



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

Processo nº 11516.007019/2008-59
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2403-002.082 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de junho de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente LIDERANÇA LIMPEZA E CONSERVAÇÃO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2007

PREVIDENCIÁRIO. DECADÊNCIA

Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo decadencial das Contribuições Previdenciárias é de 05 (cinco) anos, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, quando houver antecipação no pagamento, mesmo que parcial, por força da Súmula Vinculante nº 08, do Supremo Tribunal Federal.

ALIMENTAÇÃO EM PECÚNIA.

Somente sobre o pagamento *in natura* do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária.

Alimentação em pecúnia sofre tributação.

SALÁRIO-MATERNIDADE.

O salário-maternidade é considerado salário-de-contribuição.

CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. CONTRIBUIÇÃO PATRONAL.

É devido nos termos do art. 22, III, da Lei nº. 8.212/1991, a contribuição previdenciária, calculada a uma alíquota de 20% sobre os valores pagos aos contribuintes individuais que prestem serviços à empresa.

MULTA. RECÁLCULO.

Recálculo da multa de mora para que seja aplicada a mais benéfica ao contribuinte por força do art. 106, II, “c” do CTN.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, acatar a preliminar de decadência até a competências 09/2003 nos termos do § 4º do art. 150, do CTN. E no mérito, Por maioria de votos, Manter a tributação incidente sobre alimentação paga em pecúnia e ao salário maternidade, vencidos o relator e a conselheira Maria Anselma Coscrato dos Santos na questão da alimentação e vencido o relator na questão do salário maternidade. E por maioria de votos, determinar o recálculo da multa de mora do saldo remanescente, de acordo com o disposto no art. 35, caput, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009 (art. 61, da Lei nº 9.430/96), prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte. Vencido o conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro na questão da multa de mora. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Carlos Alberto Mees Stringari.

Carlos Alberto Mees Stringari – Presidente e Relator Designado

Marcelo Magalhães Peixoto - Relator

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari, Marcelo Freitas de Souza, Ivacir Júlio de Souza, Maria Anselma Coscrato dos Santos, Marcelo Magalhães Peixoto e Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro.

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário, fls. 434/462, interposto em face do Acórdão proferido pela DRJ de Florianópolis/SC, fls. 411/430, a qual julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada para exonerar parcialmente o crédito previdenciário, apenas no valor de R\$ 77.962,27, mantendo-se o montante de R\$ 793.107,88 (setecentos e noventa e três reais cento e sete reais e oitenta e oito centavos).

A presente autuação foi consubstanciada no DECBAD nº. 37.151.001-5, **em fiscalização no período de 01/2003 a 12/2007**, que originou os seguintes levantamentos:

- a) AP – ALIMENTAÇÃO PECUNIA PGTO FOLHA – R\$ 798.196,11;
- b) CI – PGTOS A CONTRIB INDIVIDUAIS – R\$ 45.230,03;
- c) SM – SALARIO MATERN NÃO INCLUINDO BC – R\$ 27.644,01

O Relatório Fiscal, fls. 186/194, evidencia os seguintes fatos:

2. Levantamento 'AP – ALIMENTAÇÃO EM PECÚNIA PGTO FOLHA'

*2.1. No desenvolvimento do procedimento fiscal, constatou-se que a empresa realizou, de 01/2003 a 12/2007, pagamentos habituais a seus segurados empregados a título de **alimentação**.*

2.2. Os pagamentos em questão eram realizados em folha, mensalmente, por meio dos seguintes códigos de proventos:

Código	Descrição do Provento
467	Cesta Básica RS
513	Dif. Cesta Básica MA
532	Cesta Basica SP
533	Cesta Basica ABC
540	Pgto Vale Alimentação
558	Rest Vale Alim MA
592	Cesta Basica Mes Anterior
641	Aux. Alimentação R.Preto
648	Dif.Cesta Basica M.Ant
668	Rest C Basica Mês Ant

(...)

