



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

Processo n° 10580.723245/2009-25
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-003.610 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de junho de 2013
Matéria REMUNERAÇÃO SEGURADOS: PARCELAS FOLHA DE PAGAMENTO. SALÁRIO INDIRETO: CESTA BÁSICA SEM PAT E BOLSAS DE ESTUDO. CONTRIBUIÇÃO PATRONAL E SAT/GILRAT
Recorrente FUNDAÇÃO DE ADMINISTRAÇÃO E PESQUISA ECONÔMICO-SOCIAL/FAPES
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/05/2007

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Se o Relatório Fiscal e as demais peças dos autos demonstram de forma clara e precisa a origem do lançamento, não há que se falar em nulidade pela falta de obscuridade na caracterização dos fatos geradores incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados empregados e contribuintes individuais.

SALÁRIO INDIRETO. ALIMENTAÇÃO *IN NATURA*. SEM INSCRIÇÃO PAT. NÃO INCIDÊNCIA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Não há incidência de contribuição previdenciária sobre os valores de alimentação fornecidos *in natura*, conforme entendimento contido no Ato Declaratório nº 03/2011 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

ESTÁGIO. DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO. SEGURADO OBRIGATÓRIO DO RGPS.

É segurado obrigatório do Regime Geral de Previdência Social (RGPS), na condição de empregado, o estagiário que presta serviços a empresa, em desacordo com a Lei 6.494/1977.

BOLSA DE ESTUDO. AUSÊNCIA DE VERBA PAGA POR MEIO DE INSTITUIÇÕES FEDERAIS. CARACTERIZA REMUNERAÇÃO DOS SEGURADOS CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

Não integram o salário de contribuição as importâncias referentes à bolsa de ensino, pesquisa e extensão pagas pelas instituições federais de ensino superior (IFES), de pesquisa científica e tecnológica e pelas fundações de apoio, nos termos da Lei 8.958/1994 e do art. 7º do Decreto 5.205/2004.

A FAPES não prestou apoio, no período fiscalizado, a Instituições Federais de Ensino (IFES), assim a verba paga a título de bolsa integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

SALÁRIO UTILIDADE. MEMBROS DA DIRETORIA.

É devida contribuição previdenciária sobre salário utilidade concedido aos membros da diretoria.

SALÁRIO-FAMÍLIA. SUJEITO PASSIVO NÃO COMPROVOU OS REQUISITOS.

Os requisitos para a concessão do salário-família são estabelecidos pela legislação previdenciária, tais como: segurado de baixa renda, cujo salário de contribuição seja igual ou inferior a um determinado valor estabelecido em Portaria vigente à época da ocorrência do fato gerador; devido a partir da data da apresentação da certidão de nascimento do filho ou da documentação relativa ao equiparado; apresentação anual de atestado de vacinação obrigatória, até seis anos de idade da criança; comprovação semestral de frequência à escola do filho ou equiparado, a partir dos sete anos de idade da criança; e termo de responsabilidade.

INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO.

Não cabe aos Órgãos Julgadores do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) afastar a aplicação da legislação tributária em vigor, nos termos do art. 62 do seu Regimento Interno.

MULTA DE MORA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DO FATO GERADOR.

O lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II da Lei 8.212/1991), limitando-se ao percentual máximo de 75%.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial para exclusão das parcelas relativas ao auxílio-alimentação e recálculo da multa nos termos do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 vigente à época dos fatos geradores, observado o limite de 75%.

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente

Ronaldo de Lima Macedo – Relator

Processo nº 10580.723245/2009-25
Acórdão n.º **2402-003.610**

S2-C4T2
Fl. 3

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Thiago Tabora Simões. Ausência momentânea Lourenço Ferreira do Prado.

empregados em desacordo com a legislação pertinente. Contempla as competências com aplicação da penalidade prevista no art. 44, inciso I, da Lei 9.430/1996;

7. **FP7 REM SEG CONT IND** → engloba fatos geradores não declarados em GFIP, compreendendo contribuições incidentes sobre salários indiretos pagos a membros da diretoria. Contempla as competências com aplicação da penalidade prevista no art. 44, inciso I, da Lei 9.430/1996, enquanto o levantamento Z6 contempla as competências com multa aplicada em conformidade com o art. 35 da Lei 8.212/1991, com redação dada pela Lei 9.876/1999;
8. **Z1 Transferência do Lev FP2** → engloba fatos geradores não declarados em GFIP, compreendendo contribuições incidentes sobre remunerações pagas a segurados empregados e glosas de quotas de salário-família pagas em desacordo com os limites e condições estabelecidos na legislação. Contempla as competências com multa aplicada em conformidade com o art. 35 da Lei 8.212/1991, com redação dada pela Lei 9.876/1999;
9. **Z2 Transferência do Lev FP3** → engloba fatos geradores não declarados em GFIP, compreendendo contribuições incidentes sobre remunerações pagas a segurados contribuintes individuais. Contempla as competências com multa aplicada em conformidade com o art. 35 da Lei 8.212/1991, com redação dada pela Lei 9.876/1999;
10. **Z3 Transferência do Lev FP4** → engloba fatos geradores não declarados em GFIP, compreendendo contribuições incidentes sobre remunerações de estagiários pagas em desacordo com a Lei 6.494/1977. Contempla as competências com multa aplicada em conformidade com o art. 35 da Lei 8.212/1991, com redação dada pela Lei 9.876/1999;
11. **Z4 Transferência do Lev FP5** → engloba fatos geradores não declarados em GFIP, compreendendo contribuições incidentes sobre remunerações pagas a título de bolsa a prestadores pessoa física, sem fundamentação legal correspondente. Contempla as competências com multa aplicada em conformidade com o art. 35 da Lei 8.212/1991, com redação dada pela Lei 9.876/1999;
12. **Z5 Transferência do Lev FP6** → engloba fatos geradores não declarados em GFIP, compreendendo contribuições incidentes sobre parcela alimentação "in natura" fornecida pela empresa a seus empregados em desacordo com a legislação pertinente. Contempla as competências com multa aplicada em conformidade com o art. 35 da Lei 8.212/1991, com redação dada pela Lei 9.876/1999;
13. **Z6 Transferência do Lev FP7** → engloba fatos geradores não declarados em GFIP, compreendendo contribuições incidentes sobre salários indiretos pagos a membros da diretoria. Contempla as

competências com multa aplicada em conformidade com o art. 35 da Lei 8.212/1991, com redação dada pela Lei 9.876/1999.

