



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

Processo n° 17883.000055/2010-12
Recurso n° 999.999 Voluntário
Acórdão n° **2302-01.627 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 8 de fevereiro de 2012
Matéria Salário-educação.
Recorrente VIAÇÃO SANTO ANTÔNIO E TURISMO LTDA EPP
Recorrida DRJ - RIO DE JANEIRO RJ

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2005 a 31/05/2005

ALIMENTAÇÃO. PARCELA IN NATURA. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

De acordo com o disposto no Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011, a reiterada jurisprudência do STJ é no sentido de se reconhecer a não incidência da contribuição previdenciária sobre alimentação *in natura* fornecida aos segurados. Uma vez que tal Parecer foi objeto de Ato Declaratório, há que se observar o disposto no art. 26-A, parágrafo 6º, inciso II, alínea “a” do Decreto n 70.235 de 1972.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Segunda Turma da Terceira Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade em conceder provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Deve ser excluída a parcela referente à cesta básica.

Marco André Ramos Vieira - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Marco André Ramos Vieira (Presidente), Liege Lacroix Thomasi, Arlindo da Costa e Silva, Adriana Sato, Manoel Coelho Arruda Júnior.

Relatório

O presente auto de infração abrange as contribuições relativas ao Salário-educação, incidentes sobre o total da remuneração paga aos segurados empregados, durante o período de abril a maio de 2005, conforme relatório fiscal às fls. 13 a 16.

Não concordando com o lançamento, o autuado apresentou impugnação na forma das fls. 21 a 41.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento proferiu a decisão de fls. 55 a 62, mantendo o lançamento na integralidade.

Inconformado com a decisão de primeira instância, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário conforme fls. 72 a 93. Em síntese, alega o seguinte:

- a) o fornecimento de alimentação *in natura* não integra o salário-de-contribuição;
- b) a participação nos lucros não foi paga em substituição ao salário;
- c) a periodicidade dos pagamentos não é elemento essencial;
- d) a empresa possui convênio com o FNDE, deveria ter sido lavrada a Representação Administrativa;

Não foram apresentadas contrarrazões pelo órgão fazendário.

É o relato suficiente.

Voto

Conselheiro Marco André Ramos Vieira, Relator

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme fls. 65 a 71. Pressuposto superado, passo ao exame das questões preliminares ao mérito.

Não deve persistir o lançamento em relação às contribuições sobre os valores equivalentes às cestas básicas.

De acordo com o disposto no Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011, a reiterada jurisprudência do STJ é no sentido de se reconhecer a não incidência da contribuição previdenciária sobre alimentação *in natura* fornecida aos segurados. Uma vez que tal Parecer foi objeto de Ato Declaratório, há que se observar o disposto no art. 26-A, parágrafo 6º, inciso II, alínea “a” do Decreto n 70.235 de 1972, nestas palavras:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar

de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº

11.941, de 2009)

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela

Lei nº 11.941, de 2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e

19 da Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar no 73, de 10 de fevereiro de 1993;

ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei

Complementar no 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Quanto aos valores relativos à participação nos lucros e resultados, melhor sorte não assiste à recorrente.

A Participação nos Lucros é norma constitucional de eficácia limitada. Com efeito, o item 2 do Parecer CJ/MPAS n° 547, de 3 de maio de 1996 (aprovado pelo Exmo. Sr. Ministro do MPAS) dispõe, nestas palavras:

(...) de forma expressa, a Lei Maior remete à lei ordinária, a fixação dos direitos dessa participação. A norma constitucional em foco pode ser entendida, segundo a consagrada classificação de José Afonso da Silva, como de eficácia limitada, ou seja, aquela que depende "da emissão de uma normatividade futura, em que o legislador ordinário, integrando-lhe a eficácia, mediante lei ordinária, lhes dê capacidade de execução em termos de regulamentação daqueles interesses". (Aplicabilidade das normas constitucionais, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1968, pág. 150). (Grifamos)

O Parecer CJ/MPAS n° 1.748/99 traz em seu conteúdo o seguinte:

DIREITO CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO - TRABALHADOR - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS - ART. 7º, INC. XI DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA - POSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. 1) O art. 7º, inciso XI da Constituição da República de 1988, que estende aos trabalhadores o direito a participação nos lucros desvinculado da remuneração é de eficácia limitada. 2) O Supremo Tribunal Federal ao julgar o Mandado de Injunção n° 426 estabeleceu que só com o advento da Medida Provisória n° 794, de 24 de dezembro de 1994, passou a ser lícito o pagamento da participação nos lucros na forma do texto constitucional. 3) A parcela paga a título de participação nos lucros ou resultados antes da regulamentação ou em desacordo com essa norma, integra o conceito de remuneração para os fins de incidência da contribuição social.

(...)

7. No entanto, o direito a participação dos lucros, sem vinculação à remuneração, não é auto aplicável, sendo sua eficácia limitada a edição de lei, consoante estabelece a parte final do inciso anteriormente transcrito.