2.5. Embora a empresa estivesse inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT, instituído pela Lei nº 6.321, de 14/04/1976, à época da ocorrência dos fatos geradores, os pagamentos em folha a título de alimentação não estão abrangidos pela não incidência referida na alínea ‘c’ do § 9º do art. 28, uma vez que **o PAT não contempla a modalidade de fornecimento em pecúnia (...).**

(...)

2.7. Conclui-se que o pagamento **o pagamento de alimentação em pecúnia caracteriza-se como salário-de-contribuição, ainda que a empresa esteja regularmente inscrita no PAT.** Tais pagamentos caracterizam-se como verdadeira remuneração por serviços prestados, incorporando-se ao patrimônio dos trabalhadores.

(...)

2.9. Face aos fatos narrados, é realizado o presente lançamento fiscal, com o objetivo de constituir os créditos previdenciários relativos às seguintes contribuições, ambas incidentes sobre a remuneração de segurados empregados:

a) contribuição básica da empresa (20%);

b) contribuição para financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT (2%).

2.10. Além das contribuições devidas pela empresa, foram lançadas as contribuições devidas pelos segurados (AI nº 37.151.000-7) e as contribuições devidas a Outras Entidades e Fundos (AI nº 37.151.002-3)

(...)

3. Levantamento ‘CP – PGTOS A CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS’

3.1. Em análise da escrituração contábil da empresa, foram identificados pagamentos realizados a diversos **contribuintes individuais** (remunerações por serviços prestados por trabalhadores autônomos) sem que os mesmos tenham sido declarados nas GFIP dos períodos de apuração correspondentes.

(...)

3.5. Este lançamento fiscal é realizado com o objetivo de **constituir os créditos previdenciários relativos às contribuições**

da empresa, incidentes sobre a remuneração de segurados contribuintes individuais à alíquota de 20%.

3.6. Além das contribuições devidas pela empresa, foram lançadas as contribuições devidas pelos segurados (AI nº 37.151.000-7). Para o correto cálculo das contribuições devidas pelos segurados, os lançamentos foram divididos segundo a possibilidade ou não de identificação do trabalhador prestador de serviços, e assim encontram-se discriminados no anexo **Relatório de Lançamentos – RL**.

4. Levantamento ‘SL – SALÁRIO MATERNIDADE NÃO INCLUÍDO NA BASE DE CÁLCULO’

4.1. Em análise das folhas de pagamento, foram identificados pagamentos realizados a seguradas empregadas, a título de salário-maternidade, sem que os mesmos tenham sido incluídos nas bases de cálculo das contribuições previdenciárias consideradas pela empresa.

(...)

4.4. O período inicial (09/2003) coincide com o mês a partir do qual, consoante a legislação vigente, as empresas voltaram a ser responsáveis pelo pagamento do benefício às seguradas e pela arrecadação das contribuições devidas pelas mesmas, com reembolso em valor correspondente ao do benefício pago, mediante dedução do valor das contribuições a serem recolhidas na competência.

(...)

4.6. O lançamento fiscal é realizado com o objetivo de constituir os créditos previdenciários relativos às seguintes contribuições, ambas incidentes sobre a remuneração de segurados empregados:

a) contribuição básica da empresa (20%);

b) contribuição para financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalhos – GILRAT (2%).

4.7. Além das contribuições devidas pela empresa, foram lançadas as contribuições devidas pelos segurados (AI nº 37.151.000-7) e a Outras Entidades e Fundos (AI nº 37.151.002-3).”

DA IMPUGNAÇÃO

Documento assinado digitalmente conforme a Lei nº 11.343/2006 e a Resolução nº 101

Autenticado digitalmente em 17/09/2013 por MARCELO MAGALHAES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 17/09

/2013 por MARCELO MAGALHAES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 03/10/2013 por CARLOS ALBERTO MEES STR
INGARI

Impresso em 30/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Inconformada com o lançamento efetuado, a empresa contestou a autuação fiscal por meio do instrumento de fls. 265/304.

