a quantia ou quando se evidencia a ocorrência de uma dívida decorrente do serviço prestado, mediante, por exemplo, o lançamento da remuneração em folha de pagamento ou quando há condenação em sentença trabalhista irrecorrível ou acordo judicial para pagamento de verbas salariais.

No caso sob julgamento, verifica-se que, para os empregados que firmaram acordo judicial para pagamento das horas extras, o Fisco não lançou os pagamentos correspondentes, posto que, nos termos do inciso VIII do art. 114 da Constituição Federal, é da Justiça do Trabalho a competência para execução das contribuições previdenciárias devidas decorrentes das sentenças por ela proferidas.

Veja-se que, nos casos de condenação em sentença trabalhista, o fato gerador ocorre no momento em que houve a prestação do serviço, sendo esse um caso em que a hipótese de incidência resta configurada pelo reconhecimento da dívida do empregador pelo Judiciário.

Feitas essas considerações, já se pode perceber que a empresa merece razão quando argumenta que o lançamento é improcedente por não ter ocorrido o fato gerador das contribuições.

De fato, para os empregados que não aderiram ao acordo firmado entre empregador e Sindicato dos trabalhadores não se pode falar em atendimento ao critério temporal previsto na regra matriz de incidência, posto que a verba em questão, pelo menos no momento do lançamento, não era devida pela empresa, estando pendente de pronunciamento da Justiça Laboral.

Mesmo que, posteriormente, o Judiciário viesse a se pronunciar favoravelmente a pretensão dos empregados, ainda assim não poderá o Fisco efetuar o lançamento das contribuições, uma vez que a competência para execução das mesmas é da Justiça do Trabalho.

Portanto, razão assiste ao sujeito passivo quanto à exclusão do lançamento da remuneração relativa às horas extraordinárias.

Subsídio alimentação

Os autos revelam que o fornecimento de auxílio (subsídio) alimentação se dava mediante convênio firmado entre a Autuada e empresas revendedoras de produtos alimentícios, onde os empregados poderiam efetuar compras. Os valores eram descontados parcialmente dos mesmos no mês subsequente ao da aquisição, haja vista que o empregador subsidiava o equivalente a um terço do valor das compras.

A Auditoria entendeu que seriam devidas contribuições sobre o valor do subsídio, posto que essa modalidade de fornecimento de alimentação não se enquadrava na sistemática do PAT.

Verifiquemos, inicialmente, se é aplicável à verba sob comento o Ato Declaratório PGFN n.º 03 (DOU 24/11/2011), que autoriza a dispensa de apresentação de contestação e interposição de recurso e desistência dos já interpostos:

“nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento in natura do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária”

JURISPRUDÊNCIA: Resp n.º 1.119.787-SP (DJe 13/05/2010), Resp n.º 922.781/RS (DJe 18/11/2008), EREsp n.º 476.194/PR (DJ 01.08.2005), Resp n.º 719.714/PR (DJ 24/04/2006), Resp n.º 333.001/RS (DJ 17/11/2008), Resp n.º 977.238/RS (DJ 29/11/2007).

O texto do Ato Declaratório refere-se apenas aos casos de fornecimento *in natura*. Por isso, devemos investigar se o pagamento efetuado na sistemática acima relatada poderia ser considerado prestação *in natura*.

Verifiquemos a jurisprudência em que se baseou a PGFN para exarar o Ato Declaratório em questão:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. INOCORRÊNCIA. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - PAT. AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO PAGO EM ESPÉCIE AOS EMPREGADOS. OBRIGATORIEDADE DE RECOLHIMENTO DO FGTS. LEI Nº 6.321/76. LIMITAÇÃO. PORTARIA Nº 326/77. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA HIERARQUIA DAS LEIS. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CORREÇÃO MONETÁRIA. JUROS MORATÓRIOS PELA TR/TRD. APLICABILIDADE.(...)3. O STJ, em inúmeros julgados, assentou o entendimento de que o pagamento *in natura* do auxílio-alimentação não tem natureza salarial e, como tal, não integra a base de cálculo da contribuição previdenciária. Pela mesma razão, não integra a base de cálculo das contribuições para o FGTS, igualmente assentado no conceito de "remuneração" (Lei 8.036/90, art. 15). O auxílio alimentação pago em espécie e com habitualidade integra o salário e como tal sofre a incidência da contribuição previdenciária. Precedentes do STJ (REsp 674.999/CE, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, DJ de 30.05.2005; REsp 611.406/CE, Rel. Min. Franciulli Netto, 2ª Turma, DJ de 02.05.2005; EREsp 603.509/CE, Rel. Min. Castro Meira, 1ª Seção, DJ de 08.11.2004; REsp 643.820/CE, Rel. Min. José Delgado, 1ª Turma, DJ de 18.10.2004; REsp 510.070/DF, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, DJ de 31.05.2004). Por tal razão, o auxílio alimentação pago em espécie com habitualidade também sofrerá a incidência do FGTS.4. "O pagamento *in natura* do auxílio-alimentação, vale dizer, quando a própria alimentação é fornecida pela empresa, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não possuir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT" (EResp 603.509/CE, Rel. Min. Castro Meira, 1ª Seção, DJ de 08.11.2004).(...)Ex positis, NEGO SEGUIMENTO ao Recurso Especial. Publique-se. Intimações necessárias. Brasília (DF), 07 de maio de 2010. (REsp nº 1.119.787-SP, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 13/05/2010).