8. Necessita portanto, de regulamentação para definir a forma e os critérios de pagamento da participação nos lucros, com a finalidade precípua de se evitar desvirtuamento dessa parcela.

9. A regulamentação ocorreu com a edição da Medida Provisória n° 794, 29 de dezembro de 1994, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas e dá outras providências, hoje reeditada sob o n° 1.769-56, de 8 de abril de 1999.

10. A partir da adoção da primeira Medida Provisória e nos seus termos, passou a ser lícito o pagamento de participação nos lucros desvinculada da remuneração, mas, destaco, a desvinculação da remuneração só ocorrerá se atender os requisitos pré estabelecidos.

11. O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL ao julgar o Mandado de Injunção nº 426, onde foi Relator o Ministro ILMAR GALVÃO, que tinha por escopo suprir omissão do Poder Legislativo na regulamentação do art. 7º, inc. XI, da Constituição da República, referente a participação nos lucros dos trabalhadores, julgou a citada ação prejudicada, face a superveniência da medida provisória regulamentadora.

12. Em seu voto, o Ministro ILMAR GALVÃO, assim se manifestou:

O mandado de injunção pretende o reconhecimento da omissão do Congresso Nacional em regulamentar o dispositivo que garante o direito dos trabalhadores de participarem dos lucros e resultados da empresa (art. 7º, inc. IX, da CF), concedendo-se a ordem para efeito de implementar in concreto o pagamento de tais verbas, sem prejuízo dos valores correspondentes à remuneração.

Tendo em vista a continuação da transcrição a edição, superveniente ao julgamento do presente WRIT injuncional, da Medida Provisória nº 1.136, de 26 de setembro de 1995, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa e dá outras providências, verifica-se a perda do objeto desta impetração, **a partir da possibilidade de os trabalhadores, que se achem nas condições previstas na norma constitucional invocada, terem garantida a participação nos lucros e nos resultados da empresa.** (grifei)

14. O Pretório Excelso confirmou, com a decisão acima, a necessidade de regulamentação da norma constitucional (art. 7º, inc. XI), ficando o pagamento da participação nos lucros e sua desvinculação da remuneração, sujeitas as regras e critérios estabelecidos pela Medida Provisória.

15. No caso concreto, as parcelas referem-se a períodos anteriores a regulamentação do dispositivo constitucional, em que o Banco do Brasil, sem a devida autorização legal, efetuou o pagamento de parcelas a título de participação nos lucros.

16. Nessa hipótese, não há que se falar em desvinculação da remuneração, pois, a norma do inc. XI, do art. 7º da Constituição da República não era aplicável, na época, consoante ficou anteriormente dito. (Grifamos)

Normas constitucionais de eficácia limitada são as que dependem de outras providências normativas, para que possam surtir os efeitos essenciais pretendidos pelo constituinte. Nesse sentido já se pronunciou a Segunda Turma do STF no julgamento do Agravo Regimental no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n.º 505597, cuja ementa foi divulgada no DJe em 17 de dezembro de 2009, nestas palavras:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. ART. 7º, XI, DA

CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. MP 794/94. Com a superveniência da MP n. 794/94, sucessivamente reeditada, foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito à participação dos trabalhadores no lucro das empresas [é o que extrai dos votos proferidos no julgamento do MI n. 102, Redator para o acórdão o Ministro Carlos Velloso, DJ de 25.10.02]. Embora o artigo 7º, XI, da CB/88, assegure o direito dos empregados àquela participação e desvincule essa parcela da remuneração, o seu exercício não prescinde de lei disciplinadora que defina o modo e os limites de sua participação, bem como o caráter jurídico desse benefício, seja para fins tributários, seja para fins de incidência de contribuição previdenciária. Precedentes. Agravo regimental a que se nega provimento.

Conforme disposição expressa no art. 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91, nota-se que a exclusão da participação nos lucros da composição do salário-de-contribuição está condicionada à estrita observância da lei reguladora do dispositivo constitucional. Essa regulamentação somente ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 794 de 29 de dezembro de 1994 (reeditada sucessivas vezes), e convertida na Lei nº 10.101 de 19 de dezembro de 2000.

Conforme previsto na alínea “j” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, a única hipótese para que a participação nos lucros e resultados não sofra incidência de contribuição previdenciária é que seja paga de acordo com a lei específica.

A isenção é uma das modalidades de exclusão do crédito tributário, e desse modo, interpreta-se literalmente a legislação que disponha sobre isenção, conforme prevê o CTN em seu artigo 111, I, nestas palavras:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

Assim, se o legislador não dispôs de forma expressa, não pode o aplicador da lei estender a interpretação, sob pena de serem violados os princípios da reserva legal e da isonomia.

De forma expressa, a Constituição Federal de 1988 remete à lei ordinária a fixação dos direitos da participação nos lucros, nestas palavras:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

(...)

XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei.

