



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

Processo n° 16832.000607/2009-83
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2401-004.097 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de fevereiro de 2016
Matéria DECADÊNCIA. SALÁRIO INDIRETO: VALE-TRANSPORTE EM DINHEIRO E AUXÍLIO-ALIMENTÇÃO SEM PAT
Recorrente ASSOCIAÇÃO ORQUESTRA PRÓ-MÚSICA DO RIO DE JANEIRO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CORRESPONSABILIDADE DOS REPRESENTANTES LEGAIS.

Com a revogação do artigo 13 da Lei 8.620/93 pelo artigo 79, inciso VII, da Lei 11.941/09, o “Relatório de Representantes Legais (REPLEG)” tem a finalidade de apenas identificar os representantes legais da empresa e o respectivo período de gestão sem, por si só, atribuir-lhes responsabilidade solidária ou subsidiária pelo crédito constituído.

RELATÓRIO DE VÍNCULOS. FINALIDADE INFORMATIVA.

Súmula CARF n° 88: A Relação de Co-Responsáveis - CORESP”, o “Relatório de Representantes Legais - RepLeg” e a “Relação de Vínculos - VÍNCULOS”, anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.

DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA PARCIAL. COMPETÊNCIAS 01/2004 A 06/2004. SÚMULA 99 DO CARF. RECOLHIMENTO PARCIAL. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN.

Súmula CARF n° 99: Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

No caso de lançamento das contribuições sociais, em que para os fatos geradores efetuou-se antecipação de pagamento, deixa de ser aplicada a regra geral do art. 173, inciso I, para a aplicação do art. 150, § 4º, ambos do CTN.

VALE-TRANSPORTE PAGO EM PECÚNIA. NÃO-INCIDÊNCIA. ALINHAMENTO COM A JURISPRUDÊNCIA DO STJ E STF.

Em decorrência de entendimento da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) e Superior Tribunal de Justiça (STJ), não incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos em dinheiro a título de vale-transporte.

ALIMENTAÇÃO. PAGAMENTO EM PECÚNIA.

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 sem a devida inscrição no PAT sofre a incidência da contribuição previdenciária. Inteligência do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2.117/2011.

ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. REQUISITOS DO ARTIGO 55 DA LEI 8.212/1991. NÃO COMPROVAÇÃO NOS AUTOS. COMPETÊNCIAS DO ANO DE 2004.

Para se gozar da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição da República Federativa do Brasil, faz-se necessário o atendimento de todos os requisitos previstos no art. 55 da Lei 8.212/1991.

A imunidade (isenção) tem de ser requerida ao Fisco, não sendo automática, conforme preceitua o §1º do art. 55 da Lei 8.212/91.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos CONHECER do recurso e DAR PARCIAL PROVIMENTO, para reconhecer que sejam excluídos: os valores apurados até a competência 06/2004, inclusive, em razão da decadência; e os valores oriundos da verba paga a título de vale-transporte em pecúnia (dinheiro), levantamento "VT-Vale Transporte", nos termos do voto. Ausente momentaneamente a Conselheira LUCIANA MATOS PEREIRA BARBOSA.

André Luis Marsico Lombardi - Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros André Luís Mársico Lombardi (Presidente), Luciana Matos Pereira Barbosa (Vice-Presidente), Carlos Alexandre Tortato, Cleberson Alex Friess, Theodoro Vicente Agostinho, Rayd Santana Ferreira, Carlos Henrique de Oliveira e Arlindo da Costa e Silva.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação da recorrente, mantendo o crédito tributário lançado.

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 30/07/2009 (fls. 01 e 02).

Os códigos de levantamento utilizado para cadastramento do débito no SAFIS e respectivo período foi:

1. “PAT-Programa de Alimentação”, competências 01/2004 a 12/2004;
2. “VT-Vale Transporte”, competências 01/2004 a 12/2004.

Adotamos trechos do relatório do acórdão do órgão *a quo* (fls. 122/128), que bem resumem o quanto consta dos autos:

“[...] Trata-se de crédito lançado pela fiscalização (DEBCAD nº 37.235.725-3) relativo às contribuições destinadas à outras entidades e fundos, denominadas Terceiros (Salário Educação, INCRA, SESC e SEBRAE), relativas ao período de 01/2004 a 12/2004, não recolhidas em época própria.