Esse Relatório Fiscal informa que, em decorrência da falta de apresentação dos documentos comprobatórios do salário-família pagos aos segurados empregados, solicitados reiteradamente através dos termos para este fim, todos os valores informados pela empresa nos resumos das folhas de pagamento, concernentes ao Salário Família, foram convertidos em salário de contribuição.

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 30/06/2009 (fl.01).

A autuada apresentou impugnação tempestiva (fls. 3374/3589) – acompanhados de anexos de fls. 3590/3599 –, alegando, em síntese, que:

1. o procedimento fiscal compreende o período de 01/05 a 06/06 para fins de verificação do cumprimento das obrigações previdenciárias. Ocorre que, em outro procedimento de fiscalização, nº 09222829, anteriormente realizado junto a FAPES, o mês de janeiro de 2005 já havia sido objeto de auditoria para fins de verificação de cumprimento de obrigações previdenciárias, como faz prova a cópia da NFLD nº 35.900.211-0 em anexo. Não caberia uma nova auditoria fiscal referente ao período de janeiro de 2005, sob pena de gerar lançamentos em duplicidade e, conseqüentemente, uma sobreposição de penalidades;
2. a Lei 6.494/1977 estabelece as seguintes exigências: comprovação de que os estagiários estão freqüentando cursos de educação e celebração de termo de compromisso entre o estudante e a parte concedente, desde que não se trate de estágios realizados sob a forma de ação comunitária. E o art. 28, §9º, alínea i, da Lei 8.212/1991, não faz remissão a qualquer outro documento normativo. Dos estagiários no âmbito do Convênio nº 001/2002 entre Prefeitura de Salvador e Universidade do Estado da Bahia, como se demonstra dos documentos presentes no doc. 03, foi exigida uma comprovação de que eles estavam freqüentando um curso de educação superior. Além disso, foi emitido um termo de compromisso entre o estudante e a Prefeitura Municipal de Salvador, intitulado "Termo de Assunção", suprimindo assim a segunda exigência legal. Portanto, os estagiários que participaram da execução deste Convênio não podem ser considerados segurados empregados;
3. as supostas remunerações indiretas de integrantes da diretoria da instituição adviriam (i) do pagamento de bolsa auxílio mensal para que um dos diretores da entidade pudesse cursar Ciclo de Seminários Preparatórios de Acesso ao Doutorado em Direito da Universidade Autônoma de Lisboa; e (ii) pagamento de anuidades do Conselho Regional de Contabilidade, Conselho Regional de Administração e Ordem dos Advogados do Brasil para os membros da diretoria. No tocante à incidência da contribuição previdenciária sobre as bolsas de estudo, o entendimento da AFRFB é infundado. Não se trata aqui de um ganho habitual do empregado, a exemplo de custeio de transporte ou pagamento de despesas com alimentação, mas, antes, do

pagamento de uma bolsa para o aperfeiçoamento educacional de um dos diretores. O entendimento do Superior Tribunal de Justiça é pacífico no sentido de que os valores gastos pelo empregador na educação de seus empregados não integram o salário de contribuição, não compondo, portanto, a base de cálculo da contribuição previdenciária, transcreve jurisprudência. De igual constatação, não configura vantagem indireta, passível de ser enquadrada como salário de contribuição, o pagamento pela Impugnante das anuidades dos órgãos profissionais de classe, nos quais alguns diretores são inscritos. No caso específico, o pagamento das anuidades pela Impugnante não representou qualquer caráter retributivo em função de uma prestação laborativa exercida pelos beneficiados, os quais, além disso, não eram remunerados com aquele pagamento, que, por sua vez, não era periódico, mas sim episódico. Despropositada, portanto, a fiscalização em considerar como salário de contribuição esse custeio das anuidades, tendo em vista seu caráter esporádico e de mera liberalidade;

4. a auditoria enquadrou bolsistas como segurados contribuintes individuais, em função da falta de esclarecimentos quanto à fundamentação legal para pagamentos das bolsas. A notificada esclarece que as bolsas do Projeto Educação em Saúde Comunitária (compõe o Programa Nacional de Educação na Reforma Agrária PRONERA) para professores, estudantes e monitores que prestavam serviços em comunidades de assentamentos rurais, foram pagas em conformidade com Convênio nº. CRT/BA 00017/2004, firmado entre a Fundação de Apoio ao Desenvolvimento Científico e Tecnológico da UESB FADCT e o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA). Além de tudo, a concessão das bolsas foi realizada com base na Instrução Normativa/INCRA nº 18, de 9 de maio de 2005, que regulamenta o procedimento para definição dos repasses relativos à educação dos trabalhadores rurais em projetos de assentamentos da Reforma Agrária, através do Programa Nacional de Educação na Reforma Agrária PRONERA. Destaca que os bolsistas não prestavam serviços para a FAPES, que simplesmente auxiliava na execução de um projeto fruto de um convênio entre o INCRA e a FADCT. A notificada esclarece que bolsas foram pagas no Projeto "Universidade para Todos" do Governo do Estado da Bahia (UEFS/FLEM), que integrava a Fase I do Programa Faz Universitário, através da Universidade Estadual de Feira de Santana, o qual visava elevar a qualidade no ensino e aprendizagem, preparando alunos oriundos da rede pública de ensino, para processo seletivo de ingresso no ensino superior, e a capacitação de estudantes dos cursos de graduação das quatro universidades do Estado da Bahia para desempenhar a função de professor monitor, em conformidade com Convênio nº 129/2005, celebrado entre o Estado da Bahia, através das Secretarias da Educação e de Combate à Pobreza, e as Universidades do Estado da Bahia, Estadual de Feira de Santana, Estadual do Sudoeste da Bahia e Estadual de Santa Cruz. E também os critérios foram estabelecidos no Decreto nº 9.149, de 23 de julho de 2004, do

