



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

Processo n° 10970.000096/2008-58
Recurso n° 000.000 Voluntário
Acórdão n° 2403-000.697 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de agosto de 2011
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente INSTITUTO POLITÉCNICO DE UBERLÂNDIA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2007

PREVIDENCIÁRIO. APLICAÇÃO DO ART. 17 DO DECRETO N. 70.235/72. ALIMENTAÇÃO FORNECIDA SEM A INSCRIÇÃO NO PAT. BOLSA DE ESTUDO ENSINO SUPERIOR. NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. MULTA DE MORA.

Consideram-se não impugnadas as matérias que não tenham sido expressamente contestadas, nos termos do art. 17 do Decreto n. 70.235/72.

Não deve incidir a contribuição previdenciária quando a empresa fornece a alimentação *in natura*, mesmo que não esteja inscrita no PAT.

Não deve incidir contribuição previdenciária em relação à Bolsa de Estudo que vise a qualificação do funcionário, mesmo que destinada ao ensino superior, desde que haja impessoalidade.

Recálculo da multa para que seja aplicada a mais benéfica ao contribuinte por força do art. 106, II, “c” do CTN.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, nas preliminares, por unanimidade de votos, em reconhecer a decadência no período compreendido entre: 04/1999 a 11/2002, inclusive, com base no art. 150, § 4º, do CTN. No mérito; Por unanimidade de votos em, determinar o recálculo da multa de mora, de acordo com o determinado no art. 35, da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/2009, prevalecendo a mais benéfica ao contribuinte.

Carlos Alberto Mees Stringari - Presidente

Marcelo Magalhães Peixoto - Relator

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari, Marcelo Magalhães Peixoto, Ivacir Julio de Souza, Marthius Savio Cavalcante Lobato e Jhonatas Ribeiro da Silva.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração — AI para a cobrança de obrigação principal, lavrado sob DEBCAD nº 37.167.276-7, consolidado em 16/06/2008, no valor de R\$ 39.128,64 (trinta e nove mil e cento e vinte e oito reais e sessenta e quatro centavos), relativo ao período de 01/2004 a 12/2007, contendo a cobrança de contribuições destinadas ao custeio das entidades ou fundos SALÁRIO EDUCAÇÃO; INCRA; SESC; SEBRAE.

A ciência do sujeito passivo deu-se em 18/06/2008, mediante o recebimento pessoal do representante da empresa conforme recibo constante da folha inicial do processo de lançamento.

De acordo com o Relatório Fiscal de fls. 321 a 328 e demonstrativos anexados As fls. 329 a 417, as contribuições foram apuradas com base nas folhas de pagamento, registros contábeis, recibos, notas fiscais e planilhas apresentadas pela empresa, tendo sido os fatos geradores identificados nos seguintes levantamentos:

1. ALI — ALIMENTAÇÃO SEM PAT — refere-se a valores apurados na escrituração contábil e descritos no ANEXO I (fls.329 a 350) relativos ao fornecimento para os empregados de refeições e lanches, sem, contudo estar a empresa autuada inscrita no Programa de Alimentação do trabalhador — PAT.

2. BE — BOLSA DE ESTUDOS — refere-se a valores identificados no ANEXO III (fls.363 a 377) relativos a descontos em mensalidades escolares concedidos a empregados identificados em relação fornecida pela empresa (doc. fls. 527 a 530).

3. CAP — BOLSA AUXÍLIO PÓS-GRADUAÇÃO - refere-se a pagamentos apurados na escrituração contábil e relacionados nos ANEXO IV e V (fls.378 a 394), feitos a empregados - auxiliar de administração escolar, coordenador e professor - a título de ajuda para a realização de cursos de pós-graduação (especialização, mestrado e doutorado), conforme relação fornecida pela empresa anexada às fls. 531/532.

4. FP1 — FOLHA DE PAGAMENTO RUBRICAS NÃO BASE DE CALCULO - refere-se a valores pagos em folha de pagamento e descritos no ANEXO II (fls.332 a 343) decorrentes de cláusulas contidas em Convenção Coletiva de Trabalho, com natureza de verbas indenizatórias, mas consideradas pela fiscalização como parcelas integrantes do salário-decontribuição por resultarem das convenções firmadas por meio dos sindicatos, sem, contudo, existir previsão legal que as tornem de caráter indenizatório e por não estarem contempladas nas exceções previstas no art. 28 § 9º da Lei 8.212/1999.