2. Nos termos do Relatório Fiscal do Auto de Infração, de fls. 53/55, foram apurados os seguintes fatos geradores:

2.1. Valores pagos a título de vale refeição, sem a devida inscrição no PAT, escriturados na conta "41105009-Vale Refeição";

2.2. Valores pagos a título de vale transporte, em dinheiro, sem a comprovação da compra dos vales transportes, escriturados na conta "41105009-Vale Transporte".

3. Inconformado com a exigência do crédito, o sujeito passivo apresentou, em 28/08/2009, peça impugnatória, de fls. 59/66, através da qual contesta o lançamento, alegando, em síntese, as seguintes questões:

3.1. Que os valores pagos foram obtidos através de patrocínio da Petrobrás S/A e se destinaram à execução de projeto de divulgação da música erudita, nos termos da Lei 8.313/91 (Lei Rouanet), conforme doe. 03 juntado aos autos, e em nenhum momento se trataram de remunerações por serviços prestados;

3.2. Que os valores referentes às contribuições previdenciárias dos segurados empregados foram devidamente recolhidos, sendo que a autoridade fiscal sequer discriminou se algum valor foi pago a menor, nem tampouco a intimou a recolher a suposta diferença, dificultando, inclusive, a defesa nesse ponto;

3.3. *Que no Relatório Fiscal devem ser explicitados todos os procedimentos e critérios utilizados pela fiscalização na constituição do crédito, de forma clara e precisa, possibilitando o contraditório e a ampla defesa, nos termos do art. 243 do RPS;*

3.4. *Que em que pese a presunção de legitimidade dos atos administrativos, tal fato não dispensa a autoridade fiscal de apurar os fatos tributáveis com diligência, não podendo atuar por mera presunção, sem que se obtenha uma decisão judicial nesse sentido, com a produção inconteste e ampla de todos os meios de prova legalmente admitidas;*

3.5. *Que o inadimplemento de obrigação tributária, ainda que comprovado, não constitui infração capaz de ensejar a responsabilização solidária dos atuais diretores da defendente, conforme descrito na "Relação de Vínculos";*

3.6. *Que ainda que não seja reconhecido o descabimento da aferição indireta, a autoridade fiscal não trouxe evidências capazes de assegurar a ocorrência do fato gerador, mas, tão-somente, meras presunções, o que constitui violação ao art. 112 do CTN, que impõe a interpretação mais favorável ao acusado da lei que defina infrações ou comine penalidades;*

3.7. *Que a cobrança da taxa SELIC em matéria tributária constitui afronta ao caput e § I do art. 161 do CTN, além de implicar aumento de tributo sem lei específica a respeito, em confronto com o art. 150,1, da CF/88;*

3.8. *Protesta, finalmente, para provar o alegado, por posterior juntada de provas; [...]"*

Como afirmado, a impugnação apresentada pela recorrente foi julgada improcedente, tendo a recorrente apresentado, tempestivamente, o recurso voluntário (fls. 135/142), no qual alega, em apertada síntese, que:

1. Indevida inclusão dos sócios com corresponsáveis;
2. os comprovantes de recolhimentos da contribuição previdenciária referentes a segurados empregados foram apresentadas à autoridade fiscal, bem como corretamente lançadas no Livro Diário nº 18;
3. os pagamentos a título de vale-refeição e vale-transporte não possuíram natureza salarial no presente caso;
4. os valores lançados a título de "montagem de palco", "bolsa para alunos e Regente", além de não possuírem natureza salarial, consistem-se no estrito cumprimento do objetivo da ora Recorrente;
5. ocorreu a decadência do prazo de cinco anos para a cobrança da contribuição previdenciária referente à competência de dezembro/2003.

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Luis Marsico Lombardi, Relator

Recurso tempestivo. Presentes os pressupostos de admissibilidade, conhecimento do recurso interposto.

A Recorrente manifesta inconformismo a respeito do relatório dos corresponsáveis, pois entende que estaria sendo imputada responsabilidade aos sócios da empresa.

Quanto à essa alegação da indevida responsabilização dos sócios (diretores), cabe esclarecer que os corresponsáveis mencionados pela fiscalização não figuram no polo passivo do presente lançamento fiscal.