EMENTA: TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. REFEIÇÃO REALIZADA NAS DEPENDÊNCIAS DA EMPRESA. NÃO-INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PRECEDENTES. DÉBITOS PARA COM A SEGURIDADE SOCIAL. PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ DA CERTIDÃO DA DÍVIDA ATIVA. PRECEDENTES.1. Recurso especial interposto pelo INSS contra acórdão proferido pelo TRF da 4ª Região segundo o qual: a) o simples inadimplemento da obrigação tributária não constitui infração à lei capaz de ensejar a responsabilidade solidária dos sócios; b) o auxílio-alimentação fornecido pela empresa não sofre a incidência de contribuição previdenciária, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT. Em seu apelo, o INSS aponta negativa de vigência dos artigos 135 e 202, do CTN, 2º, § 5º, I e IV, 3º da Lei 6.830/80, 28, § 9º, da Lei n. 8.212/91 e divergência jurisprudencial. Sustenta, em síntese, que: a) a) o ônus da prova acerca da não-ocorrência da responsabilidade tributária será do sócio-executado, tendo em vista a presunção de legitimidade e certeza da certidão da dívida ativa; b) é pacífico o entendimento no STJ de que o

auxílio-alimentação, caso seja pago em espécie e sem inscrição da empresa no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, é salário e sofre a incidência de contribuição previdenciária.² A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento no sentido de que o pagamento in natura do auxílio-alimentação, isto é, quando a própria alimentação é fornecida pela empresa, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não constituir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT. Com tal atitude, a empresa planeja, apenas, proporcionar o aumento da produtividade e eficiência funcionais. Precedentes. EREsp 603.509/CE, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 08/11/2004, REsp 719.714/PR, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 24/04/2006. (grifou-se)(...)5. Recurso especial parcialmente provido.(STJ, REsp 977.238/RS, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ 29/11/2007).

DECISÃO(...)É pacífica neste Superior Tribunal de Justiça a orientação no sentido de que o pagamento in natura do auxílio-alimentação, isto é, quando a própria alimentação é fornecida pela empresa, não sofre a incidência da contribuição previdenciária por não possuir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT.(STJ, REsp 333.001/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJ 17/11/2008)

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO.1. O pagamento in natura do auxílio-alimentação, vale dizer, quando a própria alimentação é fornecida pela empresa, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não possuir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT ou decorra o pagamento de acordo ou convenção coletiva de trabalho.2. Ao revés, quando o auxílio alimentação é pago em dinheiro ou seu valor creditado em conta-corrente, em caráter habitual e remuneratório, integra a base de cálculo da contribuição previdenciária.3. Precedentes da Seção.4. Embargos de divergência providos. (grifou-se)(EResp 476.194/PR, 1ª Seção, Rel. Min. Castro Meira, DJ 01.08.2005).

Percebe-se que os quatro julgados acima manifestam claramente o entendimento de que somente se considera o fornecimento *in natura* quando a alimentação é fornecida pela própria empresa, o que nos leva a concluir que o fornecimento de cartões ou tickets para aquisição de produtos em estabelecimentos comerciais não representa fornecimento *in natura*.

Conclui-se, portanto, que o Ato Declaratório mencionado não se aplica ao caso em tela.

Seguimos analisando os demais argumentos da empresa.

Não deve ser acatada a tese de que o subsídio alimentação era pago em conformidade com o PAT. É que para fazer jus ao benefício, eram exigidas do empregado diversas condições, como se pode ver do Regulamento da Empresa, fls. 2.094/2.095. Somente seria fornecido o subsídio alimentação se o empregado:

- a) não estivesse cumprindo aviso prévio;
- b) não estivesse em período de experiência;

- c) não tivesse sofrido pena de suspensão nos últimos trinta dias;
- d) não tivesse mais de três faltas no mês anterior;
- e) não estivesse em gozo de auxílio doença.

Por outro lado, a legislação do PAT apresenta exigências não observadas na sistemática adotada pela Recorrente para fornecimento do subsídio alimentação.