Governo do Estado da Bahia, e que regulamenta o programa Faz Universitário. A notificada esclarece que bolsas foram pagas no Projeto 914BRA1062 PROFABE, programa de educação à distância da Escola Nacional de Saúde Pública, voltado para a profissionalização dos trabalhadores da área de enfermagem. A FAPES foi contratada para promover a execução descentralizada de um Curso de Formação Pedagógica em Educação Profissional na área de enfermagem. Mais detidamente, cabia a FAPES auxiliar no financiamento da matrícula e participação de enfermeiros que exercem a docência nos cursos de qualificação profissional. Nesse projeto eram selecionados enfermeiros que receberiam uma bolsa paga pela UNESCO, por intermédio da FAPES, para participarem de um curso de qualificação profissional. Não se tratava de prestação de serviços;

5. a notificada esclarece que bolsas foram pagas em razão de ter sido a FAPES contratada pela Superintendência de Estudos Econômicos e Sociais da Bahia SEI, entidade pública do Estado da Bahia, para auxiliar no desenvolvimento das pesquisas que integravam o Programa da SEI. Na execução desse contrato foi realizada a seleção de pesquisadores que desenvolviam pesquisas de interesse da SEI e recebiam, como incentivo para suas atividades de pesquisador, uma bolsa de pesquisa;
6. a Impugnante disponibilizou a seus empregados a parcela alimentação *in natura*, através de vales alimentação contratados junto à empresa Nutricash Serviços de Alimentação ao Trabalhador Ltda. Não pode ser admitida que, em razão da simples circunstância da instituição autuada não contar com inscrição no PAT, seja considerado, o benefício concedido, como salário de contribuição. Transcreve jurisprudência;
7. no que se refere à glosa de quotas de salário-família, compulsando-se a legislação de regência, composta pela Constituição Federal (art. 201, IV), Lei 8.213/1991 (arts. 65 a 70), além do Regulamento da Previdência Social, parte das glosas são indevidas. Isso porque os valores pagos correspondiam aos limites definidos pelos atos infralegais pertinentes, notadamente as Portarias MPS n°s 822, de 11 de maio de 2005, e 119, de 18 de abril de 2006. Cotejando-se as certidões de nascimento dos filhos dos empregados da Impugnante e as glosas efetuadas pela AFRFB, percebe-se a impropriedade da apropriação dos valores correspondentes ao salário-família como salário de contribuição.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Salvador/BA – por meio do Acórdão 15-27.668 da 6ª Turma da DRJ/SDR (fls. 3634/3649) – considerou o lançamento fiscal procedente em sua totalidade, eis que ele foi lavrado com pleno embasamento legal e observância às normas vigentes, não tendo a Defendente apresentado elementos ou fatos que pudessem ilidir a sua lavratura.

A Notificada apresentou recurso, manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados no auto de infração e no mais efetua as alegações da peça de impugnação, ressaltando que houve cerceamento ao seu direito de defesa e que os valores apurados em decorrência do salário *in natura* possuem natureza indenizatória.

Processo nº 10580.723245/2009-25
Acórdão n.º **2402-003.610**

S2-C4T2
Fl. 6

A Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em Salvador/BA informa que o recurso interposto é tempestivo e encaminha os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para processamento e julgamento.

É o relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

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

DA PRELIMINAR:

A Recorrente alega que ocorreu sobreposição do período fiscalizado, existindo dúvidas quanto ao lançamento para a competência 01/2005, diante de tais irregularidades, deve ser declarado nulo.

Tal alegação não será acatada, pois os elementos probatórios que compõem os autos são suficientes para a perfeita compreensão do fato gerador das contribuições sociais lançadas, que foram as relativas à contribuição patronal e às contribuições destinadas ao financiamento das prestações concedidas em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/GILRAT).

Embora esteja consignado no Relatório Fiscal da NFLD nº 35.900.211-0 que as competências do débito seriam 03/1998 a 01/2005, constata-se que, por meio do Discriminativo Analítico do Débito Retificado (DADR), anexado aos autos, a última competência constante da referida NFLD é 12/2004. Assim, afasto a alegação de que ocorreu sobreposição de lançamento na competência 01/2005, eis que o presente lançamento fiscal somente abarca as competências 01/2005 a 05/2007.

Verifica-se ainda que o lançamento fiscal ora analisado atende aos pressupostos essenciais para sua lavratura, contendo de forma clara os elementos necessários para a sua configuração e caracterização. Com isso, não há que se falar em vícios no lançamento fiscal, eis que estão estabelecidos de forma transparente nos autos (fls. 01/117) todos os seus requisitos legais, conforme preconizam o art. 142 do CTN e o art. 10 do Decreto 70.235/1972, tais como: local e data da lavratura; caracterização da ocorrência da situação fática da obrigação tributária (fato gerador); determinação da matéria tributável; montante da contribuição previdenciária devida; identificação do sujeito passivo; determinação da exigência tributária e intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 dias; disposição legal infringida e aplicação das penalidades cabíveis; dentre outros.

Lei 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Nesse mesmo sentido dispõe o art. 10 do Decreto 70.235/1972:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

O Relatório Fiscal (fls. 01/117) e seus anexos, complementados pelos documentos acostados pela Recorrente, são suficientemente claros e relacionam os dispositivos legais aplicados ao lançamento fiscal ora analisado, bem como descrevem o fato gerador da contribuição devida. A fundamentação legal aplicada encontra-se no Relatório de Fundamentos Legais do Débito (FLD), que contém todos os dispositivos legais por assunto e competência. Há o Discriminativo Analítico de Débito (DAD), que contém todas as contribuições sociais devidas, de forma clara e precisa. Ademais, constam outros relatórios que complementam essas informações, tais como: Discriminativo Sintético do Débito (DSD); Relatório de Lançamentos (RL); Relatório de Documentos Apresentados (RDA) e Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados (RADA); cópias das Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP); dentre outros. Esses documentos, somados entre si, permitem a completa verificação dos valores e cálculos utilizados na constituição do crédito tributário.

