



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

Processo nº 11516.006472/2009-29
Recurso nº 000000 Voluntário
Acórdão nº 2402-002.534 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de março de 2012
Matéria SALÁRIO INDIRETO - ALIMENTAÇÃO
Recorrente FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DO ESTADO DE SANTA CATARINA - UDESC
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2005 a 30/11/2008

SALÁRIO INDIRETO - AJUDA ALIMENTAÇÃO EM PECÚNIA

Integram o salário de contribuição os valores pagos a título de ajuda alimentação fornecidos em pecúnia, até porque não se consubstancia em qualquer das modalidades de fornecimento previstas no PAT - Programa de Alimentação do Trabalhador aprovado pelo Ministério do Trabalho e Emprego

SEGURADOS ABRANGIDOS PELO REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA SOCIAL – OBSERVÂNCIA DE LEGISLAÇÃO FEDERAL

É legislação federal, no caso, a Lei nº 8.212/1991, que deve ser observada no tocante à exigibilidade de contribuição previdenciária sobre valores pagos a segurados vinculados ao Regime Geral de Previdência Social

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 nº 8.212/1991).

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 ao recurso para recálculo da multa nos termos do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 vigente à época dos fatos geradores

Júlio César Vieira Gomes – Presidente

Ana Maria Bandeira- Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Júlio César Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Ewan Teles Aguiar e Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

Relatório

Trata-se de lançamento de contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à contribuição da empresa e à destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho.

Segundo o Relatório Fiscal (fls. 39/42), constituem fatos geradores das contribuições lançadas os valores fornecidos a segurados empregados a título de auxílio alimentação, os quais foram pagos em pecúnia.

A autuada é uma fundação pública estadual, que possui servidores vinculados ao IPREV (Instituto de Previdência do Estado de Santa Catarina) e ao RGPS (Regime Geral de Previdência Social), estes ocupantes de cargo em comissão declarado em lei de livre nomeação e exoneração bem como de outro cargo temporário ou de emprego público.

Embora lei estadual estabeleça o pagamento de auxílio alimentação em pecúnia aos servidores vinculados ao regime próprio sem incidência de qualquer contribuição, a autuada forneceu tal auxílio aos servidores vinculados ao RGPS e não fez incidir a contribuição previdenciária.

A auditoria fiscal esclarece que a autuada não possui inscrição no PAT – Programa de Alimentação do Trabalhador e nem poderia uma vez que tal programa não prevê o fornecimento de alimentação em pecúnia entre as modalidades de fornecimento possíveis.

A autuada não declarou tais valores em GFIP – Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social, no entanto, a partir de janeiro de 2009, o órgão passou a fazer incidir contribuição previdenciária sobre o pagamento do auxílio-alimentação, declarando como fato gerador em GFIP e recolhendo as contribuições em GPS.

A auditoria fiscal informa que com a superveniência da Medida Provisória 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009, foi incluído na Lei nº 8.212/1991, o artigo 35-A que, fazendo referência ao art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, estabeleceu a multa de ofício não existente na legislação anterior.

Assim, com o objetivo de verificar a situação mais benéfica ao sujeito passivo, a auditoria fiscal efetuou a comparação entre as multas aplicadas na legislação anterior, quais sejam, multa de mora prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991 somada à multa pelo descumprimento da obrigação acessória por não declaração dos fatos geradores em GFIP conforme determinado pelo art. 32 § 5º da mesma lei e a multa de ofício de 75% prevista na legislação atual.

À folha 339 encontra-se a planilha denominada de Anexo II onde consta o comparativo entre as multas anterior atual e qual a multa aplicada por competência.

É informado que foram identificadas duas situações quanto à omissão de fatos geradores em GFIP. A primeira refere-se à omissão de fatos geradores cujas contribuições

também não foram recolhidas pela empresa (Código de Fundamento Legal 68). A segunda diz respeito à omissão de fatos geradores para os quais a autuada efetuou o recolhimento das contribuições correspondentes (Código de Fundamento Legal 78).

