



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

Processo nº 13850.000233/2007-28
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2302-003.633 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de fevereiro de 2015
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente SECON SERVICOS GERAIS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1998 a 31/01/2003

CONHECIMENTO, MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Não deve ser conhecida, em sede de recurso, matéria não impugnada, conforme determina o Decreto 70.235/1972.

DECADÊNCIA.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91, devendo, portanto, ser aplicadas as regras do Código Tributário Nacional.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO ANTECIPADO.

Ocorrendo pagamento antecipado, como no presente caso, aplica-se a regra decadencial expressa no § 4º, Art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN).

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DAS COOPERATIVAS. INCONSTITUCIONALIDADE. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA.

Em face do reconhecimento da inconstitucionalidade do inciso IV do artigo 22, da Lei nº 8.212/91, por decisão unânime do Plenário do Supremo Tribunal Federal no RE 595.838/SP, com repercussão geral reconhecida, deve ser afastado do presente auto de infração em fustigo os lançamentos que tiveram como fundamento os valores a título de contribuição previdenciária, a cargo das cooperativas, no percentual de 15% do total das importâncias pagas, distribuídas ou creditadas a seus cooperados a título de remuneração ou retribuição pelos serviços que prestem a pessoas jurídicas por intermédio delas.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. SALÁRIO INDIRETO. AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO “IN NATURA”. INCIDÊNCIA.

Entende-se por salário-de-contribuição a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

Segundo entendimento expresso no Ato Declaratório nº 03/2011, da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), não há incidência de contribuição previdenciária, desde que "In natura", situação que não se coaduna com o relatado nos autos, pois o pagamento foi em ticket, motivo da negativa de provimento ao recurso neste ponto.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por voto de qualidade em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário e na parte conhecida dar-lhe provimento parcial para excluir do lançamento as competências até 09/2001, inclusive, pela homologação tácita do crédito tributário, nos moldes do artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional e para excluir o lançamento relativo às contribuições incidentes sobre valores pagos às cooperativas de trabalho, reconhecendo a declaração de inconstitucionalidade do inciso IV do artigo 22, da Lei n.º 8.212/91, por decisão unânime do Plenário do Supremo Tribunal Federal no RE 595.838/SP, com repercussão geral reconhecida. Foram mantidas no lançamento as contribuições incidentes sobre a rubrica "alimentação" fornecida em Tickets sem a inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT. Vencidos na votação o Conselheiro Relator e os Conselheiros Leo Meirelles do Amaral e Juliana Campos de Carvalho Cruz, que entenderam pelo provimento do recurso. O Conselheiro André Luís Mársico Lombardi fará o voto divergente vencedor.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

PRESIDENTE DA SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO NA DATA DA FORMALIZAÇÃO.

(assinado digitalmente)

Andrea Brose Adolfo

Relatora ad hoc na data da formalização.

Processo nº 13850.000233/2007-28
Acórdão n.º **2302-003.633**

S2-C3T2
Fl. 4

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira

Redator ad hoc na data da formalização.

Participaram dos julgamento os conselheiros: Liege Lacroix Thomasi (Presidente), Andre Luis Marsico Lombardi (Redator), Arlindo da Costa e Silva, Leo Meirelles do Amaral, Juliana Campos de Carvalho Cruz, Leonardo Henrique Pires Lopes (Relator).

Relatório

Conselheira Andrea Brose Adolfo - Relatora designada ad hoc na data da formalização

Para registro e esclarecimento, pelo fato do conselheiro responsável pelo relatório ter deixado o CARF antes de sua formalização, fui designada AD HOC para fazê-lo.

Esclareço que aqui reproduzo o relato deixado pelo conselheiro nos sistemas internos do CARF, com as quais não necessariamente concordo.

Feito o registro.