Além disso, no Termo de Intimação para Apresentação de Documentos (TIAD) e no Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal (TEPF), todos assinados por representantes da empresa, constam a documentação utilizada para caracterizar e concretizar a hipótese fática do fato gerador das contribuições lançadas e a informação de que o sujeito passivo recebeu toda a documentação utilizada para caracterizar os valores lançados no presente lançamento fiscal. Posteriormente, isso foi confirmado pelo Relatório Fiscal.

Com isso, ao contrário do que afirma a Recorrente, o lançamento fiscal foi lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente fiscal demonstrado, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias dos segurados empregados e contribuintes individuais, fazendo constar nos relatórios que o compõem (fls. 01/117) os fundamentos legais que amparam o procedimento adotado e as rubricas lançadas.

Logo, essas alegações da Recorrente de nulidade do lançamento fiscal são genéricas, ineficientes e inócuas, não se permitindo configurar qualquer nulidade e não serão acatadas.

DO MÉRITO:

A Recorrente alega que não há incidência de contribuição social previdenciária sobre os valores pagos a título de vale-alimentação ou alimentação “in natura” sem inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT).

Pelos motivos fáticos e jurídicos a seguir delineados, entendo que razão assiste a Recorrente.

Verifica-se que parte dos fatos geradores que ensejaram a presente autuação se refere ao fornecimento pela empresa aos seus empregados de vale-alimentação *in natura*, assim como a própria alimentação *in natura*, sem inscrição no PAT, conforme ficou delineado no Relatório Fiscal (fls. 01/117, **item 5.26**).

Com o entendimento do que seja alimentação *in natura* para fins de tributação previdenciária – visando atender as regras previstas na Lei 6.321/1976, que instituiu o Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) –, o art. 503, § 2º e inciso II, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, estabelece que a alimentação concedida aos trabalhadores poderá ser fornecida mediante convênios com entidades que forneçam ou prestem serviços de alimentação coletiva, sendo este o caso do presente processo.

Instrução Normativa RFB nº 971/2009:

*Art. 503. Para a execução do PAT, a empresa inscrita poderá manter serviço próprio de refeição ou de distribuição de alimentos, inclusive os não preparados (cesta de alimentos), **bem como firmar convênios com entidades que forneçam ou prestem serviços de alimentação coletiva**, desde que essas entidades estejam registradas no programa e se obriguem a cumprir o disposto na legislação do PAT, condição que deverá constar expressamente do texto do convênio entre as partes interessadas.*

§ 1º Considera-se fornecedora de alimentação coletiva:

I - a operadora de cozinha industrial e fornecedora de refeições preparadas e transportadas;

II - a administradora da cozinha da contratante;

III - a fornecedora de alimentos in natura embalados para transporte individual (cesta de alimentos).

*§ 2º **Considera-se prestadora de serviço de alimentação coletiva a administradora de documentos de legitimação para aquisição de:***

I - refeições em restaurantes ou em estabelecimentos similares (refeição-convênio);

*II - **gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais (alimentação-convênio)**. (g.n.)*

Dessa regra, percebe-se que, no âmbito previdenciário, a alimentação *in natura* concedida aos trabalhadores poderá ser fornecida por meio de vale-alimentação, desde que este seja utilizado na aquisição de gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais conveniados com a fonte pagadora. Para a execução do PAT, tal hipótese de fornecimento de alimentação *in natura* é caracterizada como alimentação-convênio.

Para atender a hipótese de não incidência de contribuição previdenciária, esse art. 503 e os artigos 498 e 499, todos da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, não fazem qualquer distinção na modalidade de fornecimento da alimentação *in natura* pela empresa, podendo esta se dar por meio de serviço próprio de refeição ou de distribuição de alimentos, inclusive os não preparados (cesta de alimentos), bem como firmar convênios com entidades que forneçam ou prestem serviços de alimentação coletiva (refeição-convênio e alimentação-convênio).

Instrução Normativa RFB nº 971/2009:

Art. 498. O Programa de Alimentação ao Trabalhador (PAT) é aquele aprovado e gerido pelo Ministério do Trabalho e Emprego, nos termos da Lei nº 6.321, de 1976.

*Art. 499. Não integra a remuneração, a parcela in natura, **sob forma de utilidade alimentação**, fornecida pela empresa regularmente inscrita no PAT aos trabalhadores por ela diretamente contratados, de conformidade com os requisitos estabelecidos pelo órgão gestor competente.*

§ 1º A previsão do caput independe de o benefício ser concedido a título gratuito ou a preço subsidiado.

§ 2º O pagamento em pecúnia do salário utilidade alimentação integra a base de cálculo das contribuições sociais.

§ 3º As irregularidades de preenchimento do formulário ou a execução inadequada do PAT, porventura constatadas, serão objeto de formalização de Representação Administrativa dirigida ao MTE. (g.n.)

Nos termos da legislação previdenciária, percebia-se que havia uma tendência no sentido interpreta-se literalmente a regra estampada no art. 28, § 9º e alínea “c”, da Lei 8.212/1991 combinado com a Lei 6.321/1976, a fim de ser excluída da base de cálculo da incidência da contribuição previdenciária somente a parcela *in natura* concedida rigorosamente nos termos do PAT, pois, do contrário, a verba paga a título de alimentação *in natura* seria considerada salário indireto e, por consectário lógico, integrava a remuneração do trabalhador.

Lei 8.212/1991:

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

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei no 9.528, de 10.12.97) (...)