Destaca que pagamentos feitos na rubrica "Reposição VR. Cód. 366" no período de 03/2004 a 04/2005 não foi considerado pela empresa como base de cálculo das contribuições previdenciárias, situação esta revista a partir 05/2005, quando passaram a incluí-la como verba de incidência.

5. CSE — CARACTERIZAÇÃO SEGURADO EMPREGADO — refere-se a pagamentos realizados a título de pró-labore a JOSE ROBERTO FLORES RECHE E

LAUDELINA SANTALEGO DE FARIA, contratados pela autuada para o exercício da função de DIRETORES e considerado como "Diretor não empregado" (Anexo VII — fls. 397).

A autoridade lançadora destaca neste item do relatório fiscal que a figura do diretor não empregado está disciplinada no art. 9º, inciso V. alínea "f" do Regulamento da Previdência Social — RPS aprovado pelo Decreto n'.3.048/1999 e que existe distinção entre o diretor "empregado" e o "não empregado".

Defende a conduta fiscal nos argumentos a seguir transcritos:

“... os §§ 2º e 3º do artigo acima citado distinguem o diretor empregado do não empregado. Ocorrendo contratação ou promoção para o cargo de direção, mantendo-se as características inerentes à relação de emprego, trata-se de diretor empregado. Caso ocorra eleição por assembléia geral dos acionistas, e não sendo mantidas as características inerentes à relação de emprego, será considerado como diretor não empregado.

A assembléia Geral extraordinária em que se procedeu à eleição da Diretoria Executiva, que passou a ser formada também pelos dois segurados acima citados, ocorreu em 28/12/2007, tendo sido a Ata registrada na JUCEMG em 25/02/2008. Embora o termo de Posse da Diretoria tenha sido assinado em 28/12/2007, os efeitos legais se dando a partir da data do registro da Ata da Assembléia no órgão próprio, tendo em vista ter decorrido mais de 30 dias entre a realização da assembléia e o registro da ata”.

Respalhando o lançamento acosta aos autos às fls. 533 a 538 recibos de pagamento de Pró-labore abrangendo o período de 06/2007 até 12/2007 para o diretor JOSÉ ROBERTO e de 10/2007 até 12/2007 para LAUDELINA. A copia da Ata da Assembléia encontra-se acostada As fls. 566 a 568 e o Termo de Posse As fls. 569.

6. RT — RECLAMATORIA TRABALHISTA SEM GFIP - refere-se a pagamentos relacionados nos ANEXOS XV a XXIV, (fls. 407 a 417) feitos em decorrência de processos de reclamatória trabalhista especificamente quanto As contribuições destinadas As entidades e fundos não executadas pela autoridade judiciária.

7. FP — FOLHA DE PAGAMENTO SEM GFIP - refere-se a diferenças de pagamentos apuradas em Folha de Pagamento e não informadas na GFIP, identi ficadas no ANEXO XIII, fls.405/406.

DA IMPUGNAÇÃO

Dentro do prazo regulamentar de defesa, por meio da petição juntada nas fls. 92 a 103, datada de 17/07/2008 a autuada apresenta sua peça contestatória alegando, em síntese:

1. Sobre o fornecimento de alimentação sem adesão ao PAT argumenta que na forma utilizada pela empresa — fornecimento da própria alimentação e não um vale refeição ou dinheiro — não é possível considerar como existente o salário utilidade, pois se caracteriza como uma parcela indenizatória e ainda que em consonância com a jurisprudência reiterada e pacífica do Superior Tribunal de Justiça — STJ, o fornecimento *in natura* não possui natureza salarial esteja ou não a empresa inscrita no PAT. Para sustentar seu entendimento junta aos autos cópias de acórdãos do STJ (fls. 266 a 306).

2. Para o tema parcelas indenizatórias decorrentes da Convenção Coletiva de trabalho pagas na rescisão do contrato de trabalho aduz que não podem ser consideradas como verbas de incidência porque não estão presentes em tais pagamentos o requisito da habitualidade, pois ocorrem na rescisão do contrato de trabalho e têm natureza de reparação, indenização, em decorrência da demissão sem justa causa. Corroborando com seus argumentos transcreve decisões judiciais neste sentido.

3. Quanto à concessão de bolsas de estudo na modalidade do desconto nas mensalidades em curso realizado na própria instituição e no custeio de cursos de pós-graduação em outros estabelecimentos de ensino destaca que a concessão do benefício está devidamente prevista na convenção coletiva da categoria e que não traduzem em pagamento de salário, pois não há retribuição de prestação de serviço e o que se pretende é a qualificação do empregado. Também acosta aos autos cópia de decisões judiciais neste sentido.(fls. 240 a 265).