Trata-se do Auto de Infração por Descumprimento de Obrigação tributária **DEBCAD nº 37.037.976-4**, consolidado em 30 de outubro de 2006, referente ao período de jan/1998 a dez/2004, em face da SECON SERVIÇOS GERAIS LTDA, no valor total de R\$ 1.562.887,99 (um milhão quinhentos e sessenta e dois mil oitocentos e oitenta e sete reais e noventa e nove centavos), em virtude da não inclusão no pagamento da contribuição previdenciária referente à parte patronal: os valores dispendidos em relação à alimentação dos trabalhadores; os dispêndios pelos serviços prestados por cooperativa de trabalho médico; e recolhimentos referentes ao SESC e SENAC.

Segundo o relatório fiscal, o Recorrente não poderia ter deixado de incluir as verbas referentes à título de alimentação (refeições, ticket e cestas básicas), por não ser cadastrada no Programa de Alimentação ao Trabalhador – PAT. Consta, ainda, que o pagamento pelos serviços médicos prestados por funcionários de cooperativa médica faz parte da base impositiva da obrigação tributária em tela, tendo em vista que a Recorrente figura como tomadora do serviço do serviço prestado por segurados individuais.

Ato contínuo, a Recorrente realizou Pedido de Parcelamento Especial (PAEX), tendo sido realizado o desmembramento das contribuições exigidas, consoante DADD — Discriminativo Analítico do Débito Desmembrado (fls. 354 a 381), passando o valor do débito consolidado de R\$ 1.562.887,99, para R\$ 1.111.418,18. Em vista disso, remanescem na presente NFLD as contribuições exigidas, como seguem:

- Levantamento "ALI — PROGR ALIMENT TRABALHADOR" - Período: 01/1999 a 12/2000;
- Levantamento "CSM — COOP SERVIÇOS MÉDICOS" - Período: 11/2000 a 01/2003;
- Levantamento "PAT - PROGR ALIMENT TRABALHADOR" - Período: 01/1998 a 12/1998;
- Levantamento "VDG — VALOR DECLARADO EM GFIP" - Período: 03/1999 a 01/2003.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 20/01/2016 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 20/01/2016 por

MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 21/01/2016 por ANDREA BROSE ADOLFO, Assinado digitalment

e em 30/03/2016 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS

Impresso em 31/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Outrossim, foram transferidos para a **NFLD nº 37.154.698-2** (processo nº 16062.000116/2008-10), as contribuições apuradas em face do:

- Levantamento "CSM — COOP SERVIÇOS MÉDICOS" - Período: 02/2003 a 12/2004;

- Levantamento "VDG — VALOR DECLARADO EM GFIP" - Período: 02/2003 a 12/2004.

Apresentada impugnação pela empresa, o lançamento foi mantido parcialmente pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas - SP, excluindo os valores referentes ao SESC e SENAC, (Acórdão nº 05-25.576) cuja ementa foi proferida nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1998 a 31/12/2004 CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO. CONSTITUIÇÃO. PRAZO.

É de cinco anos o prazo de que a seguridade social dispõe para constituir os seus créditos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o respectivo lançamento já podia ser efetuado.

PREVIDENCIÁRIO. ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR. VALORES DESPENDIDOS POR EMPRESA NÃO INSCRITA NO "PAT". CONTRIBUIÇÕES. INCIDÊNCIA.

Os valores despendidos por empresa não inscrita no "PAT", a título de despesas com a alimentação dos trabalhadores a seu serviço, integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias a cargo da pessoa jurídica e dos próprios segurados.

PAGAMENTO POR SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERATIVA DE TRABALHO. CONTRIBUIÇÃO. INCIDÊNCIA.

A empresa que contrata serviços prestados por cooperados, por intermédio de cooperativa de trabalho, se sujeita à contribuição previdenciária incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura por esta emitida.

PREVIDENCIÁRIO. REMUNERAÇÃO A SEGURADO EMPREGADO E CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RECOLHIMENTO. OBRIGAÇÃO DA EMPRESA.

