



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

Processo nº 11474.000249/2007-40
Recurso nº 257.532 Voluntário
Acórdão nº 2301-01.827 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de fevereiro de 2011
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - NFLD - PAT - SEGURO DE VIDA
Recorrente SULBRASIL ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2005

DECADÊNCIA. PRAZO DE CINCO ANOS.

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional (CTN). O prazo decadencial, portanto, é de cinco anos. O *dies a quo* do referido prazo é, em regra, aquele estabelecido no art. 173, inciso I do CTN (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), mas a regra estipulativa deste é deslocada para o art. 150, §4º do CTN (data do fato gerador) para os casos de lançamento por homologação. O pagamento antecipado realizado só desloca a aplicação da regra decadencial para o art. 150, §4º em relação aos fatos geradores considerados pelo contribuinte para efetuar o cálculo do montante a ser pago antecipadamente, independentemente de ter ocorrido ou não o pagamento. Constatando-se dolo, fraude ou simulação, a regra decadencial é reenviada para o art. 173, inciso I do CTN. No caso dos autos, a recorrente pleiteou a aplicação do art. 173, inciso I.

ALIMENTAÇÃO FORNECIDA PELO EMPREGADOR. INCIDÊNCIA E ISENÇÃO COM REQUISITOS NO INTERESSE DA SAÚDE DO TRABALHADOR.

A alimentação fornecida pelo empregador tem natureza salarial e está no campo da incidência da contribuição previdenciária, mas goza de isenção segundo o requisito legal. O requisito de inscrição no PAT atende à proporcionalidade, pois objetiva proteger a saúde do trabalhador e não representa óbice excessivamente gravoso para a empresa. Sem obediência ao requisito legal não há como reconhecer o direito à isenção.

SEGURO DE VIDA PAGO PELO EMPREGADOR. INCIDÊNCIA E ISENÇÃO SUJEITA A REQUISITOS.

Os pagamentos de seguros de vida, quando habituais, estão compreendidos no campo de incidência da contribuição previdenciária por serem ganhos habituais sob a forma de utilidade. A isenção concedida pela legislação exige que o benefício esteja previsto em acordo ou convenção coletiva de trabalho e seja disponibilizado à totalidade de seus empregados e dirigentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado: I) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, nas preliminares, para excluir do lançamento – devido a regra decadencial expressa no I, Art. 173 do CTN – as contribuições apuradas até 12/2001, anteriores a 01/2002, nos termos do voto do Relator; II) Por voto de qualidade: a) em negar provimento ao recurso, na questão das contribuições lançadas com base nos valores relativos ao auxílio alimentação e ao seguro de vida, nos termos do voto do Relator. Vencidos Leonardo Henrique Pires Lopes, Adriano González Silvério e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram pela exclusão desses valores.

Marcelo Oliveira - Presidente.

Mauro José Silva - Relator.

Participaram, do presente julgamento, a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, bem como os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Damião Cordeiro de Moraes, Adriano González Silvério, Mauro José Silva e Marcelo Oliveira.

Relatório

Trata-se da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) nº 37.060.281-1, lavrada em 06/03/2007, que constituiu crédito tributário relativo a contribuições previdenciárias incidentes sobre alimentação *in natura* fornecida pela empresa sem que tenha aderido ao PAT e sobre seguro de vida pago somente a uma parte de seus empregados, no período de 01/2001 a 12/2005, tendo resultado na constituição do crédito tributário de R\$ 25.888,81, fls. 01.

Após tomar ciência pessoal da autuação em 07/03/2007, fls. 01, a recorrente apresentou impugnação, fls. 100/113 na qual apresentou argumentos jurídicos sobre: decadência, não incidência da contribuição sobre alimentação *in natura* e sobre seguro de vida.

No Acórdão de fls. 291/294, a 6ª Turma da DRJ/Florianópolis/SC afastou os argumentos da recorrente, sendo que esta foi cientificada do decisório em 05/09/2007, fls. 296.

O Recurso Voluntário foi apresentado em 04/10/2007, fls. 287/313 com os argumentos que resumimos a seguir.

Pleiteia a exclusão do lançamento de fatos geradores atingidos pela decadência, tendo este prazo de cinco anos e *dies a quo* aquele do art. 173, inciso I do CTN.