Requer, por fim a exclusão do lançamento das parcelas impugnadas.

Em despacho datado de 01/10/2008 (fls. 570 a 573), esta julgadora considerou como necessário o retorno do processo à autoridade lançadora para saneamentos relativos formalização do processo administrativo e manifestação no tocante aos levantamentos FPI; BE e CAP.

Atendendo à solicitação o Auditor-Fiscal atuante nas fls. 601/603 dos autos presta os esclarecimentos solicitados, onde informa para o levantamento FPI quais as rubricas foram pagas no momento da rescisão do contrato de trabalho e identifica a cláusula respectiva nas Convenções Coletivas.

Sobre o levantamento BE informou que o desconto está previsto na Convenção Coletiva, que o percentual máximo concedido é de 50% e que as informações pautaram-se tão somente em relação apresentada pela empresa. Quanto ao levantamento CAP, também, confirmou a identificação dos beneficiários da bolsa de capacitação somente em relação fornecida pela empresa e que "*não foi possível identificar a existência de critério para concessão do auxílio e se é oferecido a todos os empregados e diretores*".

Conforme documentos de fls. 604/605 em 22/12/2008 o atuado tomou ciência da informação fiscal emitida e lhe foi concedido reabertura do prazo de defesa para apresentação de nova manifestação.

Em petição juntada às fls. 606/609 a empresa registra o recebimento dos esclarecimentos prestados pela autoridade lançadora e ratifica os termos da peça impugnatória já apresentada.

DA DECISÃO DA DRJ

Após analisar os argumentos da impugnante, a 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Juiz de Fora – MG - DRJ/JFA, emitiu o Acórdão nº 09-22970, mantendo procedente em parte o lançamento.

DO RECURSO

Inconformada, a empresa interpôs Recurso Voluntário (fls. 654/668), com os mesmos argumentos de sua defesa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Magalhães Peixoto

DA TEMPESTIVIDADE

Conforme registro de fls. 652 e 654, o recurso é tempestivo e reúne os pressupostos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

CSE — CARACTERIZAÇÃO SEGURADO EMPREGADO; RT — RECLAMATÓRIA TRABALHISTA SEM GFIP E FP — FOLHA DE PAGAMENTO SEM GFIP

Ressalte-se que não houve impugnações específicas no que tange à multa aplicada em decorrência das discriminações acima.

Diante disso, presumem-se aceitas as imputações constantes no Auto de Infração objeto da lide, nos termos do art. 17 do Decreto n. 70.235/72, *verbis*:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

ALIMENTAÇÃO SEM PAT

A recorrente foi autuada por fornecer alimento *in natura*, por meio de terceiros, bem como sem estar inscrita no PAT, nos termos da Lei n. 6.321/76.

A DRJ, no seu r. acórdão, julgou como procedente o lançamento no que se refere a essa autuação, por entender que a inscrição no PAT é condição essencial para que tais verbas possam ser excluídas do conceito de remuneração.

Da análise dos lançamentos contábeis constantes nas fls. 329/350 dos autos, verifica-se que a recorrente forneceu, através de terceiros, alimento *in natura*, em valores razoáveis.

É pacífica a jurisprudência do C. STJ, no sentido de que o fornecimento do alimento *in natura*, mesmo sem a inscrição no PAT, não deve integrar a contribuição previdenciária, *verbis*:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ALIMENTAÇÃO FORNECIDA PELO EMPREGADOR. PAGAMENTO IN NATURA. NÃO INCIDÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO. INSCRIÇÃO NO PAT. DESNECESSIDADE. PRECEDENTES. SÚMULA 83/STJ.

1. Caso em que se discute a incidência da contribuição previdenciária sobre as verbas recebidas a título de auxílio-

alimentação in natura, quando a empresa não está inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT.

2. A jurisprudência desta Corte pacificou-se no sentido de que o auxílio-alimentação in natura 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. Precedentes: EREsp 603.509/CE, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, DJ 8/11/2004; REsp 1.196.748/RJ, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2010; AgRg no REsp 1.119.787/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 29/6/2010.

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg no AREsp 5.810/SC, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07/06/2011, DJe 10/06/2011) (grifo nosso)

Da análise do recente acórdão, verifica-se que o Tribunal Superior aplicou a Súmula 83 do STJ, *verbis*:

NÃO SE CONHECE DO RECURSO ESPECIAL PELA DIVERGÊNCIA, QUANDO A ORIENTAÇÃO DO TRIBUNAL SE FIRMOU NO MESMO SENTIDO DA DECISÃO RECORRIDA.