A Lei n.º 6.321/1976, que institui benefícios fiscais para as empresas que realizam despesas com a alimentação do trabalhador, em seu art. 4.º, prevê a regulamentação das suas regras por ato do Poder Executivo. Com esse objetivo foi editado o Decreto n. 05, de 14/01/1991. Para dar aplicação ao Decreto acima foi editada a Portaria MTb n.º 87, de 28/01/1997.

Compulsando esses normativos, verifica-se, no § 1.º do art. 2.º do Decreto n.º 05/1991 e no art. 4.º da Portaria MTb n.º 87/1997, que a participação do trabalhador no custeio do PAT deverá ficar limitada a 20% do custo da refeição.

Como vimos o pagamento do subsídio alimentação não obedece a essas regras, posto que a empresa arca com apenas 26% do valor da compra efetuada pelo trabalhador.

Nos termos da Portaria acima, o empregador poderá se utilizar de duas modalidades para fornecimento de alimentação:

a) Autogestão (serviço próprio): em que a empresa beneficiária assume toda a responsabilidade pela elaboração das refeições, desde a contratação de pessoal até a distribuição aos usuários.

b) Terceirização (Serviços de terceiros): o fornecimento das refeições é formalizado por intermédio de contrato firmado entre a empresa beneficiária e as concessionárias, as quais deverão também ser inscritas no PAT.

Essa última modalidade pode se dar através de entrega de refeições no local de trabalho, em restaurantes conveniados ou a distribuição de cestas de alimentos, mediante a entrega de cupons ou assemelhados fornecidos pelo empregador.

A sistemática de fornecimento do subsídio alimentação, que consistia em pagamento, pela empresa, de parte das compras efetuadas pelos empregados não se enquadra em nenhuma das modalidades acima mencionadas.

Afasta-se, portanto, a alegação de que o fornecimento de alimentação estava em consonância com o PAT, sendo cabível a incidência de contribuições sobre essa parcela, posto que disponibilizada em desacordo com a Lei n. 8.212/1991, conforme se verifica do dispositivo:

§ 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.

Assim, não tendo a recorrente fornecido a alimentação em consonância com PAT, devem incidir contribuições sobre o subsídio alimentação.

A existência de cláusula nas Convenções Coletivas de Trabalho colacionadas retirando a natureza salarial da verba também não pode ser utilizada como justificativa para não incidência de contribuições. Como bem asseverou o órgão recorrido, o fato da disponibilização do subsídio estar previsto em norma coletiva de trabalho não altera sua natureza frente as normas tributárias. É certo que as Convenções Coletivas de Trabalho são de observância obrigatória para as partes, todavia, não estão acima da legislação de custeio da Seguridade Social.

Em razão do princípio da estrita legalidade tributária, nosso ordenamento não admite que acordos entre patrões e empregados venham afastar a incidência tributária sobre determinado fato gerador.

É também inegável a habitualidade com que a verba era disponibilizada, posto que as compras de gêneros alimentícios eram mensais e, por conseguinte, o subsídio era disponibilizado com a mesma frequência.

Subsídio material escolar

Conforme o Regulamento da Empresa, fls. 2.096/2.097, a empresa subsidiava parte do material escolar para empregados estudantes ou que tivessem dependentes estudando na rede oficial de ensino, num valor que variava de um terço à metade do salário mínimo.

Para fazer jus ao benefício, além de comprovar a condição de estudante (própria ou do dependente), o trabalhador deveria preencher os mesmos requisitos necessários ao já mencionado subsídio alimentação.

A legislação previdenciária prevê que sejam excluídos da base de cálculo os valores concernentes ao plano educacional, porém condiciona que a benesse esteja disponível a todos os empregados e dirigentes da empresa. Eis o normativo na redação vigente quando da ocorrência dos fatos geradores.

§ 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 afastar da incidência de contribuição previdenciária as verbas disponibilizadas aos segurados empregados a título de educação básica e para cursos de capacitação e qualificação profissionais, todavia, erigiu as seguintes condições para validade da regra desonerativa:

- a) que os cursos profissionais sejam vinculados à atividade da empresa;
- b) que a disponibilização do benefício não fosse utilizado como complemento salarial; e
- c) que o acesso ao plano educacional estivesse disponível a todos os empregados e dirigentes da empresa.

Verifica-se que, ao excluir do subsídio material escolar os empregados em período de experiência, em aviso prévio, que estivessem afastados por motivo de saúde e que tivessem sofrido a pena de suspensão, a empresa descumpriu a exigência constante na letra “c” acima.

Cabível, então, a incidência de contribuições sobre o subsídio material escolar, posto que não fornecido em consonância com a regra que exclui do salário de contribuição tais parcelas.