A remuneração paga, creditada ou devida aos segurados empregado e contribuinte individual integra o salário de contribuição. Pelo que a empresa está obrigada ao recolhimento das contribuições previdenciárias sobre ela incidentes, na forma e no prazo estabelecidos em lei.

EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS. CONTRIBUIÇÃO AO SESC E SENAC. VIGÊNCIA DO PARECER CJ/MPAS Nº 1.861/99. INEXIBILIDADE.

A empresa prestadora de serviços está desobrigada do recolhimento das contribuições destinadas ao SESC e SENAC no período de vigência do Parecer CJ/MPAS nº 1.861/99.

Lançamento Procedente em Parte.

A decisão foi assim registrada:

*ACORDAM os membros da 91 Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, em considerar **PROCEDENTE EM PARTE** a **NFLD nº 37.037.976-4** (processo nº 13850.000233/2007-28), retificando-se o valor do débito **originário** de R\$ 318.293,64 (Trezentos e dezoito mil, duzentos e noventa e três reais e sessenta e quatro centavos), para **RS 160.245,10** (Cento e sessenta mil, duzentos e quarenta e cinco reais e dez centavos); e **PROCEDENTE a NFLD nº 37.154.698 -2** (processo nº 16062.000116/2008-10), mantendo-se o crédito por meio dela constituído, na forma do voto do Relator.*

Participaram ainda do presente julgamento: LÉA MARIA MING ANGARTEN TIVELLI e MAURO ANTÔNIO DE PAIVA, este último designado como "ad hoc".

À DRF jurisdicionante, para cientificar o sujeito passivo deste acórdão e demais providências de sua alçada, inclusive com a juntada do DADR.

Irresignada com a decisão suso esposada a impugnante ingressou tempestivamente com Recurso Voluntário, aduzindo, em síntese que:

- a) o relatório fiscal, não observou os princípios do contraditório e da ampla defesa, no que se refere ao levantamento CSM, visto que o contribuinte não sabe ao certo qual a imputação que lhe é desferida;
- b) as contribuições exigidas do período de 01/1998 a 10/2000 já foram alcançadas pela decadência;
- c) que o fornecimento de cestas básicas e tickets pela empresa a seus funcionários, afasta a incidência tributária, espeque as deliberações da alínea "m" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, como tem decidido o Superior Tribunal de Justiça - STJ;
- d) de acordo com Circular Conjunta INSS/DRP/CGFISC/GCTJ/CGARREC nº 5, de 13/05/2003 as contribuições destinadas ao SESC/SENAC, relativas ao período de 09/1999 a 12/2002, inclusive sobre o 13º salário, são inexigíveis, pois a impugnante é prestadora de serviços;
- e) que as contribuições (SESC/SENAC), posteriores a 2003, devem ser desmembradas, com a lavratura do Lançamento de Débito Confessado — LDC e respectiva consolidação no pedido de

- parcelamento já formulado, conforme Medida Provisória nº 303/2006 e IN nº 13/2006; e
- f) A fiscalização não procedeu com às deduções legais da base de cálculo.

Sem contrarrazões.

Assim vieram os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por meio de Recurso Voluntário.

Esse é o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Andrea Brose Adolfo - Relatora *ad hoc* na data da formalização.

Para registro e esclarecimento, pelo fato do conselheiro responsável pelo voto ter deixado o CARF antes de sua formalização, fui designada AD HOC para fazê-lo.

Esclareço que aqui reproduzo - integralmente - as razões de decidir do então conselheiro, constantes dos arquivos do CARF, com as quais não necessariamente concordo.

Feito o registro.

Dos Pressupostos de Admissibilidade

Sendo o presente Recurso Voluntário tempestivo e apresentando os requisitos de admissibilidade, passo ao seu exame.

Da decadência

No caso em apreço, o lançamento foi realizado enquanto vigorava os art. 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, segundo os quais os prazos decadencial e prescricional das contribuições previdenciárias seriam de 10 anos.