Em outras palavras, por ser matéria pacífica, o STJ nem conhece Recursos em sentido contrário. Razão pela qual, no que tange à contribuição previdenciária referente à alimentação *in natura*, fornecida sem a inscrição no PAT e por meio de terceiros, o Recurso Voluntário deve ser julgado procedente.

BOLSA DE ESTUDO

Em relação à Bolsa de Estudo dada aos funcionários, mesmo que sejam do curso de graduação, devem ser consideradas como qualificação profissional vinculada à atividade desenvolvida, nos termos da alínea “t”, § 9º, art. 28 da Lei nº 8.212/91, *verbis*:

Art. 28 (...)

(...)

§ 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 n 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; (grifo nosso)

Um aluno que passa a cursar o ensino superior será mais qualificado para exercer as suas funções na empresa em que trabalha. Nesse sentido o STJ já se manifestou em recente julgado, *verbis*:

PREVIDENCIÁRIO. RECURSO ESPECIAL. AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. BOLSA DE ESTUDO. VERBA DE CARÁTER INDENIZATÓRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA SOBRE A BASE DE CÁLCULO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

1. "O auxílio-educação, embora contenha valor econômico, constitui investimento na qualificação de empregados, não podendo ser considerado como salário in natura, porquanto não retribui o trabalho efetivo, não integrando, desse modo, a remuneração do empregado. É verba empregada para o trabalho, e não pelo trabalho." (RESP 324.178-PR, Relatora Min. Denise Arruda, DJ de 17.12.2004).

2. In casu, a bolsa de estudos, é paga pela empresa e destina-se a auxiliar o pagamento a título de mensalidades de nível superior e pós-graduação dos próprios empregados ou dependentes, de modo que a falta de comprovação do pagamento às instituições de ensino ou a repetição do ano letivo implica na exigência de devolução do auxílio. Precedentes: (Resp. 784887/SC. Rel. Min. Teori Albino Zavascki. DJ. 05.12.2005 REsp 324178/PR, Rel. Min. Denise Arruda, DJ. 17.02.2004; AgRg no REsp 328602/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ.02.12.2002; REsp 365398/RS, Rel. Min. José Delgado, DJ. 18.03.2002).

3. Agravo regimental desprovido.

(AgRg no Ag 1330484/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/11/2010, DJe 01/12/2010) (grifo nosso)

Em atenção ao despacho exarado, o fiscal autuante, na fl. 603, assim respondeu ao questionamento: "Através do Termo de Início da Ação Fiscal — TIAF, às fls. 313, solicitamos o regulamento dos benefícios concedidos ao trabalhador.". E complementou: "A gratuidade parcial nas mensalidades escolares está prevista na Cláusula XL (fls. 435) e Cláusula 41 (fls. 456/547) das CCT. O desconto máximo previsto é de 50% (cinquenta por cento), conforme inciso II, § 2º."

Logo, apesar de não haver regulamentação interna acerca dos benefícios concedidos por parte da empresa autuada, ficou claro que a CCT traz as normas como as bolsas serão concedidas a todos os funcionários.

Da análise das cláusulas 40 e 41 da CCT, verifica-se a existência de critérios, os quais todos os funcionários terão acesso aos benefícios, caso estejam enquadrados. Por essa razão, as verbas pagas a título de bolsa de estudo devem ser excluídas do salário-de-contribuição.

MULTA DE MORA

A multa de mora aplicada teve por base o artigo 35 da Lei 8.212/91, que determinava aplicação de multa que progredia conforme a fase e o decorrer do tempo e que poderia atingir 50% na fase administrativa e 100% na fase de execução fiscal. Ocorre que esse artigo foi alterado pela Lei 11.941/2009, que estabelece que os débitos referentes a contribuições não recolhidas no prazo previsto em lei, serão acrescidos de multa de mora nos termos do art. 61, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%.

Tendo em vista que o artigo 106 do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, comine-lhe penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei 9.430/96 em comparativo com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91 (presente no crédito lançado neste processo) para determinação e prevalência da multa mais benéfica.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

CONCLUSÃO

Do exposto, dou provimento parcial ao recurso para excluir da incidência de contribuição a alimentação *in natura*, fornecida sem a inscrição no PAT e em relação à bolsa de estudo de graduação, bem como para determinar o recálculo da multa de mora com base na redação dada pela Lei 11.941/2009 ao art. 35 da Lei 8.212/91 e prevalência da mais benéfica ao contribuinte.

Marcelo Magalhães Peixoto

Processo nº 10970.000096/2008-58
Acórdão n.º **2403-000.697**

S2-C4T3
Fl. 678