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;

Hoje, parece-me que essa interpretação literal não encontra mais suporte nos tribunais de superposição, pois deve ser prestigiada a interpretação que – com fundamento nos artigos 195, I, alínea “a”, e 201, § 11, da Constituição Federal – conclui que as verbas

indenizatórias não estão sujeitas à incidência de contribuição social previdenciária. Daí não se exigir mais o registro no PAT, como demonstra a seguinte Ementa do Resp. nº 1051294 (DJ de 05/03/2009), proferido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ):

“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.” (Resp. 1051294 PR 2008/0087373-0; Relator(a): Ministra Eliana Calmon; Julgamento: 10/02/2009; Publicação: DJe 05/03/2009)

No mesmo sentido, o entendimento de que o pagamento *in natura* não configura hipótese de incidência de contribuição previdenciária extrai-se do Ato Declaratório nº 03/2011 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), publicado no D.O.U. de 22/12/2011, que dispõe o seguinte:

*A PROCURADORA-GERAL 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”.

Diante do citado Ato Declaratório e da regra prevista no art. 503 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, retromencionada, bem como da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), extrai-se que a verba paga a título de vale-alimentação *in natura*, no presente processo configurada como um **pagamento in natura**, não integra o salário de contribuição independente de a empresa ter ou não efetuado adesão ao Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT).

Com isso, entende-se que devem ser retirados dos valores apurados no presente processo aqueles oriundos das verbas pagas a título de vale-alimentação ou salário indireto *in natura* – constantes das folhas de pagamento, fornecidos aos segurados empregados (levantamentos: **FP6 RUBRICA ALIMENTAÇÃO** e **Z5 Transferência do Lev FP6**) –, pois tais valores **não** estão sujeitos à incidência da contribuição previdenciária.

Quanto à alegação de que os estagiários não seriam segurados empregados da Recorrente, tal alegação não será acatada pelas seguintes razões: (i) a

Recorrente não apresentou os Termos de Compromisso com interveniência da instituição de ensino, conforme previam os artigos 5º e 6º do Decreto 87.497/1982, este regulamentou a Lei 6.494/1977; (ii) não demonstrou que cumpria a regra do art. 4º, alínea “b”, desse Decreto, eis que a duração do estágio era de 3 (três) meses, renovável por igual período, acompanhada de ausência de data da celebração do contrato entre as partes; (iii) não realizou o seguro contra acidentes pessoais em favor dos estagiários; (iv) não demonstrou a matrícula regular dos estudantes; dentre outros.

Decreto 87.497/1982 – Regulamentou a Lei nº 6.494/1977, que dispõe sobre o estágio de estudantes de estabelecimentos de ensino superior e de 2º grau regular e supletivo:

Art. 4º. As instituições de ensino regularão a matéria contida neste Decreto e disporão sobre:

a) inserção do estágio curricular na programação didático-pedagógica;

b) carga-horária, duração e jornada de estágio curricular, que não poderá ser inferior a um semestre letivo;

c) condições imprescindíveis, para caracterização e definição dos campos de estágios curriculares, referidas nos §§ 1º e 2º do artigo 1º da Lei nº 6.494, de 07 de dezembro de 1977;

d) sistemática de organização, orientação, supervisão e avaliação de estágio curricular.

Art. 5º. Para caracterização e definição do estágio curricular é necessária, entre a instituição de ensino e pessoas jurídicas de direito público e privado, a existência de instrumento jurídico, periodicamente reexaminado, onde estarão acordadas todas as condições de realização daquele estágio, inclusive transferência de recursos à instituição de ensino, quando for o caso.

Art. 6º. A realização do estágio curricular, por parte de estudante, não acarretará vínculo empregatício de qualquer natureza.

§ 1º O Termo de Compromisso será celebrado entre o estudante e a parte concedente da oportunidade do estágio curricular, com a interveniência da instituição de ensino, e constituirá comprovante exigível pela autoridade competente, da inexistência de vínculo empregatício. (g.n.)

§ 2º O Termo de Compromisso de que trata o parágrafo anterior deverá mencionar necessariamente o instrumento jurídico a que se vincula, nos termos do artigo 5º.

§ 3º Quando o estágio curricular não se verificar em qualquer entidade pública e privada, inclusive como prevê o § 2º do artigo 3º da Lei nº 6.494/77, não ocorrerá a celebração do Termo de Compromisso.

Com isso, percebe-se que é necessário o Termo de Compromisso para a caracterização da inexistência de vínculo empregatício. O mencionado “Termo de Assunção”,

registrado na peça recursal, não supre a inexistência do Termo de Compromisso, pois naquele não há qualquer interveniência da instituição de ensino. Além disso, a Recorrente não demonstrou que os estagiários tinham seguro contra acidentes pessoais nem que eles cumpriam carga-horária (duração e jornada de estágio curricular) superior a um semestre letivo.

É importante esclarecer que o seguro contra acidentes pessoais exigido pela Lei 6.494/1977 é requisito essencial para que o estagiário deixe de ser beneficiário do RGPS. O mesmo dispositivo, ao afastar o vínculo de emprego, preocupa-se com a previdência do estagiário contra os infortúnios a que se sujeita no ambiente de trabalho:

Lei 6.494/1977:

Art. 4º. O estágio não cria vínculo empregatício de qualquer natureza e o estagiário poderá receber bolsa, ou outra forma de contraprestação que venha a ser acordada, ressalvado o que dispuser a legislação previdenciária, devendo o estudante, em qualquer hipótese, estar seguro contra acidentes pessoais.

Com o advento da Lei 11.788, de 25/09/2008, foi estabelecido um novo regimento para a concessão de estágio de estudantes, e permaneceu como requisito da configuração de um estágio o seguro contra acidentes pessoais, podendo a obrigação ser assumida pela instituição de ensino interveniente:

Lei 11.788/2008:

Art. 3º O estágio, tanto na hipótese do § 1º do art. 2º desta Lei quanto na prevista no § 2º do mesmo dispositivo, não cria vínculo empregatício de qualquer natureza, observados os seguintes requisitos:

I – matrícula e frequência regular do educando em curso de educação superior, de educação profissional, de ensino médio, da educação especial e nos anos finais do ensino fundamental, na modalidade profissional da educação de jovens e adultos e atestados pela instituição de ensino;

II – celebração de termo de compromisso entre o educando, a parte concedente do estágio e a instituição de ensino;

III – compatibilidade entre as atividades desenvolvidas no estágio e aquelas previstas no termo de compromisso.