A relação de corresponsáveis, anexada pela fiscalização (fls. 16/17), tem como finalidade identificar as pessoas que poderiam ser responsabilizadas na esfera judicial, caso fosse constatada a prática de atos com infração de leis ou estatuto, conforme determina o Código Tributário Nacional, e permitir que se cumpra o estabelecido no art. 2º, inciso I, § 5º, da Lei 6.830/1980.

Lei 6.830/1980:

Art. 2º. Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não-tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

(...)

§ 5º O Termo de Inscrição de Dívida Ativa deverá conter:

I - o nome do devedor, dos co-responsáveis e sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros (g.n.);

Além disso, verifica-se que o artigo 79, inciso VII, da Lei 11.941/2009 revogou o artigo 13 da Lei 8.620/1993. Com isso, após essa revogação do artigo 13, o denominado “Relatório de Representantes Legais (REPLEG), acompanhada do Relatório de Vínculos, não pode mais ostentar em seu título qualquer expressão que venha mesma a apenas insinuar uma corresponsabilidade das pessoas nela relacionadas. Segue transcrição:

Lei 8.620/1993:

Art. 13. O titular da firma individual e os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à seguridade social.

Parágrafo único. Os acionistas controladores, os administradores, os gerentes e os diretores respondem solidariamente e subsidiariamente, com seus bens pessoais, quanto ao inadimplemento das obrigações para com a seguridade social, por dolo ou culpa.

A relação de corresponsáveis apenas identifica os sócios e diretores da empresa e respectivo período de gestão sem, por si só, atribuir-lhes responsabilidade solidária ou subsidiária pelo crédito constituído. Não é consequência do aludido documento que os referidos representantes legais passem a constar no polo passivo da obrigação tributária.

O Relatório “REPLEG” serve apenas como subsídio à Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN), caso haja necessidade de execução judicial do crédito previdenciário, e sendo verificada a ocorrência das hipóteses legais para a responsabilização tributária prevista no Código Tributário Nacional (CTN). Assim, tem-se que a indicação dos representantes legais é mero subsídio para, se necessário e cabível, o crédito previdenciário ser exigido dos administradores exclusiva, solidária ou subsidiariamente com o contribuinte.

No entanto, nem por isso os representantes legais não devam constar em relação preparada pelo Fisco. É da análise dos contratos sociais e estatuto que são identificados os sócios e diretores da empresa, dessa relação a PFN poderá indicar eventuais corresponsáveis pelo crédito, conforme dispõe em especial o artigo 135 da Lei 5.172/1966 (Código Tributário Nacional - CTN):

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Nesse sentido a Súmula CARF nº 88:

A Relação de Co-Responsáveis - CORESP”, o “Relatório de Representantes Legais – RepLeg” e a “Relação de Vínculos – VÍNCULOS”, anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.

Portanto, não acato essa preliminar, já que a finalidade do “Relatório de Representantes Legais - REPLEG (Relação de Corresponsáveis)” é apenas identificar os sócios e diretores da empresa, com seu respectivo período de gestão.

DA PREJUDICIAL DE DECADÊNCIA:

A Recorrente alega que os valores apurados foram atingidos pela decadência e requer a aplicação da regra decadencial prevista no CTN.

Pelos motivos a seguir delineados, tal alegação será acatada em parte.

Inicialmente, registramos que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar os Recursos Extraordinários nº 556664, 559882, 559943 e 560626, negou provimento aos mesmos por unanimidade, em decisão plenária que declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, ambos da Lei 8.212/1991.

Na oportunidade, os ministros ainda editaram a Súmula Vinculante 08 a respeito do tema, a qual transcrevo abaixo:

Súmula Vinculante 8 - STF: “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

É necessário observar os efeitos da súmula vinculante, conforme se depreende do art. 103-A, *caput*, da Constituição Federal que foi inserido pela Emenda Constitucional 45/2004, *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. (g.n.)*

Da leitura do dispositivo constitucional, pode-se concluir que, a vinculação à súmula alcança a administração pública e, por consequência, os julgadores no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

O Código Tributário Nacional trata da decadência no artigo 173, abaixo transcrito:

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; (g.n.)

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.*

Por outro lado, ao tratar do lançamento por homologação, o Códex Tributário definiu no art. 150, § 4º o seguinte:

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.