DA DECISÃO DA DRJ

Após analisar os argumentos da então Impugnante, a 5ª Turma da Delegacia da Receita do Brasil de Julgamento em Florianópolis/SC, DRJ/FNS, prolatou o Acórdão nº 07-29/569, fls. 411/430, julgando a impugnação parcialmente procedente para exonerar o crédito previdenciário relativo à competências que se encontravam decadentes, mantendo-se, contudo, os demais valores anteriormente mencionados no relatório. Segue ementa:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS
PREVIDENCIÁRIAS.**

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2007

SALÁRIO UTILIDADE ALIMENTAÇÃO PAGO EM PECÚNIA.

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

SALÁRIO-MATERNIDADE. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

O salário-maternidade é considerado salário-de-contribuição e se sujeita à incidência de contribuição previdenciária.

DECADÊNCIA. SÚMULA VINCULANTE Nº 8.

Declarada a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, com a edição da Súmula Vinculante nº 8 pelo Supremo Tribunal Federal, o prazo decadencial das contribuições previdenciárias passa a ser regido pelo Código Tributário Nacional.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2007

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. LIMITES DE COMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O MPF é mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos da auditoria fiscal. Verificando-se nos autos a regular ciência e prorrogação do MPF, não há que se falar em nulidade do procedimento fiscal.

MULTA EM LANÇAMENTO DE OFÍCIO. LEI NOVA. RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 11.941, DE 2009. ART. 106, CTN. ART. 35 DA LEI Nº 8.212, DE 1991.

São aplicáveis às multas nos lançamentos de ofício, quando benéficas, as disposições da novel legislação.

PROVAS. MOMENTO PARA APRESENTAÇÃO.

O prazo para apresentação de provas no processo administrativo fiscal coincide com o prazo de que o contribuinte dispõe para impugnar o lançamento, sob pena de preclusão, salvo se comprovada alguma das hipóteses autorizadoras para juntada de documentos após esse prazo.

*Impugnação Procedente em Parte**Crédito Tributário Mantido em Parte*

Acordam os membros da 5ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, considerar procedente em parte o lançamento, mantendo o crédito tributário de 793.107,88 (setecentos e noventa e três mil e cento e sete reais e oitenta e oito centos), consolidado em 01/10/2008 e exonerado o valor R\$ 77.962,27 (setenta e sete mil e novecentos e sessenta e dois reais e vinte e sete centavos), nos termos do relatório e do voto da relatora.

DO RECURSO

Irresignado, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, fls. 434/462, alegando, em síntese, a não incidência de contribuição previdenciária sobre alimentação em pecúnia e salário-maternidade, além da aplicação mais benéfica da multa de mora e impossibilidade de cobrança de contribuição previdenciária sobre contribuinte individuais.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Marcelo Magalhães Peixoto, Relator

DA TEMPESTIVIDADE

Conforme registro de fl. 473, o recurso é tempestivo e reúne os pressupostos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

DECADÊNCIA

O Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária de 12 de Junho de 2008, aprovou a **Súmula Vinculante nº 8**, nos seguintes termos:

“São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Referida Súmula declara inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que impõem o prazo decadencial e prescricional de 10 (dez) anos para as contribuições previdenciárias, o que significa que tais contribuições passam a ter seus respectivos prazos contados em consonância com os artigos 150, § 4º, 173 e 174, do Código Tributário Nacional:

CTN - Art. 150. *O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. (...)*

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (...)

Art. 173. *O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

De acordo com o art. 103-A, da Constituição Federal, a Súmula Vinculante nº 8 vincula toda a Administração Pública, inclusive este Colegiado:

CF/88 - Art. 103-A. *O Supremo Tribunal Federal, poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação*

na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder a sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

In casu, como se trata de contribuições sociais previdenciárias que são tributos sujeitos a lançamento por homologação, conta-se o prazo decadencial nos termos do art. 150, § 4º do CTN, caso se verifique a **antecipação** de pagamento (mesmo que parcial) ou, nos termos do art. 173, I, do CTN, quando o pagamento não foi antecipado pelo contribuinte.