No mérito, sustenta que está pacificado em nossos tribunais, especialmente no STJ, que independentemente da participação ou não da empresa no PAT, o auxílio alimentação não tem natureza salarial.

Quanto ao seguro de vida, este não se enquadra no conceito de remuneração ou salário utilidade, pois não representa ganho habitual ou acréscimo patrimonial para efeito de incidência dos arts. 22 e 28 da Lei 8.212/91. A própria legislação trabalhista já excluiu o seguro de vida do conceito de remuneração desde a edição da Lei 10.243/2001.

É o relatório.

Voto

Conselheiro MAURO JOSÉ SILVA, Relator

Reconhecemos a tempestividade do recurso apresentado e dele tomamos conhecimento.

DECADÊNCIA

A aplicação da decadência suscita o esclarecimento de duas questões essenciais: o prazo e o *dies a quo* ou termo de início.

O prazo decadencial para as contribuições sociais especiais para a seguridade social, que era objeto de disputa com relação à aplicação do que dispunha a Lei 8.212/1991 – dez anos - ou o CTN – cinco anos, suscitou o surgimento de súmula vinculante do Supremo Tribunal Federal (STF).

Nas sessões plenárias dos dias 11 e 12/06/2008, respectivamente, o STF, por unanimidade, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 e editou a Súmula Vinculante nº 08. Seguem transcrições:

Parte final do voto proferido pelo Exmo Senhor Ministro Gilmar Mendes, Relator:

Resultam inconstitucionais, portanto, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e o parágrafo único do art.5º do Decreto-lei nº 1.569/77, que versando sobre normas gerais de Direito Tributário, invadiram conteúdo material sob a reserva constitucional de lei complementar.

Sendo inconstitucionais os dispositivos, mantém-se hígida a legislação anterior, com seus prazos quinquenais de prescrição e decadência e regras de fluência, que não acolhem a hipótese de suspensão da prescrição durante o arquivamento administrativo das execuções de pequeno valor, o que equivale a assentar que, como os demais tributos, as contribuições de Seguridade Social sujeitam-se, entre outros, aos artigos 150, § 4º, 173 e 174 do CTN.

Diante do exposto, conheço dos Recursos Extraordinários e lhes nego provimento, para confirmar a proclamada inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569/77, frente ao § 1º do art. 18 da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional 01/69.

É como voto.

Súmula Vinculante nº 08:

“São inconstitucionais o 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”.

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

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).

Lei nº 11.417, de 19/12/2006:

Regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal e altera a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências.

...

Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei.

§ 1º O enunciado da súmula terá por objeto a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja, entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública, controvérsia atual que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre idêntica questão.

Como se constata, a partir da publicação na imprensa oficial, todos os órgãos judiciais e administrativos devem acatar o conteúdo da Súmula Vinculante nº. 08.

Temos, então, que a partir da edição da Súmula Vinculante nº 08 o prazo decadencial das contribuições sociais especiais destinadas para a seguridade social é de cinco anos.

Definido o prazo decadencial, resta o esclarecimento sobre o seu *dies a quo*.

Como podemos extrair dos trechos citados acima, a referida súmula trata, no que se refere à decadência, da definição de seu prazo – 05 anos – em harmonia com o previsto no CTN -, deixando o *dies a quo* do prazo decadencial para ser definido segundo as regras constantes do art. 150,§4º ou do art. 173, inciso I do CTN.

A regra geral para aplicação dos termos iniciais da decadência encontra-se disciplinada no art. 173 CTN:

“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.”

Quis o legislador dispensar tratamento diferenciado para os contribuintes que antecipassem seus pagamentos, cumprindo suas obrigações tributárias corretamente junto a Fazenda Pública, fixando o termo inicial do prazo decadencial anterior ao do aplicado na regra geral, no dispositivo legal do §4º do art. 150 do CTN, *in verbis* :

“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.

(...).

§ 4º Se a lei não fixar prazo à 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.”

Observe-se, pois que, da definição do termo inicial do prazo de decadência, há de se considerar o cumprimento pelo sujeito passivo do dever de interpretar a legislação aplicável para apurar o montante devido e efetuar o pagamento ou o recolhimento do tributo ou contribuição correspondente a determinados fatos jurídicos tributários.