§ 1º O estágio, como ato educativo escolar supervisionado, deverá ter acompanhamento efetivo pelo professor orientador da instituição de ensino e por supervisor da parte concedente, comprovado por vistos nos relatórios referidos no inciso IV do caput do art. 7º desta Lei e por menção de aprovação final.

§ 2º O descumprimento de qualquer dos incisos deste artigo ou de qualquer obrigação contida no termo de compromisso caracteriza vínculo de emprego do educando com a parte concedente do estágio para todos os fins da legislação trabalhista e previdenciária.

.....
Art. 9º. As pessoas jurídicas de direito privado e os órgãos da administração pública direta, autárquica e fundacional de

qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como profissionais liberais de nível superior devidamente registrados em seus respectivos conselhos de fiscalização profissional, podem oferecer estágio, observadas as seguintes obrigações:

(...)

IV – contratar em favor do estagiário seguro contra acidentes pessoais, cuja apólice seja compatível com valores de mercado, conforme fique estabelecido no termo de compromisso; (g.n.)

(...)

Parágrafo único. No caso de estágio obrigatório, a responsabilidade pela contratação do seguro de que trata o inciso IV do caput deste artigo poderá, alternativamente, ser assumida pela instituição de ensino.

Diante desse contexto fático, percebe-se, então, que a Recorrente não cumpriu todos os requisitos estabelecidos pela Lei 6.494/1977, vigente até 24/09/2008, quando foi revogada pela Lei 11.788, de 25/09/2008, tornando os valores pagos aos segurados empregados (estagiários) salário de contribuição previdenciária, a teor da regra estampada na alínea “t” do §9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91:

Art. 28. (...)

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

(...)

i) a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977;

A Recorrente alega que a bolsa de estudo e o pagamento de anuidades do Conselho Regional de Contabilidade, Conselho Regional de Administração e Ordem dos Advogados do Brasil para os membros da diretoria não configuram salário de contribuição.

Tal alegação também não será acatada, já que a bolsa de estudo foi concedida exclusivamente ao Sr. Alfredo Marcelino Pereira (Diretor) e era paga mensalmente como auxílio ao custeio de doutorado/mestrado no exterior. Além disso, a Recorrente não comprovou que esse benefício era estendido a todos os segurados (empregados e dirigentes), conforme art. 28, §9º, alínea “t”, da Lei 8.212/1991.

Art. 28. (...)

(...)

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

(...)

*t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei n 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, **desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo;** (grifo nosso)*

Assim, constata-se nos autos que a bolsa auxílio mensal, concedida exclusivamente ao Diretor da Recorrente, não se enquadra na hipótese do art. 28, § 9º, alínea “t”, da Lei 8.212/1991, haja vista que nem todos os funcionários terão acesso ao benefício educacional, nem a Recorrente comprovou que seria um curso de capacitação ou qualificação profissional.

Por sua vez, o pagamento de anuidade de órgão profissional de classe não está previsto entre as exceções previstas no art. 28, §9º, da Lei 8.212/1991. Assim, essa verba integra o salário de contribuição dos membros da diretoria, pois configura uma modalidade de salário indireto ou utilidade, enquadrada como remuneração dos segurados (membros da diretoria).

Com relação às verbas pagas a título de bolsas de estudo, verifica-se que tais bolsas eram concedidas aos prestadores de serviços (pessoas físicas) da Recorrente, tendo como finalidade remunerá-los pelas atividades desenvolvidas na execução dos convênios/contratos firmados pela FAPES e seus parceiros (Universidades Estaduais: Universidade do Estado da Bahia-UNEB, Universidade Estadual de Santa Cruz-UESC e Universidade Estadual de Feira de Santana-UEFS; consignados por meio dos convênios: PROFAE/UNESCO, PRONERA/UNEB, PRONERA/UESB, SEI/FAPES, SRH/UNEB, projeto Universidade para todos). Ademais, a Recorrente não executou projetos em parcerias com Instituições Federais de Ensino Superior (IFES), conforme correspondência FAPES de 04/11/2008.

Esses prestadores de serviços (enfermeiros, monitores, pesquisadores, professores) eram denominados como bolsistas pela Recorrente e foram enquadrados como segurados contribuintes individuais pelo Fisco.

Com isso, a verba paga a título de bolsa de estudo integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, eis que a regra estampada no art. 72, inciso XXVII, da Instrução Normativa nº MPS/SRP nº 3, de 14 de julho de 2005, excluía da base de cálculo dessas contribuições os valores referentes à bolsa de ensino, pesquisa e extensão pagas pelas instituições federais de ensino superior (IFES), de pesquisa científica e tecnológica e pelas fundações de apoio, nos termos da Lei 8.958/1994, conforme art. 7º do Decreto 5.205/2004.

DECRETO 5.205/2004 – regulamentou a Lei 8.958/1994, que dispõe sobre as relações entre as instituições federais de ensino superior e de pesquisa científica e tecnológica e as fundações de apoio:

Art. 1º. As instituições federais de ensino superior e de pesquisa científica e tecnológica poderão celebrar com as fundações de apoio contratos ou convênios, mediante os quais essas últimas prestarão às primeiras apoio a projetos de ensino, pesquisa e extensão, e de desenvolvimento institucional, científico e tecnológico, por prazo determinado.

Art. 7º. As bolsas concedidas nos termos deste Decreto são isentas do imposto de renda, conforme o disposto no art. 26 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e não integram a base de cálculo de incidência da contribuição previdenciária prevista no art. 28, incisos I a III, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. (g.n.)