Tem sido entendimento constante em julgados do Superior Tribunal de Justiça que, nos casos de lançamento em que o sujeito passivo antecipa parte do pagamento da contribuição, aplica-se o prazo previsto no § 4º do art. 150 do CTN, ou seja, o prazo de cinco anos passa a contar da ocorrência do fato gerador, uma vez que resta caracterizado o lançamento por homologação. Se, no entanto, o sujeito passivo não efetuar pagamento algum, nada há a ser homologado e, por consequência, aplica-se o disposto no art. 173 do CTN, em que o prazo de cinco anos passa a ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Verifica-se que o lançamento fiscal em tela refere-se às competências 01/2004 a 12/2004 e foi efetuado em 30/07/2009, data da intimação e ciência do sujeito passivo (fls. 01 e 02).

No caso em tela, trata-se do lançamento de contribuições, cujos fatos geradores o Fisco já reconheceu que a Recorrente efetuou antecipação de pagamento parcial, conforme Relatório Fiscal, Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal-TEPF (fls. 29/30) – o Fisco registrou que houve análise dos comprovantes de recolhimento –, e cópias das Guias da Previdência Social (GPS) de fls. 99/110. Esses documentos afirmam que houve o recolhimento parcial de contribuições previdenciárias devidas. Nesse sentido, a teor do enunciado da súmula 99 do CARF¹, aplica-se o art. 150, § 4º, do CTN, para considerar que os valores apurados até a competência 06/2004, inclusive, foram atingidos pela decadência tributária.

Com isso – como o crédito foi constituído com fundamento no direito potestativo do Fisco em lançar os valores das contribuições não recolhidas em época determinada pela legislação vigente –, a preliminar de decadência será acatada em parte, excluindo-se os valores apurados nas competências 01/2004 a 06/2004, já que o lançamento fiscal refere-se ao período de 01/2004 a 12/2004 e as competências posteriores a 06/2004 não foram abarcadas pela decadência tributária.

¹ Súmula 99 do CARF: Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Diante disso, acata-se parcialmente a preliminar de decadência tributária, excluindo as contribuições apuradas até a competência 06/2004, inclusive, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN. Após isso, passo ao exame de mérito.

DO MÉRITO:

Quanto ao Vale-Transporte pago em dinheiro, deve-se observar o entendimento da jurisprudência dos tribunais de superposição (STF e STJ) no sentido de que os valores pagos a título de vale-transporte em dinheiro não integram o salário de contribuição, já que os atos normativos que o disciplinam afrontam a Constituição Federal.

Por meio da Lei 7.418/1985, foi instituído o vale-transporte como direito do trabalhador a cargo do empregador, pessoa física ou jurídica, a fim de cobrir despesas efetivas de deslocamento da residência para o trabalho e vice-versa. A saber:

*Art. 1º. Fica instituído o Vale-Transporte, que o empregador, pessoa física ou jurídica, poderá antecipar ao trabalhador para utilização efetiva em despesas de deslocamento residência-trabalho e vice-versa, mediante celebração de convenção coletiva ou de acordo coletivo de trabalho e, **na forma que vier a ser regulamentada pelo Poder Executivo**, nos contratos individuais de trabalho.*

Posteriormente, o Decreto nº 95.247/1987 veio proibir a concessão de tal benefício mediante pagamento em dinheiro, nos termos do seu art. 5º, *in verbis*:

*Art. 5º. **É vedado ao empregador substituir o Vale-Transporte por antecipação em dinheiro ou qualquer outra forma de pagamento**, ressalvado o disposto no parágrafo único deste artigo. Parágrafo único. No caso de falta ou insuficiência de estoque de Vale-Transporte, necessário ao atendimento da demanda e ao funcionamento do sistema, o beneficiário será ressarcido pelo empregador, na folha de pagamento imediata, da parcela correspondente, quando tiver efetuado, por conta própria, a despesa para seu deslocamento.*

A Constituição Federal expressamente consignou que:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

*I - exigir ou aumentar tributo **sem lei que o estabeleça**. (g.n.)*

Já o Código Tributário Nacional, complementando a matéria, estabelece que:

*Art. 97. **Somente a lei pode estabelecer**:*

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II – a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

(...)

Art. 99. O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei. (g.n.)

Diante do arcabouço jurídico-tributário acima delineado, percebe-se que o debate acerca deste tema esbarra em questões e postulados jurídicos, o que impede a perpetuação da divergência. Como destacou o Ministro Eros Grau, relator do Recurso Extraordinário (RE) nº 478410, em seu voto: “a cobrança de contribuição previdenciária sobre o valor pago em dinheiro a título de vale-transporte – que efetivamente não integra o salário – seguramente afronta a Constituição em sua totalidade normativa”.