Nesta mesma linha transcrevemos algumas posições doutrinárias:

Misabel Abreu Machado Derzi, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, coordenado por Carlos Valder do Nascimento, Ed. Forense, 1997, pág. 160 e 404:

“A inexistência do pagamento devido ou a eventual discordância da Administração com as operações realizadas pelo sujeito passivo, nos tributos lançados por homologação, dão ensejo ao lançamento de ofício, na forma disciplinada pelo art. 149 do CTN, e eventual imposição de sanção.” (auto de infração).

“O prazo para homologação do pagamento, em regra, é de cinco anos, contados a partir da data da ocorrência do fato gerador da obrigação. Portanto a forma de contagem é diferente daquela estabelecida no art. 173, própria para os demais procedimentos, inerentes ao lançamento com base em declaração ou de ofício. Trata-se de prazo mais curto, menos favorável a Administração, em razão de ter o contribuinte cumprido com seu dever tributário e realizado o pagamento do tributo.”.

Luciano Amaro, *Direito Tributário Brasileiro*, Ed. Saraiva, 4a Ed., 1999, pág. 352:

“Se porém o devedor se omite no cumprimento do dever de recolher o tributo, ou efetua recolhimento incorreto, cabe a autoridade administrativa proceder ao lançamento de ofício (em substituição ao lançamento por homologação, que se frustrou em razão da omissão do devedor), para que possa exigir o pagamento do tributo ou da diferença do tributo devido.”.

Sob o mesmo enfoque, no Acórdão CSRF/01-01.994, manifestou-se o

Relator:

“O lançamento por homologação pressupõe o pagamento do crédito tributário apurado pelo contribuinte, prévio de qualquer exame da autoridade lançadora. Segundo preceitua o art. 150 do Código Tributário Nacional, o direito de homologar o pagamento decai em cinco anos, contados da data da ocorrência do fato gerador, exceto nos casos de fraude, dolo ou simulação, situações previstas no § 4º do referido artigo 150.

O que se homologa é o pagamento efetuado pelo contribuinte, consoante dessume-se do referido dispositivo legal. O que não foi pago não se homologa, porque nada há a ser homologado.

Se o contribuinte nada recolheu, se houve insuficiência de recolhimento e estas situações são identificadas pelo Fisco, estamos diante de uma hipótese de lançamento de ofício.

Trata-se de lançamento ex officio cujo termo inicial da contagem do prazo de decadência é aquele definido pelo artigo 173 do Código Tributário Nacional, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.” (negrito da transcrição).

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), que durante anos foi bastante criticado pela doutrina por adotar a tese jurídica da aplicação cumulativa do art. 150, §4º com o art. 173, inciso I, julgou em maio de 2009 o Recurso Especial 973.9333 – SC como recurso repetitivo e definiu sua posição mais recente sobre o assunto, conforme podemos conferir na ementa a seguir transcrita:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê 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, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que 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, entre as quais figura a 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 (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadência rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo 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, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário

Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

Extraí-se do julgado acima transcrito que o STJ, além de afastar a aplicação cumulativa do art. 150, §4º com o art. 173, inciso I, definiu que o *dies a quo* para a decadência nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação somente será aquele da data do fato gerador quando o contribuinte tiver realizado o pagamento antecipado. Nos demais casos, deve ser aplicado o dispositivo do art. 173, inciso I.

Apesar de contribuir para clarificar a aplicação da decadência, tal julgado não eliminou por completo as possíveis dúvidas do aplicador da lei. Entre elas, a que nos interessa no momento é a seguinte: qualquer pagamento feito pelo contribuinte relativo ao tributo e ao período analisado desloca a regra do *dies a quo* da decadência do art. 173, inciso I para o art. 150, § 4º?

Nossa resposta é: não. O pagamento antecipado realizado só desloca a aplicação da regra decadencial para o art. 150, §4º em relação aos fatos geradores considerados pelo contribuinte para efetuar o cálculo do montante a ser pago antecipadamente. Fatos não considerados no cálculo, seja por omissão dolosa ou culposa, se identificados pelo fisco durante procedimento fiscal que antecede o lançamento, permanecem com o *dies a quo* do prazo decadencial regido pelo art. 173, inciso I. Vale dizer que a aplicação da regra decadencial do art. 150, §4º refere-se aos aspectos materiais dos fatos geradores já admitidos pelo contribuinte. Afinal, não se homologa, não se confirma o que não existiu. Assim, mesmo estando obrigados a reproduzir as decisões definitivas de mérito do STJ, por conta da alteração do Regimento do CARF pela Portaria 586 de 26/12/2010, manteremos nossa posição quanto a esse aspecto, uma vez que a decisão daquele Tribunal Superior não esclarece a dúvida quanto à abrangência do pagamento antecipado.