A Lei nº 8.212/1991, em obediência ao preceito constitucional, na alínea “j”, § 9º, do art. 28, dispõe, nestas palavras:

Art. 28 - § 9º Não integram o salário-de-contribuição:

(...)

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica.

A edição da Medida Provisória nº 794 de 29 de dezembro de 1994, que dispunha sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas, veio atender ao comando constitucional. Desde então, sofreu reedições e renumerações sucessivamente, tendo sofrido poucas alterações no texto legal, até a conversão na Lei nº 10.101 de 19 de dezembro de 2000. Essa Lei dispõe, nestas palavras :

Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

I - comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;

II - convenção ou acordo coletivo.

§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

§ 2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

(...)

Art. 3º (...)

§ 3º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.

(...)

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

(...)

Art. 4º Caso a negociação visando à participação nos lucros ou resultados da empresa resulte em impasse, as partes poderão utilizar-se dos seguintes mecanismos de solução do litígio:

I – Mediação;

II – Arbitragem de ofertas finais.

§ 1º Considera-se arbitragem de ofertas finais aquela que o árbitro deve restringir-se a optar pela proposta apresentada, em caráter definitivo, por uma das partes.

§ 2º O mediador ou o árbitro será escolhido de comum acordo entre as partes.

§ 3º Firmado o compromisso arbitral, não será admitida a desistência unilateral de qualquer das partes.

§ 4º O laudo arbitral terá força normativa independentemente de homologação judicial.

Cabe observar que o § 2º do art. 2º da Lei n.º 10.101 foi introduzido no ordenamento jurídico a partir da Medida Provisória nº 955 de 24 de março de 1995, e o § 3º do art. 3º, a partir da Medida Provisória nº 1.698-51, de 27 de novembro de 1998.

Quanto às participações nos lucros pagas pela recorrente, elas não atendem ao comando legal previsto no parágrafo 2º do art. 3º da Lei 10.101. Os pagamentos foram efetuados em periodicidade inferior a um semestre civil, o que é vedado pela lei. Essa periodicidade somente poderia ser alterada pela próprio Poder Executivo, e não pelos contribuintes, até 31 de dezembro de 2000 (parágrafo 3º do art. 4º da Lei n.º 10.101 de 2000)

Os pagamentos efetuados possuem natureza remuneratória. Tais ganhos ingressaram na expectativa dos segurados empregados em decorrência do contrato de trabalho e da prestação de serviços à recorrente, sendo portanto uma verba paga pelo trabalho e não para o trabalho.

Estando, portanto, no campo de incidência do conceito de remuneração e não havendo dispensa legal para incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas, conforme já analisado, deve persistir o lançamento nesse ponto.

Ao contrário do afirmado pela recorrente, a Receita Federal possui competência para constituir crédito tributário relativo ao Salário-educação. Essa competência foi atribuída por meio da Lei n.º 11.457 de 2007, em seu artigo 3º. A Representação Administrativa, à que se refere a recorrente, era exigida antes da entrada em vigor da Lei n.º 11.457.

Há que se diferenciar na aplicação da legislação tributária no tempo, as normas materiais das normas formais. As normas materiais dizem respeito efetivamente ao fato gerador tributário, à determinação do quantum devido, ou aos requisitos necessários para usufruir um benefício fiscal. Desse modo, estão ligadas a esse conceito: a base de cálculo, as alíquotas e o sujeito passivo. Por sua vez as normas formais ou procedimentais dizem respeito ao procedimento para apuração dos valores devidos, ou para o cancelamento ou revisão de um benefício fiscal. Nesse sentido dispõe o art. 144, parágrafo 1º do CTN,

Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os

poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

No presente caso, a nova legislação não alterou o valor devido pela entidade, apenas aplicou-se relativamente aos novos processos de fiscalização. O valor apurado pela fiscalização ocorreu em conformidade com a lei vigente à época do fato gerador, aplicando-se o art. 144 do CTN. Agora, para realizar o lançamento, que é um ato administrativo, o procedimento foi guiado pela nova legislação, na forma do art. 144, parágrafo 1º do CTN. A prática de qualquer ato processual é guiada pela data da sua realização aplicando-se o princípio do *tempus regit actum*, de amplo conhecimento do direito processual civil, isto é, o ato praticado é regido pela lei vigente no dia da sua realização. O conteúdo desse ato é que deve ser guiado pela lei vigente ao dia da ocorrência dos fatos geradores.

A criação, a extinção e a modificação de um direito deve ser ditada pela lei vigente à época desses eventos. Por sua vez, a forma, ou o modo, para verificar e demonstrar que tais direitos existem ou não mais subsistem se materializam por atos processuais, que são regidos pela data da confecção dos mesmos.

O órgão competente para fiscalizar o tributo é determinado pela lei vigente à data da confecção do ato administrativo (lançamento) e não da época do fato gerador.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto pelo conhecimento do recurso voluntário e pela concessão de provimento parcial quanto ao mérito. Devem ser excluídas as parcelas referentes à cesta básica.

É o voto.

Marco André Ramos Vieira