E nem se fale que a legislação trabalhista, mais especificamente o inciso II do § 2.º do art. 458 da CLT, que exclui do conceito de salário o material didático, impediria a incidência de contribuição sobre a referida verba. É que o Direito do Trabalho e o Direito Previdenciário embora tenham muitos pontos de intersecção, não coincidem na sua integralidade.

A prova é que há diversas parcelas que são base de cálculo para o FGTS, mas não integram o salário-de-contribuição, como é o caso do auxílio acidente. A própria CLT no seu art. 12, ressalta a autonomia do Direito Previdenciário do Laboral, nos seguintes termos:

Art. 12 - Os preceitos concernentes ao regime de seguro social são objeto de lei especial.

Assim, conclui-se que a verba denominada subsídio material escolar deve sofrer a incidência de contribuições sociais posto que não disponibilizada a todos os empregados da Recorrente, contrariando a norma que prevê a sua exclusão da base de cálculo.

A aplicação da multa mais benéfica

Para análise do argumento relativo ao prejuízo da empresa em razão do fisco ter-lhe aplicado a multa mais gravosa é de se fazer uma retrospectiva dos dispositivos legais que tratam da questão. Observa-se que com o advento da Medida Provisória MP n. 449/2008, convertida na Lei n. 11.941/2009, houve profunda alteração no cálculo das multas decorrentes de descumprimento das obrigações principais e acessórias relacionadas às contribuições previdenciárias.

Na sistemática anterior, quando havia falta de recolhimento do tributo acompanhada da infração de omitir fatos geradores em GFIP, aplicava-se a multa por inadimplemento da obrigação principal (art. 35 da Lei n.º 8.212/1991), cumulada com a penalidade decorrente do descumprimento da obrigação acessória, esta punida com a multa correspondente a cem por cento da contribuição não declarada, ficando a penalidade limitada a um teto calculado em função do número de segurados da empresa (§ 5.º do art. 32 da Lei n.º 8.212/1991).

A multa aplicada sobre as contribuições lançadas variava de acordo com a fase processual do lançamento, ou seja, quanto mais cedo o contribuinte quitava o débito, menor era a multa imposta.

Atualmente, de acordo com o art. 35-A da Lei n.º 8.212/1991, introduzido pela MP n.º 449/2008, posteriormente convertida na Lei n.º 11.941/2009, ocorrendo o lançamento da obrigação principal, a penalidade decorrente do erro ou omissão na GFIP fica incluída na multa de ofício constante no crédito constituído. Deixa, assim, de haver cumulação de pena administrativa com a multa pela falta de pagamento do tributo, condensando-se ambas em valor único. Vejam o diz o dispositivo:

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

É que o art. 44, I, da Lei n. 9.430/1996¹ prevê que, havendo declaração inexata ou omissa de tributo, acompanhado da falta de recolhimento do mesmo, deve-se aplicar a multa ali especificada. Como já exposto, nessas situações, a multa agora é uma para ambas as infrações, descumprimento das obrigações principal e acessória.

Na situação sob enfoque, conforme demonstrado pelo Fisco, somando-se a multa por falta de declaração dos fatos geradores em GFIP (§ 5.º do art. 32 da Lei n.º 8.212/1991 – 100% da contribuição não declarada, limitada ao teto legal) com a multa decorrente do não recolhimento da contribuição (art. 35 da Lei n.º 8.212/1991 – 24% do tributo devido) foi obtido, para todas as competências, exceto para 02/2005, um valor superior a multa aplicada com esteio na nova legislação (art. 35-A da Lei n.º 8.212/1991 – 75% do tributo não recolhido).

Vejo que procedeu com acerto o fisco ao impor ao sujeito passivo a multa menos gravosa, aplicando-se a legislação atual (75% do tributo devido) para os fatos geradores ocorridos anteriormente a sua vigência, em obediência ao que prescreve o art. 106, II, "c", do CTN. Ressalve-se a competência 02/2005, na qual foi imposta a multa de 24%, prevista na legislação revogada, posto que mais favorável à Recorrente.

O pedido para utilização do percentual de 20% requerido pela Autuada não pode ser acolhido. É que esse percentual, previsto no § 2.º do art. 61 da Lei n.º 9.430/1996 somente se aplica para recolhimento espontâneo. Havendo lançamento de ofício é aplicado o art. 44, I, da mesma Lei, que impõe o patamar de 75%.

¹ Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

Processo nº 10670.720072/2010-18
Acórdão n.º **2401-002.737**

S2-C4T1
Fl. 2.725

Conclusão

Diante do exposto, voto por reconhecer a decadência para o período de 01 a 11/2005 e, no mérito, por dar provimento parcial ao recurso, para que sejam excluídas da apuração as parcelas relativas a horas extras.

Kleber Ferreira de Araújo