Definida a aplicação da regra decadencial do art. 173, inciso I, precisamos tomar seu conteúdo para prosseguirmos:

“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;”

Da leitura do dispositivo, extraímos que este define o *dies a quo* do prazo decadencial como o “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”. Mas ainda precisamos definir a partir de quando o lançamento pode ser efetuado. No Resp 973.933-SC, o STJ entendeu que o lançamento poderia ser efetuado a partir da ocorrência do fato gerador, mas não partilhamos desse entendimento. Aqui tratamos de lançamento de ofício e sabemos que este só pode ser realizado após a constatação da omissão do contribuinte em relação ao seu dever de calcular o montante do tributo a ser antecipado e realizar o pagamento. Seria possível, no dia seguinte ao fato gerador, a fiscalização efetuar lançamento de ofício, com aplicação de penalidades, sabendo que o contribuinte ainda dispõe de prazo legal para efetuar o pagamento? Evidentemente que não, pois, insistimos, o lançamento de ofício só pode ser realizado após transcorrido o prazo para o contribuinte efetuar o pagamento. Não pode passar sem ser notado que para fatos geradores ocorridos no último

mês do ano essa circunstância pode ser relevante. No caso das contribuições regidas pela Lei 8.212/91, por exemplo, o prazo para pagamento, desde outubro de 2008 conforme estabelecido pela Lei 11.933/2009, é o 20º dia do mês subsequente ao da competência. Logo, os fatos geradores ocorridos em dezembro de 20XX ensejam crédito tributário que deve ser adimplido em janeiro de 20(XX+1), o que resulta em considerar que o lançamento somente poderia ser realizado em 20(XX+1) e o *dies a quo* da decadência somente ocorre no primeiro dia de janeiro de 20(XX+2). Não obstante nossa posição sobre os fatos geradores ocorridos em dezembro de cada ano, deixamos de aplicá-la a partir de janeiro de 2011 em virtude do conteúdo do art. 62-A do Regimento deste CARF que obriga a todos os Conselheiros a reproduzir as decisões definitivas de mérito proferidas pelo STJ julgados na sistemática do art. 543-C. Assim, mesmo para fatos geradores ocorridos em dezembro de cada ano, consideraremos o *dies a quo* em primeiro de janeiro do ano subsequente, no caso de aplicação do art. 173, inciso I.

Então, para o lançamento do crédito tributário de contribuições sociais especiais destinadas à seguridade social, seja este oriundo de tributo ou de penalidade pelo não pagamento da obrigação principal, o prazo decadencial é de cinco anos contados a partir do primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no caso dos fatos geradores para os quais não houve qualquer pagamento por parte do contribuinte, em atendimento ao disposto no art. 173, inciso I do CTN. Para o lançamento de ofício em relação aos aspectos materiais dos fatos geradores relacionados a pagamentos efetuados pelo contribuinte nas situações em que não haja caracterização de dolo, fraude ou sonegação, o *dies a quo* da decadência é a data da ocorrência do fato gerador, conforme preceitua o art. 150, §4º do CTN.

Para a aplicação do art. 150, § 4º, entretanto, temos que atentar para o texto do referido dispositivo:

§ 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.