O entendimento de que as bolsas de estudo, concedidas aos trabalhadores da Recorrente, devem integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias também está pautado na interpretação literal das normas que outorguem isenção de tributos, conforme art. 111 do Código Tributário Nacional (CTN).

Lei 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN):

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

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias. (g.n.)

É importante esclarecer que o contrato relativo ao Projeto 914BRA1062 PROFAE com a UNESCO não pode ser enquadrado na hipótese prevista no art. 28, § 9º, alínea “t”, da Lei 8.212/1991, porque o lançamento é referente a pagamento a título de bolsa de estudo e não de curso de capacitação pago pelo empregador.

Logo, não será acatada a alegação da Recorrente de que as verbas pagas a título de bolsas de estudo aos seus prestadores de serviços (contribuintes individuais) não devem integrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias, já que tais verbas tinham como finalidade remunerar os segurados em decorrência do exercício de atividades da própria empresa, no caso em tela a execução de atividades estabelecidas nos convênios/contratos firmados entre a Recorrente e as Universidades Estaduais.

Com relação à glosa oriunda do salário-família, a Recorrente junta aos autos para comprovar a regularidade do pagamento de parte do salário-família apenas as certidões de nascimento dos filhos de alguns segurados. Por outro lado, ela não apresentou os seguintes documentos: (i) atestados de vacinação obrigatória – até seis anos idade da criança –; (ii) comprovação semestral de frequência à escola do filho ou equiparado – a partir dos sete anos de idade da criança –; e (iii) termo de responsabilidade. Logo, por não restar comprovada a regularidade dos pagamentos referentes ao salário-família, não será acatada a alegação da Recorrente de que parte das glosas seriam indevidas.

Esse entendimento está consubstanciado nos artigos 84, 89 e 225 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/1999, eis que tais artigos prevêm os documentos necessários para a concessão do salário-família.

Decreto 3.048/1999 – Regulamento da Previdência Social:

Art. 84. O pagamento do salário-família será devido a partir da data da apresentação da certidão de nascimento do filho ou da documentação relativa ao equiparado, estando condicionado à apresentação anual de atestado de vacinação obrigatória, até

seis anos de idade, e de comprovação semestral de frequência à escola do filho ou equiparado, a partir dos sete anos de idade. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 29/11/99)

§1º A empresa deverá conservar, durante dez anos, os comprovantes dos pagamentos e as cópias das certidões correspondentes, para exame pela fiscalização do Instituto Nacional do Seguro Social, conforme o disposto no §7º do art. 225. (Parágrafo remunerado pelo Decreto nº 3.265, de 29/11/99)

§2º Se o segurado não apresentar o atestado de vacinação obrigatória e a comprovação de frequência escolar do filho ou equiparado, nas datas definidas pelo Instituto Nacional do Seguro Social, o benefício do salário-família será suspenso, até que a documentação seja apresentada. (Parágrafo acrescentado pelo Decreto nº 3.265, de 29/11/99)

§3º Não é devido salário-família no período entre a suspensão do benefício motivada pela falta de comprovação da frequência escolar e o seu reativamento, salvo se provada a frequência escolar regular no período. (Parágrafo acrescentado pelo Decreto nº 3.265, de 29/11/99)

§4º A comprovação de frequência escolar será feita mediante apresentação de documento emitido pela escola, na forma de legislação própria, em nome do aluno, onde consta o registro de frequência regular ou de atestado do estabelecimento de ensino, comprovando a regularidade da matrícula e frequência escolar do aluno. (Parágrafo acrescentado pelo Decreto nº 3.265, de 29/11/99)

.....

Art. 89. *Para efeito de concessão e manutenção do salário-família, o segurado deve firmar termo de responsabilidade, no qual se comprometa a comunicar à empresa ou ao Instituto Nacional do Seguro Social qualquer fato ou circunstância que determine a perda do direito ao benefício, ficando sujeito, em caso do não cumprimento, às sanções penais e trabalhistas.*

.....

Art. 225. *A empresa é também obrigada a:*

(...)

§ 7º A comprovação dos pagamentos de benefícios reembolsados à empresa também deve ser mantida à disposição da fiscalização durante dez anos.

Dentro desse contexto de comprovação dos requisitos do salário-família, a Recorrente argumenta também que seria inconstitucional a exigência legal de apresentação de atestado de vacinação obrigatória – até seis anos idade da criança –, e de comprovação semestral de frequência à escola do filho ou equiparado. Essa argumentação não será acatada, eis que a administração pública deve observar o princípio da estrita legalidade, sendo que as leis e atos normativos nascem com a presunção de constitucionalidade, que só pode ser elidida pelo Poder Judiciário, conforme a competência determinada pela Carta Magna.

Nesse sentido, o Regimento Interno (RI) do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) veda aos membros de Turmas de julgamento afastar a aplicação de lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade, e o próprio Conselho uniformizou a jurisprudência administrativa sobre a matéria por meio do enunciado da Súmula nº 2 (Portaria MF nº 383, publicada no DOU de 14/07/2010), transcrito a seguir:

Súmula CARF nº 2: *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Diante disso, não examinarei as questões referentes à inconstitucionalidade de leis e atos normativos.

Em decorrência dos princípios da autotutela e da legalidade objetiva, no que tange à multa aplicada de 75% sobre as contribuições devidas até a competência 11/2008, entendo que deverá ser aplicada a legislação vigente à época do fato gerador.

A questão a ser enfrentada é a retroatividade benéfica para redução ou mesmo exclusão das multas aplicadas através de lançamentos fiscais de contribuições previdenciárias na vigência da Medida Provisória (MP) 449, de 03/12/2008, convertida na Lei 11.941/2009, mas nos casos em que os fatos geradores ocorreram antes de sua edição. É que a medida provisória revogou o art. 35 da Lei 8.212/1991 que trazia as regras de aplicação das multas de mora, inclusive no caso de lançamento fiscal, e em substituição adotou a regra que já existia para os demais tributos federais, que é a multa de ofício de, no mínimo, 75% do valor devido.