Transcrevo abaixo trechos das decisões dos tribunais de superposição:

“Ementa: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA. VALE-TRANSPORTE. MOEDA. CURSO LEGAL E CURSO FORÇADO. CARÁTER NÃO SALARIAL DO BENEFÍCIO. ARTIGO 150, I, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. CONSTITUIÇÃO COMO TOTALIDADE NORMATIVA.

1. Pago o benefício de que se cuida neste recurso extraordinário em vale-transporte ou em moeda, isso não afeta o caráter não salarial do benefício.

2. A admitirmos não possa esse benefício ser pago em dinheiro sem que seu caráter seja afetado, estaríamos a relativizar o curso legal da moeda nacional.

3. A funcionalidade do conceito de moeda revela-se em sua utilização no plano das relações jurídicas. O instrumento monetário válido é padrão de valor, enquanto instrumento de pagamento sendo dotado de poder liberatório: sua entrega ao credor libera o devedor. Poder liberatório é qualidade, da moeda enquanto instrumento de pagamento, que se manifesta exclusivamente no plano jurídico: somente ela permite essa liberação indiscriminada, a todo sujeito de direito, no que tange a débitos de caráter patrimonial.

4. A aptidão da moeda para o cumprimento dessas funções decorre da circunstância de ser ela tocada pelos atributos do curso legal e do curso forçado.

5. *A exclusividade de circulação da moeda está relacionada ao curso legal, que respeita ao instrumento monetário enquanto em circulação; não decorre do curso forçado, dado que este atinge o instrumento monetário enquanto valor e a sua instituição [do curso forçado] importa apenas em que não possa ser exigida do poder emissor sua conversão em outro valor.*

6. **A cobrança de contribuição previdenciária sobre o valor pago, em dinheiro, a título de vales-transporte, pelo recorrente aos seus empregados afronta a Constituição, sim, em sua totalidade normativa.** Recurso Extraordinário a que se dá provimento.” (RE 478410/SP, Rel.: Min. EROS GRAU, j.10/03/2010, Dje 13.05.2010, Despacho de publicação nº 94 de 12/05/2011)

“**Ementa: TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS. AUXÍLIO-CRECHE. MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ. AUXÍLIO-TRANSPORTE PAGO EM PECÚNIA. NÃO-INCIDÊNCIA. ENTENDIMENTO DO STF. REALINHAMENTO DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ.** 1. A solução integral da controvérsia, com fundamento suficiente, não caracteriza ofensa ao art. 535 do CPC. 2. O acórdão de origem consignou que a parte não comprovou os gastos com o auxílio-creche nem a idade dos beneficiários. Rever tal entendimento demanda reexame da matéria fático-probatória, vedado em Recurso Especial (Súmula 7/STJ). **3. Em razão do pronunciamento do Plenário do STF, declarando a inconstitucionalidade da incidência da contribuição previdenciária sobre as verbas referentes a auxílio-transporte, mesmo que pagas em pecúnia, faz-se necessária a revisão da jurisprudência do STJ para alinhar-se à posição do Pretório Excelso.** 4. Recurso Especial parcialmente conhecido e, em parte, provido.” (REsp 1194788/RJ, de 19.08.2010) (g.n.)

“**EMENTA: TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. VALE-TRANSPORTE. PAGAMENTO EM PECÚNIA. NÃO-INCIDÊNCIA. PRECEDENTE DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. JURISPRUDÊNCIA DO STJ. REVISÃO. NECESSIDADE.**

1. O Supremo Tribunal Federal, na assentada de 10.03.2003, em caso análogo (RE 478.410/SP, Rel. Min. Eros Grau), concluiu **que é inconstitucional a incidência da contribuição previdenciária sobre o vale-transporte pago em pecúnia, já que, qualquer que seja a forma de pagamento, detém o benefício natureza indenizatória.** Informativo 578 do Supremo Tribunal Federal.

2. Assim, deve ser revista a orientação desta Corte que **reconhecia a incidência da contribuição previdenciária na**

hipótese quando o benefício é pago em pecúnia, já que o art. 5º do Decreto 95.247/87 expressamente proibira o empregador de efetuar o pagamento em dinheiro.