Notamos que o texto legal refere-se a uma homologação tácita por parte da Fazenda Pública – “considera-se homologado” é a expressão utilizada - no caso de expirado o prazo de cinco anos do fato gerador sem que o fisco “se tenha pronunciado”. A interpretação mais comum desse trecho conclui que o pronunciamento a que se refere o dispositivo deve ser entendido como a homologação expressa ou a conclusão do lançamento de ofício com a ciência do sujeito passivo. Discordamos de tal entendimento. A expressão “pronunciado” não conduz a uma interpretação inequívoca de que equivale a homologação expressa ou lançamento de ofício. O verbo pronunciar, no dicionário Michaelis, é associado a diversos sentidos possíveis, entre eles, “emitir a sua opinião, manifestar o que pensa ou sente “. Quando a Fazenda Pública inicia fiscalização sobre um tributo e um período, está se manifestando, se pronunciando no sentido de que irá realizar a atividade prevista no art. 142 do CTN. Caso o §4º do art. 150 quisesse exigir a homologação expressa e não um simples pronunciamento, teria feito referência ao conteúdo do *caput* do mesmo artigo que define os contornos de tal atividade, mas preferiu a expressão “pronunciado”. Com esse entendimento concluímos que, iniciada a fiscalização, a decadência em relação a todos os fatos geradores ainda não atingidos pela homologação tácita, passa a ser submetida à regra geral de tal instituto, ou seja, passa a ser

regida pelo art. 173, inciso I. Ressaltamos que não se trata de interrupção ou suspensão do prazo decadencial, mas de um deslocamento da regra aplicável.

Vejamos um exemplo. Considerando que uma fiscalização tenha sido iniciada em 06/20XX em relação a um tributo para o qual o sujeito passivo exerceu a atividade dele exigida pela lei, ou seja, o sujeito passivo realizou sua escrituração, prestou as informações ao fisco e antecipou, se foi o caso, algum pagamento. Nesse caso teria ocorrido a homologação tácita em relação aos fatos geradores ocorridos até 05/20(XX-5). Os fatos geradores ocorridos depois de 20(XX-5) poderão ser objeto de lançamento de ofício válido, desde que este seja cientificado ao sujeito passivo antes de transcorrido o prazo previsto no art. 173, inciso I.

Feitas tais considerações jurídicas gerais sobre a decadência, passamos a analisar o caso concreto.

O *dies a quo* que adotamos é aquele requerido pela recorrente e que compõe a regra geral: art. 173, inciso I do CTN. Não seria o caso de aplicação de outra regra, uma vez que a recorrente limitou seu pedido à regra geral do *dies a quo*. Logo, estão atingidos pela decadência os fatos geradores ocorridos até 31/12/2001, o que inclui as competências 12/2001 e 13/2001, conforme expusemos anteriormente.

Alimentação fornecida ao empregados. Necessidade de inscrição no PAT para desfrutar da isenção.

Conforme previsto no *caput* do art. 458 da CLT, a alimentação fornecida ao trabalhador está compreendida no conceito de salário. Apesar do dispositivo legal suscitar poucas dúvidas, temos que acrescentar que o Tribunal Superior do Trabalho (TST) já editou a Súmula 241 sobre o assunto, *in verbis*:

Súmula Nº 241 do TST

SALÁRIO-UTILIDADE. ALIMENTAÇÃO

O vale para refeição, fornecido por força do contrato de trabalho, tem caráter salarial, integrando a remuneração do empregado, para todos os efeitos legais.

Estando compreendida no conceito de salário, é verba que está no campo de incidência da contribuição previdenciária. No entanto, quis o legislador, no art. 28, §9º, alínea “c” instituir uma isenção para a alimentação concedida *in natura*, ou seja, para a alimentação fornecida pela própria empresa. Como requisito para o gozo da isenção, foi estabelecido que a parcela *in natura* seja “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 referida Lei, em seu art. 3º, traz texto similar à Lei 8.212/91, conforme segue:

Art 3º Não se inclui como salário de contribuição a parcela paga in natura , pela empresa, nos programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho.

Vê-se, pois, que a exigência de que a alimentação fornecida *in natura* esteja de acordo com programa de alimentação aprovado pelo Ministério do trabalho tem dupla previsão legal. Tal constatação, por si só, já seria suficiente para afastarmos qualquer possibilidade de afastarmos, na aplicação da lei, a exigência de tal requisito para o reconhecimento da isenção. No entanto, a título argumentativo, compulsamos a legislação do Ministério do Trabalho que trata do assunto para verificarmos quais as exigências do referido programa, de modo a concluirmos se seriam exigências que atendem ao princípio da proporcionalidade.