Ocorre que, nas sessões plenárias dos dias 11 e 12.06.2008, respectivamente, o Supremo Tribunal Federal-STF, por unanimidade, declarou inconstitucionais aqueles dispositivos legais 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 os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

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 da Constituição Federal - 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.

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.

Temos que a partir da publicação na imprensa oficial, que se deu em 20/06/2008, todos os órgãos judiciais e administrativos ficaram obrigados a acatar a Súmula Vinculante.

Assim, afastado por inconstitucionalidade o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, resta verificar qual regra de decadência prevista no Código Tributário Nacional - CTN se aplica ao caso concreto, uma vez que existem duas regras, aparentemente conflitantes, dispondo sobre a decadência de créditos tributários, tomando a primeira como termo inicial o pagamento indevido (art. 150, §4º), e a segunda o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado (art. 173, I). Cumpre transcrever os referidos dispositivos legais:

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.

(...).

§ 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.

Harmonizando os referidos dispositivos legais, o Superior Tribunal de Justiça esclareceu a aplicação do art. 173 para os casos em que o tributo sujeitar-se a lançamento por homologação:

- 1) Quando não tiver havido pagamento antecipado;
- 2) Quando tiver ocorrido dolo, fraude ou simulação;
- 3) Quando não tiver havido declaração prévia do débito.

Cumpre transcrever o acórdão prolatado em sede de Recurso Especial representativo da controvérsia:

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 decadencial 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).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuassem o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 973733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009).

No voto lavrado no referido REsp 973.733/SC, foi transcrito entendimento firmado em outro julgamento (REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, DJ 25.02.2008), que limitam a aplicação do art. 150, §4º do CTN às hipóteses que tratam de tributo sujeito a lançamento por homologação, "quando ocorrer pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias".

A comprovação da presença de tais circunstâncias seria imprescindível para o afastamento do art. 150, §4º do CTN e aplicação do seu art. 173, I, o que não se vislumbra em qualquer momento da autuação.

Depreende-se dos autos que a Recorrente efetuou o pagamento parcial das contribuições devidas à Seguridade Social, o que afasta, de início, um dos pressupostos para aplicação do art. 173 do CTN.

Outrossim, não tendo sido comprovado que sua conduta tenha sido eivada de dolo, fraude ou simulação, restando configurado, portanto, o pressuposto fático ensejador da aplicação do prazo decadencial previsto no artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional, fica definitivamente afastada a incidência do disposto no artigo 173, I do mesmo dispositivo legal.

Desta feita, considerando que a consolidação do crédito previdenciário se deu em 31/10/2006, e que a autuação abrange fatos geradores ocorridos anteriormente a outubro de 2001, tenho como certo que essas competências foram atingidas pela decadência quinquenal.

Auxílio alimentação sem inscrição no PAT

Entendo que o auxílio alimentação pago aos empregados segurados, mesmo em ticket e cesta básica, não tem caráter de remuneração e, por ilação lógica, sua não indecência pela contribuição previdenciária, independentemente se a razão do pagamento se dá em virtude da distância da localidade do trabalho ou não.

Isto porque, ao prestar os alimentos, o Recorrente visa apenas proporcionar o aumento da produtividade e eficiência laboral dos seus empregados. É dizer, a verba paga se aproxima muito mais de um instrumento para o próprio trabalho, já que não se admite que um trabalhador possa trabalhar seguidas horas diárias sem se alimentar. Noutras palavras, a alimentação é concedida “para” e não “pelo” trabalho, ou seja, como meio de tornar viável a própria prestação de serviços, em benefício do trabalhador.

Ademais, como é sabido, o ambiente de trabalho é um local estratégico de promoção da saúde e alimentação saudável e, nesta linha de raciocínio, há de se acrescentar que a alimentação vem proteger a própria segurança e a saúde do empregado.