3. Embargos de divergência providos.” (Embargos de Divergência em REsp nº 816.829 – RJ, 2008/0224966-4)

No mesmo caminho da jurisprudência dos tribunais de superposição, a Advocacia-Geral da União (AGU) publicou no dia 08/12/2011 a Súmula nº 60, em que seu enunciado estabelece que: “*não há incidência de contribuição previdenciária sobre o vale-transporte pago em pecúnia, considerando seu caráter indenizatório da verba*”.

Com isso, como a questão é eminentemente jurídica, inclino-me diante da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) e do Superior Tribunal de Justiça (STJ) para considerar que o vale-transporte pago em pecúnia (dinheiro) não integra a base de cálculo das contribuições sociais. Logo, os valores das contribuições sociais apuradas, incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas aos segurados a título de **vale-transporte pago em dinheiro**, deverão ser excluídos do presente lançamento fiscal.

Com relação aos valores apurados em decorrência da verba paga a título de auxílio-alimentação (ajuda alimentação) em dinheiro, entendo que tal verba é salário de contribuição e, por consectário lógico, deverá ser submetida à incidência da contribuição social previdenciária.

Constata-se que **não** houve pagamento “in natura” de auxílio-alimentação, sendo os valores incluídos diretamente nas contas contábeis do Livro Razão do ano de 2004 e o pagamento efetuado em pecúnia durante todo o período fiscalizado. Na peça recursal de fls. 193/213, a própria Recorrente admite que a verba concedida a título auxílio-alimentação foi paga em dinheiro. A empresa também não está inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT). Isso está consubstanciado no Relatório Fiscal (fls. 54/56) nos seguintes termos:

“[...] 4. Descrição dos Fatos Geradores:

4.1 - A empresa apresentou o livro Diário n. 18, matrícula n. 91114 de 22/08/2007 no Registro Civil de Pessoas Jurídicas. Foi solicitado documentos de diversas contas contábeis através do TIF - Termo de Intimação Fiscal de n. 02, 03 e 04 e não foram apresentados das contas 21301001, 21301002, 41101001, 41101008, 41102001, 41104026 e 41204001, sendo excluídos dos lançamentos os documentos apresentados destas contas. Esta situação deu origem à emissão do AI n. 37.235.729-6 em 30/07/2009 CFL 38, dando margem a aferição indireta.

4.2 - Remunerações pagas, devidas, ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados que lhe prestaram serviços, destinados a retribuir o trabalho.

Apuradas através do livro Razão:

-Pagamentos a título de vale refeição, sem o devido cadastro no PAT - Programa de alimentação do trabalhador na conta: 41105009-Vale Refeição, nas competências de 01/2004 a 12/2004; [...]”

Com isso, o auxílio-alimentação (ajuda alimentação) pago em dinheiro deve ser considerado como integrante do salário de contribuição, nos termos do artigo 28, § 9º, alínea “c”, da Lei nº 8.212/1991, *in verbis*:

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

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

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

c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;

Percebe-se, então, que o salário de contribuição é o total da remuneração auferida pelo segurado, a qualquer título, não o integrando somente as rubricas previstas no parágrafo 9º do art. 28, e entre elas, a parcela "*in natura*" recebida de acordo com os programas de alimentação do Trabalhador, nos termos da Lei 6.321/1976, que em seu art. 3º dispõe que não se inclui como salário de contribuição a parcela paga *in natura*: "*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*", que não é a hipótese dos autos ora analisado.

Esse entendimento está consubstanciado em precedentes do Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos seguintes termos:

“REsp 895146 CE, Relator(a):Ministro JOSÉ DELGADO, Julgamento: 27/03/200, Órgão Julgador: T1 - PRIMEIRA TURMA, Publicação:DJ 19/04/2007 p. 249

Ementa: TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO. RECURSO ESPECIAL. AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO. PARCELAS PAGAS EM PECÚNIA, EM CARÁTER HABITUAL E REMUNERATÓRIO. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PRECEDENTES.