No art 1º da Portaria 03/2002 há a previsão de que o Programa de Alimentação do Trabalhador “*tem por objetivo a melhoria da situação nutricional dos trabalhadores, visando a promover sua saúde e prevenir as doenças profissionais.*”. Nota-se, portanto, que a regulamentação do PAT traz em si uma preocupação com o bem estar dos trabalhadores. Nesse sentido, o art 5º da mesma Portaria estabelece critérios para garantir que o trabalhador receba uma alimentação saudável, com respeito aos alimentos regionais e ao significado socioeconômico e cultural dos vários alimentos. Prossegue a norma infralegal com preocupações sobre os macronutrientes que devem estar contidos em cada uma das refeições do dia. Quanto às formalidades necessárias para adesão ao PAT, não vislumbramos serem demasiadamente excessivas de modo a, consideradas as finalidades de interesse público do PAT, ferirem a proporcionalidade.

A necessidade de obediência ao PAT, portanto, é uma exigência legal para o benefício da isenção que tem objetivo proteger o trabalhador, evitando que o empregador forneça alimentação inadequada para sua saúde e bem estar, e que foi regulada atendendo ao princípio da proporcionalidade. Desconsiderar a adesão ao PAT, além de afrontar o texto legal, é operar em desfavor do trabalhador na medida em que implicaria afastar norma que tenta preservar sua saúde.

A par disso, não ignoramos que o STJ tem jurisprudência que afasta a incidência da contribuição previdenciária sobre a alimentação *in natura*, estando ou não a empresa vinculada ao PAT. No entanto, ao analisarmos os vários Acórdãos nesse sentido, observamos, mais uma vez, um encadeamento de referências a precedentes que acabam por tomar como *leading case* o RESP 85.306-DF de 1996 com a seguinte ementa:

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ALIMENTAÇÃO FORNECIDA POR EMPRESA. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO AO TRABALHADOR (PAT). NATUREZA NÃO SALARIAL. REEXAME DE PROVAS. IMPOSSIBILIDADE PELA VIA ELEITA DO ESPECIAL.

I - AFIGURA-SE ESCORREITO O V. ACÓRDÃO VERGASTADO AO DECIDIR QUE A ALIMENTAÇÃO PAGA, ESTEJA O EMPREGADOR INSCRITO OU NÃO NO PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR (PAT), NÃO É SALÁRIO “IN NATURA”, NÃO É SALÁRIO UTILIDADE, POR ISSO QUE NÃO PODE, NUM OU NOUTRO CASO, HAVER INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ADEMAIS, NÃO É O RECURSO ESPECIAL O MEIO HABIL PARA REEXAMINAR PROVAS.

II - RECURSO NÃO CONHECIDO.

Indo além da ementa, o voto condutor do *leading case* assumiu as conclusões do Parecer do Ministério Público Federal que fez considerações sobre a alimentação fornecida de maneira não gratuita aos funcionários de uma empresa. Ora, é fora de dúvidas que se o trabalhador paga pela alimentação que recebe, não podemos cogitar que isso seja salário. Não sendo salário, não seria mesmo necessário cogitar da inscrição ou não no PAT, pois não faz parte do campo de incidência da contribuição previdenciária. Mas veja que o *leading case*, tantas vezes repetido no STJ, tratava de uma situação específica de alimentação paga pelo trabalhador e não pela empresa em benefício do trabalhador. Apesar disso, a partir de tal Acórdão foram se multiplicando os Acórdãos que tomavam tal *decisum* como precedente para, em situação diversa, não exigir o registro no PAT em casos de alimentação *in natura* fornecidas gratuitamente ao trabalhador. Escapando da reiterada confusão, o RESP 476.194 fez uma clara distinção da situação para a qual não se exige o PAT:

REsp *476194* / *PR*
TRIBUTÁRIO. *CONTRIBUIÇÃO* *PREVIDENCIÁRIA.*
EMPREGADOR NÃO INSCRITO NO

PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO AO TRABALHADOR.
FORNECIMENTO DE REFEIÇÕES DECORRENTE DE
CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO. NÃO-
INCIDÊNCIA. TAXA SELIC.

1. Empresa não cadastrada no Programa de Alimentação ao Trabalhador não faz jus aos benefícios fiscais previstos na Lei 6.321/76, que exclui o custo da alimentação fornecida pelo empregador da parcela incorporada ao salário para fins de contribuição previdenciária.