Para tanto, deve-se examinar cada um dos dispositivos legais que tenham relação com a matéria. Prefiro começar com a regra vigente à época dos fatos geradores.

Lei 8.212/1991:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

- a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;*
- b) quatorze por cento, no mês seguinte;*
- c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;*

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

- a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;*
- b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;*
- c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias*

da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

De fato, a multa inserida como acréscimo legal nos lançamentos tinha natureza moratória – era punido o atraso no pagamento das contribuições previdenciárias, independentemente de a cobrança ser decorrente do procedimento de ofício. Mesmo que o contribuinte não tivesse realizado qualquer pagamento espontâneo, sendo portanto necessária a constituição do crédito tributário por meio de lançamento, ainda assim a multa era de mora. A redação do dispositivo legal, em especial os trechos por mim destacados, é muito claro nesse sentido. **Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.**

Contemporâneo à essa regra especial aplicável apenas às contribuições previdenciárias já vigia, desde 27/12/1996, o art. 44 da Lei 9.430/1996, aplicável a todos os demais tributos federais:

Lei 9.430/1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

É certo que esse possível conflito de normas é apenas aparente, pois como se sabe a norma especial prevalece sobre a geral, sendo isso um dos critérios para a solução dessa

controvérsia. Para os fatos geradores de contribuições previdenciárias ocorridos até a MP nº 449 aplicava-se exclusivamente o art. 35 da Lei 8.212/1991.

Portanto, a sistemática dos artigos 44 e 61 da Lei 9.430/1996, para a qual multas de ofício e de mora são excludentes entre si, não se aplica às contribuições previdenciárias. Quando a destempe mas espontâneo o pagamento aplica-se a multa de mora e, caso contrário, seja necessário um procedimento de ofício para apuração do valor devido e cobrança através de lançamento então a multa é de ofício. Enquanto na primeira se pune o atraso no pagamento, na segunda multa, a falta de espontaneidade.

Portanto, repete-se: **no caso das contribuições previdenciárias somente o atraso era punido e nenhuma dessas regras se aplicava; portanto, não vejo como se aplicar, sem observância da regra especial que era prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991, a multa de ofício aos lançamentos de fatos geradores ocorridos antes da vigência da Medida Provisória (MP) 449.**

Embora os fatos geradores tenham ocorridos antes, o lançamento foi realizado na vigência da MP 449. Por sua vez, o Código Tributário Nacional (CTN) estabelece que o lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Ainda dentro desse contexto, pela legislação da época da ocorrência do fato gerador, seriam duas multas distintas a serem aplicadas pela Auditoria-Fiscal:

1. uma relativa ao descumprimento da obrigação acessória – capitulada no Código de Fundamento Legal (CFL) 68 –, com base o art. 32, IV e § 5º, da Lei 8.212/1991, no total de 100% do valor devido, relativo às contribuições não declaradas, limitada em função do número de segurados;
2. outra pelo descumprimento da obrigação principal, correspondente, inicialmente, à multa de mora de 24% prevista no art. 35, II, alínea “a”, da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei 9.876/1999. Tal artigo traz expresso os percentuais da multa moratória a serem aplicados aos débitos previdenciários.

Essa sistemática de aplicação da multa decorrente de obrigação principal sofreu alteração por meio do disposto nos arts. 35 e 35-A, ambos da Lei 8.212/1991, acrescentados pela Lei 11.941/2009.

Lei 8.212/1991:

*Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, **serão acrescidos de multa de mora e juros de mora,***

nos termos do art. 61 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009). (g.n.)

.....
Lei 9.430/1996:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (...)

§ 2º **O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.**

Em decorrência da disposição acima, percebe-se que a multa prevista no art. 61 da Lei 9.430/96, se aplica aos casos de contribuições que, embora tenham sido **espontaneamente declaradas** pelo sujeito passivo, deixaram de ser recolhidas no prazo previsto na legislação. Esta multa, portanto, se aplica aos casos de recolhimento em atraso, **que não é o caso do presente processo.**

Por outro lado, a regra do art. 35-A da Lei 8.212/1991 (acrescentado pela Lei 11.941/2009) aplica-se aos **lançamentos de ofício**, que é o caso do presente processo, em que o sujeito passivo deixou de declarar fatos geradores das contribuições previdenciárias e conseqüentemente de recolhê-los, com o percentual 75%, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/1996.

Lei 8.212/1991:

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (g.n.)

Assim, não havendo o recolhimento da obrigação principal não declarada em GFIP, passou a ser devida a incidência da multa de ofício de 75% sobre o valor não recolhido, como segue:

Lei 9.430/1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

Entretanto, não há espaço jurídico para aplicação do art. 35-A da Lei 8.212/1991 em sua integralidade, eis que o critério jurídico a ser adotado é do art. 144 do CTN (*tempus regit actum*: o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada). Dessa forma, entendo que, para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II, da Lei 8.212/1991), limitando a multa ao patamar de 75% previsto no art. 44 da Lei 9.430/1996.

Embora a multa prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991 (antes da alteração promovida pela Lei 11.941/2009) seja mais benéfica na atual situação em que se encontra a presente autuação, caso esta venha a ser executada judicialmente, poderá ser reajustada para o patamar de até 100% do valor principal. Neste caso, considerando que a multa prevista pelo art. 44 da Lei 9.430/1996 limita-se ao percentual de 75% do valor principal e adotando a regra interpretativa constante do art. 106 do CTN, deve ser aplicado o percentual de 75% caso a multa prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991 (antes da alteração promovida pela Lei 11.941/2009) supere o seu patamar.

CONCLUSÃO:

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso e **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL** para reconhecer que: (i) sejam excluídos os valores apurados em decorrência da verba paga a título de vale-alimentação ou salário indireto *in natura*; e (ii) com relação aos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, seja aplicada a multa de mora nos termos da redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/1991, limitando-se ao percentual máximo de 75% previsto no art. 44 da Lei 9.430/1996.

Ronaldo de Lima Macedo.