Nesse diapasão, mister destacar que para que seja aplicado o prazo decadencial nos termos do art. 150, § 4º do CTN, basta que haja a antecipação no pagamento de qualquer Contribuição Previdenciária, ou seja, não é necessária a antecipação em todas as competências. Havendo a antecipação parcial em uma única competência, já se aplica as regras do art. 150, § 4º do CTN.

Também é entendimento deste Relator, que a antecipação a título de Contribuição Previdenciária abrange o pagamento para todas as rubricas relacionadas, tais como: destinadas a outras entidades e fundos — Terceiros (Salário-educação e INCRA), dentre outras.

Na esteira do entendimento esposado, verifica-se, então, o equívoco do acórdão da DRJ quando reconheceu a decadência apenas das competências que possuíam antecipação de pagamento tanto ao INSS quanto a Outras Entidades.

Assim, diante dos dados fornecidos pela DRJ acerca da existência de antecipação de pagamento (Fls. 421/422), cujas autoridades fiscais possuem fé de ofício nas informações que prestam, são suficientes para que se aplique o prazo decadencial com base no art. 150, § 4º do CTN.

O período de apuração compreendeu as competências 01/2003 a 12/2007, inclusive o 13º salário. A notificação ocorreu em 09/10/2008 (Fl. 02). Portanto, tem-se que a decadência fulminou os créditos previdenciários referentes aos fatos geradores ocorridos entre 01/2003 a 09/2003.

MÉRITO

ALIMENTAÇÃO EM PECÚNIA

É cediço que o salário-de-contribuição é constituído apenas por verbas remuneratórias, aquelas contraprestacionais aos serviços prestados pelos segurados, excluindo-se, portanto, as de caráter ressarcitório e indenizatório. Neste sentido, Wladimir Martinez aduz:

Integram-no a remuneração e os ganhos habituais. Portanto, óbice respeitável à determinação das rubricas consiste em desvendar o conceito trabalhista de remuneração e seus institutos paralelos, indenização e ressarcimento de despesas.

Fundamentalmente, repete-se, a remuneração, nela contidos principalmente o salário e os desembolsos decorrentes de conquistas sociais. Restam excluídas importâncias ressarcitórias

de gastos feitos pelo trabalhador em razão da prestação de serviços e as indenizatórias. (MARTINEZ. Wladimir Novaes. Curso de Direito Previdenciário. 4ª Edição. São Paulo: LTr, 2011. p. 482)

É por ser de natureza nitidamente indenizatória, que o art. 28, § 9º, “c”, da Lei nº. 8.212/91 traz em sua redação que não integrará o salário de contribuição a parcela in natura recebida nos termos do PAT – Programa de Alimentação do Trabalhador.

Art. 28. (...)

§ 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;

A referida norma reproduziu o já disposto na Lei nº. 6.321/76, em seu art. 3º:

Art 3º Não se inclui como salário de contribuição a parcela paga in natura , pela empresa, nos programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho.

Apesar de constar a vinculação às condições legais específicas ao Programa de Alimentação do Trabalhador, é certo que não há possibilidade de sua natureza jurídica ser alterada em razão de como é feito o seu pagamento, sendo *in natura*, em cartão eletrônico, ticket ou pecúnia. Qualquer que seja o modo, não há como desnaturar o caráter indenizatório de um benefício que, em sua essência, nada mais é do que uma antecipação ao trabalhador para utilização efetiva em despesas de alimentação que garanta o seu sustento e fiel cumprimento de suas atividades dispostas no contrato de trabalho.

Conquanto, independentemente da forma como esse benefício é antecipado ao empregado, não há hipótese que possa qualificá-lo como natureza salarial eis que é patente a sua natureza ressarcitória de despesas inerentes a execução do trabalho, e de modo algum caracterizado como prestação remuneratória.