A auditoria fiscal diz que a partir de 02/2007, cabe a aplicação da multa moratória em órgãos públicos pelo recolhimento fora do prazo das contribuições previdenciárias, de acordo com a alteração do § 9º do art. 239 do RPS (Decreto nº 3.048, de 06/05/99), promovida pelo Decreto nº 6.042, de 12/02/2007, DOU de 13/02/2007.

Em razão da existência de indícios do que se configura, em tese, crime de sonegação fiscal, definido no art. 337-A do Código Penal (Decreto-lei nº 2.848, de 07/12/1940), com a redação dada pela Lei nº 9.983, de 14/07/2000, foi efetuada Representação Fiscal para Fins Penais, com comunicação à autoridade competente para as providências cabíveis.

A autuada teve ciência do lançamento em 07/12/2009 e apresentou defesa (fls. 347/351) onde alega inexistência de fato gerador de contribuição previdenciária em face do disposto na Lei Estadual nº 11.647 de 28/12/2000 e seu Decreto regulamentador nº 1989 de 29 de dezembro de 2000, que trata do Auxílio Alimentação para o Servidor Público o qual estabelece que o mesmo não será incorporado ao vencimento, remuneração ou pensão, não será configurado como rendimento e nem sofrerá incidência de contribuição para o Plano de Seguridade Social do Servidor Público. Igualmente não será caracterizado como salário utilidade ou prestação salarial "*in natura*".

Menciona jurisprudência a respeito e afirma que o impedimento de adesão ao PAT pelo fato de ser o pagamento efetuado em dinheiro, não pode impor condição diferenciada prejudicial ao Serviço Público, face à equivalência de objetivo, o de prestar assistência adicional ao Corpo de Funcionários.

Requer a decretação da nulidade do lançamento.

Pelo Acórdão nº 07-20.441 (fls. 386/389), a 5ª Turma da DRJ/Florianópolis considerou a autuação procedente.

Inconformada, a autuada apresentou recurso tempestivo (fls. 392/404) onde repete as alegações de defesa reforçando seus argumento ao alegar que o auxílio alimentação é verba que não é devida aos aposentados e pensionistas e como tal não deve sofrer incidência de contribuição previdenciária. Menciona a Súmula nº 680 do Supremo Tribunal Federal.

Tece considerações a respeito das formas de interpretação da lei e questiona como pode uma Lei Federal isentar de contribuição previdenciária o auxílio alimentação dos servidores públicos com regime próprio de previdência e tributar os servidores vinculados ao mesmo órgão apenas por estarem abrangidos pelo Regime Geral.

Entende que a Lei 8.212/91 está desatualizada e em desacordo com o restante do ordenamento jurídico (princípios), não devendo por essa razão ser aplicada ao caso concreto.

Argúi sobre isenção e não incidência tributária.

Os autos foram encaminhados a este Conselho para a apreciação do recurso interposto.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Maria Bandeira, Relatora

O recurso é tempestivo e não há óbice ao seu conhecimento.

A irresignação da recorrente repousa na tese de que não haveria que se fazer incidir contribuição previdenciária sobre valores pagos em pecúnia a título de alimentação aos seus servidores vinculados ao Regime Geral de Previdência Social.

Cumprе destacar que o Relatório Fiscal é claro no sentido de que foi considerado como base de incidência de contribuição previdenciária apenas os valores de auxílio alimentação em pecúnia pagos aos servidores não abrangidos por regime próprio, no caso, os ocupantes de cargo em comissão declarado em lei de livre nomeação e exoneração bem como de outro cargo temporário ou de emprego público.

O inciso I do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 dispõe o seguinte:

"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 (g.n.)

Da análise do texto verifica-se que os ganhos sob a forma de utilidade integram o salário de contribuição, ou seja, é a regra geral.

Entretanto, o legislador, de forma expressa, afasta a incidência de contribuição previdenciária de determinados valores fornecidos *in natura*.

No que tange ao auxílio alimentação, o dispositivo que trata do assunto é a alínea "c" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, abaixo transcrito:

§ 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

A Lei nº 6.321/1976 em seu artigo 3º dispõe que não se inclui como salário de contribuição a parcela paga *in natura*, pela empresa, nos programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho.