1. Recurso especial interposto pelo INSS contra acórdão proferido pelo TRF da 5ª Região segundo o qual: "A ajuda-alimentação, paga pelo Banco do Brasil, mediante crédito em conta-corrente, aos seus empregados, não configura salário in natura, e sim, salário, sobre o qual incidirá desconto de contribuição previdenciária, nos termos do Regulamento do Custeio da Previdência Social." 2. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento no sentido de que o

*pagamento in natura do auxílio-alimentação, isto é, quando a própria alimentação é fornecida pela empresa, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não constituir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT. Com tal atitude, a empresa planeja, apenas, proporcionar o aumento da produtividade e eficiência funcionais. 3. **Na espécie, as parcelas referentes à ajuda-alimentação foram pagas em pecúnia, em caráter habitual e remuneratório, mediante depósito em conta-corrente dos respectivos valores, integrando, assim, a base de cálculo da contribuição previdenciária.** 4. Precedentes: REsp nº 433230/RS; REsp nº 447766/RS; REsp nº 330003/CE; REsp nº 320185/RS; REsp nº 180567/CE; REsp nº 163962/RS; REsp nº 199742/PR; REsp nº 112209/RS; REsp nº 85306/DF e EREsp603509/CE. 5. Recurso especial não-provido.” (g.n.)*

A adesão ao PAT não constitui mera formalidade. É através 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.

É preciso considerar ainda 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 inexistia 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.

Assim, 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 e sem a devida inscrição no PAT sofre a incidência da contribuição previdenciária.

No caso sob exame, além de a Recorrente **não** estar inscrita no PAT no período do lançamento, a alimentação foi fornecida em pecúnia (dinheiro) e de forma habitual, de sorte que a verba correspondente está sujeita à incidência de contribuições previdenciárias.

A Recorrente argumenta que, conforme as GPS's acostadas aos autos, os valores referentes à contribuição previdenciária dos segurados empregados já foram devidamente recolhidos, bem como foram corretamente lançados no Livro Diário nº 18.

Essa alegação é impertinente para o lançamento fiscal ora analisado e não será acatada, pois os valores lançados abarcam exclusivamente as contribuições sociais destinadas a outras Entidades/Terceiros (Salário Educação, INCRA, SESC e SEBRAE). Esta contribuição é devida pela própria Recorrente na qualidade da sua sujeição passiva como contribuinte da obrigação tributária, sendo distinta da contribuição arrecadada dos segurados empregados que lhe prestaram serviços.

A Recorrente alega que uma associação filantrópica, sem fins lucrativos, possuindo, portanto, imunidade em relação às cotas patronais das contribuições previdenciárias objeto do presente lançamento, nos termos da alínea "c" do inciso VI do art. 150 da CF/88.

Tal alegação não será acatada, haja vista que se trata apenas de afirmações sem qualquer comprovação de que a Recorrente efetivamente é uma entidade beneficente.

Essa questão suscitada pela Recorrente tem por finalidade embasar a tese de inaplicabilidade do art. 55 da Lei 8.212/1991, com o argumento de que a imunidade só poderia ser regulamentada via legislação complementar, nos termos do art. 146, inciso II, da Constituição Federal.

Cumpra esclarecer ainda que o art. 14 do CTN regula os requisitos previstos na lei, conforme dispõe o art. 150, inciso VI, alínea "c", da CF/88, que trata na verdade da **imunidade de impostos**, enquanto que o art. 55 da Lei 8.212/1991 regula a **isenção/imunidade de contribuições sociais**, conforme dispõe o art. 195, §7º da CF/88.

Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 9º. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)

*IV - **cobrar imposto sobre:** (...)*

c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo;

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

Percebe-se que, na leitura CTN acima, a regra estampada no art. 14 regula somente a **imunidade de impostos**, não sendo aplicável, portanto, a outra espécie de tributo, às **contribuições sociais**, cerne do processo em questão. Não há, também, como argumentar que a disposição do CTN pode ser aplicada ao gênero tributo, pois o § 7º do art. 150 da CF/88 reconhece a distinção entre as espécies tributárias: impostos e contribuições.

Constituição Federal de 1988:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)

VI - instituir impostos sobre: (...)

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.

(...)

*§ 7º A lei poderá atribuir a recorrente de obrigação tributária a condição de responsável pelo **pagamento de impostos ou contribuição**, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.*

Quanto às contribuições para a Seguridade Social, o benefício isentivo (imunizante) está determinado no §7º do art. 195 da CF/1988, que prevê para o usufruto do benefício o atendimento de requisitos previstos em Lei, no caso a Lei 8.212/1991. Logo, para fazer jus ao benefício da imunidade/isenção retromencionada, a Recorrente deve, ou deveria, cumprir os requisitos estabelecidos no art. 55 da Lei 8.212/91, hipótese não verificada nos autos e nem nas informações fornecidas pelo Fisco.