2. Fornecida a alimentação pelo empregador não inscrito no PAT e havendo desconto do salário do empregado que a usufrui, para cobrir custos dos alimentos auferidos, não se caracteriza como salário in natura, e, por isso, como salário de contribuição para a receita da seguridade. Por outro lado, não sendo integral o pagamento da refeição, fica caracterizada como parcela salarial a diferença do que foi pago, integrando este excedente a base de cálculo da contribuição previdenciária.

3. É pacífico na jurisprudência da Corte o entendimento segundo o qual é legítima a incidência, tanto na cobrança de dívida fiscal, quanto na repetição de indébito tributário, da Taxa SELIC.

4. Recurso especial a que se nega provimento.

Lamentavelmente, o Acórdão acima não prevaleceu, tendo sido objeto de Embargos de divergência que acabaram por retomar o conteúdo da jurisprudência reiterada que não exige a inscrição no PAT.

De nossa parte, com a devida vênia, assinalamos que a repetida jurisprudência do STJ que dispensa a vinculação ao PAT em qualquer caso está amparada em premissa específica que não permitiria sua aplicação genérica como vem sendo feita. Assim, nossa posição é, seguindo a expressa determinação legal, no sentido de exigir a inscrição no PAT como requisito para desfrutar da isenção em relação à alimentação *in natura*.

Obviamente que se houver desconto no salário do empregado de parte do valor da refeição, a parte descontado do empregado não poderá compor a base de cálculo da contribuição previdenciária, posto que não representou um benefício para o trabalhador.

No caso em tela, verificamos que a fiscalização fez incidir a contribuição apenas sobre a parcela da alimentação custeada pela empresa sem que esta tenha inscrição no PAT. Logo, ausente o requisito legal para usufruir da isenção, correta a inclusão do custo alimentação na base de cálculo da contribuição previdenciária.

Seguro de vida. Inclusão no campo de incidência com isenção somente mediante a obediência dos requisitos da legislação.

Iniciamos a análise sobre a incidência da contribuição previdenciária instituída pela Lei 8.212/91 sobre pagamentos de seguro de vida tomando o dispositivo constitucional que outorgou competência para a União instituir tal contribuição.

Os dispositivos que tratam do assunto estão, primordialmente, no art. 195, no entanto, não podemos desconhecer o conteúdo do §art. 201

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: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

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; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(...)

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(...)

Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(...)

§ 11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. (Incluído dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Como se vê, a Constituição conferiu competência à União para instituir contribuição para financiar a seguridade social – incluída nesta a previdência social, conforme o caput do art. 194 – que pode incidir, no caso do empregador, sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho; e, no caso, do trabalhador, sobre base de cálculo com relação à qual não houve expressa previsão de limites. Importante atentar para o fato de o §11º do art. 2001 ter autorizado a instituição de incidência da contribuição previdenciária sobre os ganhos habituais a qualquer título.

Portanto, para as contribuições previdenciárias, temos que, desde de pelo menos a edição da emenda 20/98, a incidência destas estava autorizada, entre outros, para os seguintes fatos geradores:

- No caso dos empregadores, sobre a folha de salários e demais itens remuneratórios (rendimentos) pagos à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício, bem como sobre os ganhos habituais do empregado pagos a qualquer título;
- No caso dos trabalhadores, não há expressa delimitação dos fatos geradores.

Como é cediço, a constituição apenas autoriza a criação de tributos, deixando para a Lei Ordinária do ente federativo a tarefa de criar a exação autorizada pelo Texto Magno. No caso das contribuições para a seguridade social, é a Lei 8.212/91 que cumpre esse papel de forma mais específica, apesar de existirem outras contribuições destinadas a financiar a seguridade social criadas por outras leis (PIS, COFINS e CSLL, por exemplo).

A referida lei determinou, em seu art. 11, que os empregadores, a quem denominou de empresas, seriam contribuintes de contribuições sociais “incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço” (parágrafo único, alínea “a”)., sendo segurados aquelas pessoas enumeradas no art. 12. Para os trabalhadores, a lei definiu que a contribuição incidiria o salário-de-contribuição, sendo este definido no art. 28.