Por sua vez o Decreto nº 05/1991 que regulamentou a Lei nº 6.321/1976, define com precisão como deve se dar o fornecimento de alimentação, conforme se verifica no art. 4º, *in verbis*:

Art. 4º Para a execução dos programas de alimentação do trabalhador a pessoa jurídica beneficiária pode manter serviço próprio de refeições, distribuir alimentos e firmar convênio com entidades fornecedoras de alimentação coletiva, sociedades civis e sociedades cooperativas.

Assim, verifica-se que não existe previsão legal para que não haja incidência de contribuição previdenciária sobre fornecimento de auxílio alimentação em pecúnia, situação que a própria jurisprudência reconhece como passível de tributação, de acordo com os julgados abaixo transcritos:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO LEGAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DÍVIDA ATIVA. EMBARGOS À EXECUÇÃO. HONORÁRIOS.

1. É plenamente exigível a contribuição da empresa sobre a remuneração de autônomos e demais pessoas físicas até fevereiro/2000 e sobre a remuneração de contribuintes individuais - é a lei 8.212/91, art. 22, III e IV, com redação dada pela Lei nº 9.876/99.

2. Cabível a incidência da contribuição previdenciária sobre os valores entregues aos empregados da contribuinte a título de custeio de alimentação.

3. Agravo legal da embargante improvido e agravo legal da embargada provido (União Federal) (g.n.).¹

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. BASE DE CÁLCULO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. ATENDIMENTO AOS REQUISITOS LEGAIS. REEXAME. SÚMULA N. 7 DO STJ. AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO. HABITUALIDADE. PAGAMENTO EM PECÚNIA INCIDÊNCIA. (...)

3. O STJ também pacificou seu entendimento em relação ao auxílio-alimentação, que, pago in natura, não integra a base de cálculo da contribuição previdenciária, esteja ou não a empresa inscrita no PAT. Ao revés, pago habitualmente e em pecúnia, há a incidência da referida exação. Precedentes.

4. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido (g.n.).²

¹ AGRAVO LEGAL EM APELAÇÃO CÍVEL Nº 2003.72.00.012453-5/SC

² STJ, REsp 1196748/RJ, Segunda Turma, Relator Min. Mauro Campbell Marques, DJE 28/09/2010)

A recorrente invoca entendimentos do Supremo Tribunal Federal para tentar desconstituir o presente lançamento.

Para tanto, menciona julgamento em que firmou-se entendimento no sentido de que somente as parcelas que podem ser incorporadas à remuneração do servidor para fins de aposentadoria podem sofrer a incidência da contribuição previdenciária. Menciona ainda a Súmula 68 do STF segundo a qual o direito ao auxílio alimentação não se estende aos servidores inativos.

Percebe-se o equívoco da recorrente. Tal entendimento do STF bem como a súmula citada tem como objetivo afastar a incidência de contribuição previdenciária de servidores vinculados a regime próprio, o que não é o caso dos autos.

O art. 22., Inciso XXIII da Constituição Federal de 1998 estabelece que é competência da União legislar sobre Seguridade Social.

Art. 22. *Compete privativamente à União legislar sobre: (...)*

XXIII - seguridade social;

No entanto, a Carta Magna ressalva a possibilidade de Estados e Municípios legislarem a respeito instituindo regimes próprios de previdência social abrangendo seus servidores.

Assim, aqueles trabalhadores não amparados por regime próprio de previdência social são amparados pelo Regime Geral de Previdência Social - RGPS, sobre o qual cabe à União legislar.

In casu, os beneficiários do auxílio alimentação são segurados empregados e vinculados ao RGPS. Assim, a legislação a ser observada na verificação da incidência ou não de contribuição previdenciária é a federal, especificamente, a Lei nº 8.212/1991, não havendo qualquer ilegalidade ou inconstitucionalidade no lançamento em questão.

A recorrente solicita que sejam observadas as disposições da Lei nº 10.887/2004 que também seria uma lei federal com aplicação mais ampla.