Outrossim, seria completamente desprovido de sentido entender que o legislador isenta da contribuição previdenciária o auxílio fornecido em vales alimentação e tributa o que é pago in natura e em dinheiro, porquanto em ambas situações busca-se a mesma finalidade para o trabalhador, ou seja, o reembolso pelos valores pagos para o exercício do próprio trabalho.

É dizer, não se pode admitir que a simples forma de pagamento possa descaracterizar ou alterar a natureza jurídica de um benefício. Até porque, o pagamento *in natura* não agride o instituto, que continua mantendo a sua destinação específica, qual seja, a de ajudar no custeio da alimentação.

Frise-se, que qualquer ser humano, e não só o trabalhador, precisa se alimentar para o exercício de suas atividades, sendo certo que sem alimentação torna-se inviável, quiçá impossível, o exercício de qualquer atividade profissional.

Especificamente quanto à necessidade de inscrição no PAT, não vejo reprimenda legal para aquelas empresas que não obtiverem ou que obtiveram de forma tardia a inscrição no respectivo programa. O próprio Superior de Tribunal de Justiça – STJ tem firmado entendimento que tal inscrição é dispensável, mitigando os ditames do artigo 3º da Lei nº 6.321/76, *verbis*:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - SALÁRIO IN NATURA

- **DESNECESSIDADE DE INSCRIÇÃO NO PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR-PAT - NÃO-INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - 1- Quando o pagamento é efetuado in natura, ou seja, o próprio empregador fornece a alimentação aos seus empregados, com o objetivo de proporcionar o aumento da produtividade e eficiência funcionais, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, sendo irrelevante se a empresa está ou não inscrita no Programa de Alimentação ao Trabalhador - PAT. 2- Recurso especial não provido. (STJ - REsp 1.051.294 - (2008/0087373-0) - 2ª T. - Relª Min. Eliana Calmon - DJe 05.03.2009 - p. 671)**

TRIBUTÁRIO - PROCESSUAL CIVIL - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO IN NATURA - NÃOINCIDÊNCIA - INSCRIÇÃO NO PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - PAT - DESNECESSIDADE - 1- Nos termos do art. 28, § 9º, "c", da Lei 8.212/1991, a parcela da alimentação recebida in natura não integra o salário de contribuição. 2- Pacífico o entendimento jurisprudencial que não é necessária a inscrição do empregador no Programa de Alimentação do Trabalhador-PAT, para a não - Incidência da contribuição. 3- Apelação e remessa oficial a que se nega provimento. (TRF-1ª R. - Ap-RN 2007.35.00.010668-4/GO - 8ª T. - Relª Desª Fed. Maria do Carmo Cardoso - DJe 25.09.2009 - p. 683)

Por fim, é importante frisar que a Procuradoria da Fazenda Nacional já reconheceu, por meio do Ato Declaratório nº 03/2011, que não incide contribuição previdenciária sobre o pagamento in natura do auxílio alimentação, in verbis:

“A PROCURADORAGERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso da competência legal que lhe foi conferida, nos termos do inciso II do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117 /2011, desta Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 24.11.2011, DECLARA que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexistam outros fundamentos relevantes: ‘nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento in natura do auxílio alimentação não há incidência de contribuição previdenciária’.”

Desta feita, resta indubitável que a ajuda alimentação recebida pelos funcionários antes da inscrição da empresa no PAT não integra o salário de contribuição, desta maneira sobre os valores fornecidos a este título não haverá incidência da contribuição previdenciária, sendo mister que as contribuições exigidas sobre o auxílio alimentação sejam excluídos do lançamento, em sua integralidade.

Das contribuições incidentes sobre os valores pagos a cooperativa médica

Alega o contribuinte ser inconstitucional o inciso IV, do art. 22, da Lei 8.212/91, com redação dada pela Lei nº 9.876/99, visto que instituiu a contribuição previdenciária, a cargo das cooperativas, no percentual de 15% do total das importâncias pagas, distribuídas ou creditadas a seus cooperados a título de remuneração ou retribuição pelos serviços que prestem a pessoas jurídicas por intermédio delas.