Constituição Federal de 1988:

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: (...)

*§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social **que atendam às exigências estabelecidas em lei.** (g.n)*

Nesse mesmo sentido, o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 636941/RS, Relator Min. Luiz Fux, julgado em 13/02/2014, que não é necessário lei complementar para dar completude ao §7º do art. 195 da CF/1988. Para a Corte Constitucional, a lei na qual são previstas as exigências das entidades beneficentes de assistência social é uma lei ordinária. Antes era o art. 55 da Lei 8.212/1991 e, atualmente, trata-se dos preceitos estabelecidos pela Lei 12.101/2009.

Observa-se que o texto constitucional remeteu à lei o estabelecimento das condições necessárias para a obtenção da isenção de contribuições sociais pelas entidades consideradas de assistência social.

O art. 55 da Lei 8.212/1991, vigente à época da ocorrência do fato gerador e antes da Lei 12.101/2009, veio regulamentar a matéria, estabelecendo os diversos requisitos a serem cumpridos pelas entidades consideradas de assistência social, a fim de obterem isenção da cota patronal, dispondo, em seu § 1º, a obrigatoriedade de se requerer o referido benefício no INSS.

É importante frisar que, no ordenamento jurídico, há a imposição de certos requisitos para que uma entidade venha gozar de isenção/imunidade das contribuições previdenciárias, o que não logrou a empresa Recorrente comprovar.

De sorte que, no caso dos autos, ao contrário do que entendeu a Recorrente, a caracterização da imunidade não depende apenas a empresa ser titulada no Estatuto Social como entidade beneficente ou associação, conforme posto na peça recursal, mas ela deverá atender todos os requisitos estabelecidos no art. 55 da Lei 8.212/1991 para usufruir a imunidade aqui tratada, inclusive deverá atender, de foram cumulativa, os incisos I, II, III, IV e V desse artigo.

O art. 55 da Lei 8.212/1991, antes da Lei 12.101/2009, estabelecia os seguintes requisitos:

Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:

I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;

II - seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos;

III - promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;

IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;

V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades.

§ 1º Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido.

§ 2º A isenção de que trata este artigo não abrange empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício da isenção.

§ 3º Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar.

§ 4º O Instituto Nacional do Seguro Social - INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo.

§ 5º Considera-se também de assistência social beneficente, para os fins deste artigo, a oferta e a efetiva prestação de serviços de pelo menos sessenta por cento ao Sistema Único de Saúde, nos termos do regulamento.

Acrescenta-se a título de realce que a Recorrente não comprovou o cumprimento dos requisitos previstos no art. 55 da Lei 8.212/1991, não podendo estar amparada pela “isenção/imunidade”, devendo pois recolher as contribuições inadimplidas lançadas no presente processo, a qual competia, além da verificação do preenchimento dos requisitos exigidos em lei, o reconhecimento do direito à isenção das contribuições previdenciárias mediante emissão de ato administrativo declaratório pelo Fisco (INSS).

Dessa forma, não há como se acolher a pretensão da Recorrente, para reconhecer sua imunidade relativamente às contribuições à Seguridade Social, pois estando o artigo 55 da Lei 8.212/1991 em perfeita consonância com as disposições constitucionais, e considerando que as exigências ali contidas não foram observadas, fica a empresa obrigada ao recolhimento das contribuições a seu cargo, previstas no artigo 22 da mesma lei, bem como, ao recolhimento das contribuições devidas pelos segurados a seu serviço, nos termos do artigo 30, da referida lei e, de igual modo, efetuar o recolhimento das contribuições devidas às entidades e fundos (chamados de Terceiros/Outras Entidades).

CONCLUSÃO:

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso e **DAR PARCIAL PROVIMENTO**, para reconhecer que sejam excluídos:

1. os valores apurados até a competência 06/2004, inclusive, em razão da decadência; e
2. os valores oriundos da verba paga a título de vale-transporte em pecúnia (dinheiro), levantamento “VT-Vale Transporte”, nos termos do voto.

(assinado digitalmente)
André Luís Mársico Lombardi - Relator