Ocorre que a citada lei dispõe sobre a aplicação de disposições da Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003, altera dispositivos das Leis nºs 9.717, de 27 de novembro de 1998, 8.213, de 24 de julho de 1991, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e dá outras providências.

Ou seja, a Lei nº 10.887/2004 também trata de questões relacionadas a servidores públicos efetivos, não tendo qualquer aplicação quanto aos segurados vinculados ao RGPS – Regime Geral de Previdência Social, cujas disposições encontram-se em lei específica, qual seja, a Lei nº 8.212/1991.

Por fim, cumpre tratar da multa aplicada na presente autuação.

Informa a auditoria fiscal que em razão das alterações introduzidas na Lei nº 8.212/1991 pela Medida Provisória nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº

11.941/2009, a qual estabeleceu a aplicação da multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96 e considerando o inciso II, do art. 106 do Código Tributário Nacional que estabelece a possibilidade de retroatividade da lei no caso sistemática mais benéfica ao contribuinte, foi efetuado cálculo comparativo para definição da multa a ser aplicada.

Para tanto, a auditoria fiscal considerou os valores correspondente à multa de mora mais a multa acessória calculadas de acordo com a Legislação vigente à época dos fatos geradores e comparou-as com a multa de ofício prevista na legislação atual.

Entendo que o procedimento utilizado pela auditoria fiscal ao considerar multas de naturezas diversas (de mora, por descumprimento de obrigação acessória e de ofício) não encontra respaldo no arcabouço jurídico existente.

À época dos fatos geradores, vigia a o art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação abaixo:

Lei nº 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: (...)*

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;

Como se vê da leitura do dispositivo, a multa prevista tinha natureza moratória e era devida inclusive no caso no recolhimento espontâneo por parte do contribuinte.

Além da multa de mora, a Lei nº 8.212/1991 previa a aplicação de multa pelo descumprimento de obrigações acessórias, dentre as quais a omissão de fatos geradores em GFIP.

A Medida Provisória 449/2008, convertida na Lei nº 03/12/2008, além de alterar a redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991, revogou todos os seus incisos e parágrafos e incluiu na mesma lei o art. 35-A, *in verbis*:

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).

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Os dispositivos da Lei 9.430/1996, por sua vez dispõe o seguinte:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(...)

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.

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

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

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

A Lei nº 9.430/1996 traz disposições a respeito do lançamento de tributos e contribuições cuja arrecadação era da então Secretaria da Receita Federal, atualmente Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Já o lançamento das contribuições objeto desta autuação obedeciam as disposições de lei específica, no caso, a Lei nº 8.212/1991.

Depreende-se das alterações trazidas pela MP 449, a instituição da multa de ofício, situação inexistente anteriormente.

A auditoria fiscal ao fazer as comparações entre multa de mora mais multa por descumprimento de obrigação acessória e multa de ofício de 75% busca amparo no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN que trata das possibilidades de retroação da lei. Tal artigo dispõe os seguinte:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática (g.n.)

A meu ver o dispositivo em questão não se aplica ao caso, uma vez que a multa moratória prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991 tem natureza diversa da multa de ofício prevista na legislação atual.

Assim, entendo que deve-se cumprir o que dispõe o artigo 144 do CTN, segundo o qual 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.

Portanto, não há que se falar em aplicação de multa de ofício para fatos geradores ocorridos em períodos anteriores à edição da Medida Provisória 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009. Aplica-se, sim, o artigo 35 da Lei nº 8.212/1991 na redação anterior às alterações trazidas pela citada Medida Provisória.

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 nº 8.212/1991) e não a multa de ofício fixada no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.

Diante do exposto e considerando tudo o mais que dos autos consta.

Voto no sentido de CONHECER do recurso e DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para que a multa de mora seja calculada de acordo com o que dispõe o art. 35 da Lei nº 8.212/1991, na redação vigente à época dos fatos geradores.

É como voto.

Ana Maria Bandeira

Processo nº 11516.006472/2009-29
Acórdão n.º **2402-002.534**

S2-C4T2
Fl. 414

CÓPIA