De proêmio, cabe esclarecer que, apesar de a apreciação de matéria constitucional em tribunal administrativo exacerbar sua competência originária que é a de órgão revisor dos atos praticados pela Administração, bem como de invadir competência atribuída especificamente ao Judiciário pela Constituição Federal, o Regimento Interno do CARF prevê, em seu artigo 62, que é permitido aos membros das turmas de julgamento afastar a aplicação de lei que já tenha sido declarada inconstitucional por decisão plenária definitiva do STF, como se observa, *in verbis*:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal.

Neste caso, a análise da constitucionalidade, por estar nos mesmos termos da decisão proferida pelo STF, não terá causado decisões conflitantes ou possivelmente adentrado em competência privativa do Poder Judiciário.

Pois bem. No caso dos autos, o STF declarou inconstitucionais do inciso IV, do art. 32, da Lei nº 8.212/91, em sede de apreciação de Recurso Repetitivo - RE595838 -, nos termos abaixo transcritos:

Recurso extraordinário. Tributário. Contribuição Previdenciária. Artigo 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. Sujeição passiva. Empresas tomadoras de serviços. Prestação de serviços de cooperados por meio de cooperativas de Trabalho. Base de cálculo. Valor Bruto da nota fiscal ou fatura. Tributação do faturamento. Bis in idem. Nova fonte de custeio. Artigo 195, § 4º, CF.

1. O fato gerador que origina a obrigação de recolher a contribuição previdenciária, na forma do art. 22, inciso IV da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei 9.876/99, não se origina nas remunerações pagas ou creditadas ao cooperado, mas na relação contratual estabelecida entre a pessoa jurídica da cooperativa e a do contratante de seus serviços.

2. A empresa tomadora dos serviços não opera como fonte somente para fins de retenção. A empresa ou entidade a ela equiparada é o próprio sujeito passivo da relação tributária, logo, típico “contribuinte” da contribuição.

3. Os pagamentos efetuados por terceiros às cooperativas de trabalho, em face de serviços prestados por seus cooperados,

não se confundem com os valores efetivamente pagos ou creditados aos cooperados.

4. O art. 22, IV da Lei nº 8.212/91, com a redação da Lei nº 9.876/99, ao instituir contribuição previdenciária incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura, extrapolou a norma do art. 195, inciso I, a, da Constituição, descaracterizando a contribuição hipoteticamente incidente sobre os rendimentos do trabalho dos cooperados, tributando o faturamento da cooperativa, com evidente bis in idem. Representa, assim, nova fonte de custeio, a qual somente poderia ser instituída por lei complementar, com base no art. 195, § 4º - com a remissão feita ao art. 154, I, da Constituição.

5. Recurso extraordinário provido para declarar a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99.

De fato, a redação do inciso declarado inconstitucional subverte a regra matriz de incidência da contribuição previdenciária, prevista no art. 195, I, da Lei Maior, ao eleger o tomador do serviço como sujeito passivo da obrigação, desconsiderando a existência da relação jurídica contratualmente firmada com a cooperativa, como se o prestador de serviço cooperado fosse uma pessoa física genuinamente autônoma.

Em verdade, nesse tipo de relação contratual, a cooperativa é a contratada como prestadora do serviço, e ninguém mais. Destarte, ainda que a concretização dos serviços contratados seja viabilizada pelos cooperados, estes, apenas mantêm vínculo jurídico com a cooperativa, conforme dispõe a inteligência da Lei nº 5.764/71:

Art. 4º As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas a falência, constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características:

Art. 86. As cooperativas poderão fornecer bens e serviços a não associados, desde que tal faculdade atenda aos objetivos sociais e estejam de conformidade com a presente lei.

Art. 87. Os resultados das operações das cooperativas com não associados, mencionados nos artigos 85 e 86, serão levados à conta do "Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social" e serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos.