A definição das hipóteses de incidência da contribuição das empresas é encontrada no art. 22, o qual em seus quatro incisos estabelece a incidência de uma contribuição previdenciária geral sobre a remuneração dos empregados, uma contribuição previdenciária relacionada aos riscos do trabalho, uma contribuição previdenciária sobre contribuintes individuais e uma contribuição previdenciária devida sobre pagamentos a cooperativas de trabalho.

Interessa-nos para o momento a contribuição previdenciária das empresas cuja hipótese está presente no inciso I do art. 22, *in verbis*:

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)

Analisando o referido dispositivo, podemos constatar, portanto, que três são as hipóteses de incidência do inciso I: remunerações, ganhos habituais sobre a forma de utilidades e adiantamentos decorrentes de reajuste salarial.

Logo, cabe-nos verificar se os pagamentos feitos pelo empregador a título de seguro de vida estão alcançados por algumas incidências do inciso I do art. 22.

Para tanto, em obediência ao art. 110 do CTN, iremos buscar, em relação aos empregados, o alcance das expressões constantes em tais hipóteses de incidência na legislação trabalhista.

Assim, remuneração será aquilo que a CLT assim o considera. Sistematizando o conteúdo dos arts. 457 e 458 do código trabalhista, temos que remuneração é gênero do qual o salário *lato sensu* e as gorjetas são espécies. Ao seu turno, o salário *lato sensu* compreende o salário *stricto sensu*, as comissões, as porcentagens, as diárias e ajudas de custo que ultrapassam 50% do salário *stricto sensu*, as gratificações ajustadas, os abonos e as utilidades não excepcionadas pela lei trabalhista.

A essa altura podemos concluir que as *utilidades* excepcionadas pela CLT não estão abrangidas pelo conceito de remuneração.

No entanto, conforme esclarecido anteriormente, a Constituição autorizou a incidência da contribuição previdenciária não só sobre a remuneração como também sobre os ganhos habituais dos empregados a qualquer título, ao passo que a Lei 8.212/91 instituiu a incidência da contribuição das empresas sobre os ganhos habituais dos empregados sob a forma de utilidades.

No que tange aos pagamentos de seguro de vida, quis a CLT estabelecer que se trata de utilidade que deve ser excepcionada da noção de salário *lato sensu*, e, portanto, da noção de remuneração, mas isso não retira sua natureza de utilidade paga aos empregados que, sendo habitual, sofre a incidência da contribuição, conforme autorização constitucional e incidência positivada pela segunda parte do inciso I do art. 22 da Lei 8.212/91.

Sabendo da dificuldade de conceituarmos o que é habitual, adotaremos a habitualidade como a qualidade daquilo que é freqüente, que é repetido muitas vezes, o que implica tomarmos como habitual aquilo que é, ou poderá ser, repetido mais de três vezes durante a duração do contrato de trabalho. No caso em tela, os pagamentos de seguro de vida preenchem tal requisito, portanto consideramos que são ganhos habituais, ou seja, são ganhos

habituais sob a forma de utilidade que sofrem a incidência da contribuição previdenciária. Estando no campo de incidência, foi instituída uma isenção por meio da norma do art. 214, §9º, inciso XXV do Regulamento da Previdência Social(RPS):

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

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente:

(...)

XXV - o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a prêmio de seguro de vida em grupo, desde que previsto em acordo ou convenção coletiva de trabalho e disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da Consolidação das Leis do Trabalho. (Incluído pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

Portanto, são requisitos da isenção: previsão em acordo coletivo e estar disponível à totalidade dos empregados e dirigentes.

In casu, a recorrente não demonstrou ter obedecido a ambos os requisitos, especialmente aquele apontado pela fiscalização, fls. 76, que se refere à disponibilização da utilidade a todos os empregados. Os pagamentos de seguro no período de 04 a 09/2005 foram efetuados somente para os empregados que trabalharam na obra denominada Bunge Alimentos S/A. Assim, correta a inclusão dos pagamento de seguro de vida na base de cálculo da contribuição previdenciária.

Por todo o exposto, voto no sentido de **CONHECER** e **DAR PROVIMENTO PARCIAL** ao **RECURSO VOLUNTÁRIO** para afastar os fatos geradores ocorridos até 31/12/2001, o que inclui as competências 12/2001 e 13/2001.

Sala das Sessões, 10 de fevereiro de 2011

Mauro José Silva - Relator