Outrossim, como bem obtempera Andrei Pitten Velloso, ao comentar o artigo em vergaste, em Constituição Tributária Interpretada, p. 585, “somente podem ser tributadas as remunerações pagas a pessoas físicas que prestem serviço aos empregadores, às empresas ou às entidades que lhes são equiparadas. As remunerações pagas a pessoas jurídicas, mesmo decorrentes de prestação de serviços, não estão sujeitas à incidência da contribuição do art. 195, I, a”.

Em vista disso, é defeso ignorar a natureza jurídica da sociedade cooperativa, assim como deturpar os aspectos individuais dos contratos convencionados, a fim de tributar fatos que não se adequam a materialidade do tributo, consoante preconiza o art. 110, do *Codex*

Tributário. Convém salientar, que a melhor doutrina ratifica este entendimento, como se vê pela transcrição abaixo:

Sobre o equívoco de se dar prevalência a argumentos de ordem meramente prática ou de conveniência: “A conjugação desses fatores conduz à prevalência dos argumentos lingüísticos e sistemáticos sobre os meramente práticos. Essas regras de prevalência são decisivas para a interpretação dos limites à instituição de contribuições. Isso porque estabelecem que argumentos meramente práticos, como são os argumentos relacionados à necessidade de aumentar a arrecadação ou à importância do financiamento da saúde, não poderão prevalecer sobre os argumentos lingüísticos e sistemáticos, como são aqueles que se deixam reconduzir à estrutura do Sistema Tributário Nacional e às regras de competência.” (ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 161)

Desse modo, inarredável a conclusão de que o inciso IV, do art. 22, da Lei 8.212/91, não encontra fundamento de validade nas competências específicas do art. 195, incisos I ao IV, da CF/88, levando a conclusão insofismável de que é flagrantemente inconstitucional.

No caso dos autos, verifica-se que a autuação decorreu do inadimplemento das respectivas obrigações tributárias, ou seja, o não recolhimento da contribuição previdenciária relativamente a serviços prestados por cooperativas de trabalho, exatamente a hipótese tratada no RE595838.

Portanto, diante da citada declaração de inconstitucionalidade, deve ser afastado do presente auto de infração em fustigo os lançamentos que tiveram como fundamento legal o dispositivo em vergaste.

Preclusão sobre matérias não impugnadas

Nas razões recursais ora em apreço, a Recorrente sequer se insurgiu quanto ao Levantamento VDG - VALOR DECLARADO EM GFIP, não se desincumbindo do ônus da prova em contrário do afirmado pela fiscalização.

Pois bem. A despeito de tal discussão, imperioso trazer a baila o que preconiza o art. 9º, §6º da Portaria nº 520, de 19 de maio de 2004, *in verbis*:

Art. 9º A impugnação mencionará:

(...)

§ 6º Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada.

Desta feita, conclui-se, do acima exposto, que reputa-se não impugnada a matéria relacionada ao lançamento que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, o que impede o pronunciamento do julgador administrativo em relação ao conteúdo do feito fiscal com esta matéria relacionado, restando, pois, definitivamente constituído o lançamento na parte em que não foi contestado.

Nota-se, portanto, que houve a preclusão processual, uma vez que não houve insurgência da Recorrente quanto à pretensão externada no lançamento. Ademais, a despeito de tal instituto, importante citar os ensinamentos de Fredie Didier Júnior, *in verbis*:

“Entende-se que a preclusão está intimamente relacionada com o ônus, que, como se sabe, é situação jurídica consistente em um encargo do direito. A parte detentora de ônus deverá praticar ato processual em seu próprio benefício, no prazo legal, e de forma correta: se não o fizer, possivelmente este comportamento poderá acarretar conseqüências danosas para ela. (...) a preclusão decorre do não-atendimento de um ônus, com a prática de ato-fato caducificante ou ato jurídico impeditivo, ambos lícitos, conformes com o direito.

Com isso, entendo que, no caso em apreço, ocorreu a preclusão consumativa, que é a extinção da faculdade de praticar um determinado ato processual em virtude de já haver ocorrido a oportunidade para tanto, ficando, portanto, o julgador impossibilitado de analisar a questão de mérito, posto que não contestada pela Recorrente.

Conclusão

Ante todo o exposto, conheço em parte do recurso voluntário, para, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, excluindo do condeno as parcelas que caducaram, em virtude da decadência (anteriores a outubro de 2001), da mesma forma os lançamentos referentes às verbas alimentícias, bem como as contribuições devidas em virtude de pagamento a cooperativa de trabalho médico.

Foi assim que o conselheiro votou na sessão de julgamento, conforme registro.

(assinado digitalmente)

Andrea Brose Adolfo

Relatora ad hoc na data da formalização.

Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo Oliveira - Redator *ad hoc* na data da formalização.

Para registro e esclarecimento, pelo fato do conselheiro responsável pelo voto vencedor ter deixado o colegiado antes de sua formalização, fui designado AD HOC para fazê-lo.

Feito o registro.

Alimentação. Pagamento em Ticket, sem PAT.

A recorrente aduz que não incidiriam contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de alimentação.

A autoridade fiscal informa no relatório que apurou como fato gerador de contribuições sociais, com base no art. 28, § 9º, alínea “c”, da Lei 8.212/91, os valores gastos pela empresa com a alimentação de seus empregados, uma vez que esta, quando intimada, não apresentou comprovante de adesão ao Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT.

Levando-se em conta o campo de incidência das contribuições previdenciárias, que se extrai da conjugação do artigo 195, I, a, com os artigos 22 e 28 da Lei nº 8.212/91, depreende-se que os pagamento a título de fornecimento de alimentação são fatos geradores de contribuição previdenciária.

No entanto, a norma inscrita no art. 28, § 9º, alínea “c” estabelece que não integra o salário de contribuição “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”. Esta Lei, dispõe em seu art. 3º que:

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.

À evidência dos preceitos legais em comento, conclui-se que sobre o valor da alimentação fornecida pela empresa aos trabalhadores não incidem contribuições previdenciárias, quando, nos termos da Lei nº 6.321, de 1976, o fornecimento ocorra de acordo com programa de alimentação previamente aprovado pelo Ministério do Trabalho e Emprego (MTE).

A adesão ao PAT não constitui mera formalidade. É por intermédio do conhecimento da existência do programa em determinada empresa que o Ministério do Trabalho e Emprego, por seu órgão de fiscalização, verificará o cumprimento do disposto no artigo 3º acima transcrito. Ao incentivo fiscal há uma contraprestação por parte da empresa:

fornecimento de alimentação com teor nutritivo adequado em ambiente que atenda as condições aceitáveis de higiene.

No caso sob exame, está demonstrado nos autos que durante o período a que se refere o lançamento da rubrica, a recorrente não estava inscrita no programa e, portanto, o lançamento não deve ser retificado.

É verdade que o Parecer PGFN/CRJ/Nº 2.117/2011, aprovado pelo Ministro da Fazenda em Despacho de 24/11/2011, concluiu pela dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e pela desistência dos já interpostos, desde que inexistisse outro fundamento relevante, com relação às ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento in natura do auxílio alimentação não há incidência de contribuição previdenciária. Todavia, na hipótese dos autos, os pagamentos jamais poderiam ser em pecúnia ou em ticket. Portanto, inaplicáveis as conclusões do Parecer.

Conclui-se, assim, que a não incidência da contribuição previdenciária sobre alimentação restringe-se ao seu fornecimento in natura ou à hipótese de inscrição no PAT.

A alimentação fornecida em pecúnia ou em ticket sem a devida inscrição no PAT sofre a incidência da contribuição previdenciária.

CONCLUSÃO:

Em razão do exposto, acompanho o relator em todos os pontos decididos, menos na questão do auxílio alimentação, em que nego provimento ao recurso, nos termos do voto.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira

Redator AD HOC na data da formalização