É neste sentido que, embora o Superior Tribunal de Justiça já tenha adotado posicionamento diverso, este foi alterado em razão de entendimento do Supremo Tribunal Federal, pacificando a jurisprudência da Corte Superior, em sede de Embargos de Divergência acerca de situação análoga, a saber, os valores pagos em pecúnia a título de transporte. Tal posicionamento foi assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. ART. 105, III, A, DA CF/88. TRIBUTÁRIO E ADMINISTRATIVO. VALE-ALIMENTAÇÃO. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - PAT. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NÃO-INCIDÊNCIA.

1. O valor concedido pelo empregador a título de vale-alimentação não se sujeita à contribuição previdenciária.

mesmo nas hipóteses em que o referido benefício é pago em dinheiro.

2. A exegese hodierna, consoante a jurisprudência desta Corte e da Excelsa Corte, assenta que o contribuinte é sujeito de direito, e não mais objeto de tributação.

3. **O Supremo Tribunal Federal, em situação análoga, concluiu pela inconstitucionalidade da incidência de contribuição previdenciária sobre o valor pago em espécie sobre o vale-transporte do trabalhador, mercê de o benefício ostentar nítido caráter indenizatório.** (STF - RE 478.410/SP, Rel. Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, julgado em 10.03.2010, DJe 14.05.2010)

4. Mutatis mutandis, a empresa oferece o ticket refeição antecipadamente para que o trabalhador se alimente antes e ir ao trabalho, e não como uma base integrativa do salário, porquanto este é decorrente do vínculo laboral do trabalhador com o seu empregador, e é pago como contraprestação pelo trabalho efetivado.

5. É que: (a) "o pagamento in natura do auxílio-alimentação, vale dizer, quando a própria alimentação é fornecida pela empresa, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não possuir natureza salarial, esteja o empregador inscrito, ou não, no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, ou decorra o pagamento de acordo ou convenção coletiva de trabalho" (REsp 1.180.562/RJ, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 17/08/2010, DJe 26/08/2010); (b) o entendimento do Supremo Tribunal Federal é no sentido de que pago o benefício de que se cuida em moeda, não afeta o seu caráter não salarial; (c) 'o Supremo Tribunal Federal, na assentada de 10.03.2003, em caso análogo (...), concluiu que é inconstitucional a incidência da contribuição previdenciária sobre o vale-transporte pago em pecúnia, já que, qualquer que seja a forma de pagamento, detém o benefício natureza indenizatória'; (d) **"a remuneração para o trabalho não se confunde com o conceito de salário, seja direto (em moeda), seja indireto (in natura). Suas causas não são remuneratórias, ou seja, não representam contraprestações, ainda que em bens ou serviços, do trabalho, por mútuo consenso das partes. As vantagens atribuídas aos beneficiários, longe de tipificarem compensações pelo trabalho realizado, são concedidas no interesse e de acordo com as conveniências do empregador. (...) Os benefícios do trabalhador, que não correspondem a contraprestações sinalagmáticas da relação existente entre ele e a empresa não representam remuneração do trabalho, circunstância que nos reconduz à proposição, acima formulada, de que não integram a base de cálculo in concreto das contribuições previdenciárias".** (CARRAZZA, Roque Antônio. fls. 2583/2585, e-STJ).

6. Recurso especial provido.

(STJ. 1.185.685 – SP 2010/0049461-6, Relator: Ministro HAMILTON CARVALHIDO, Data de Julgamento: 16/12/2010, 1ª TURMA, Data de Publicação: DJe 10/05/2011) (grifos acrescidos)

Por oportuno, colaciona-se o precedente jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal, utilizada como parâmetro para uniformização da jurisprudência pátria no que toca às verbas indenizatórias e a questão da utilização da impossibilidade de relativização do curso legal da moeda:

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

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

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

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

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

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

6. A cobrança de contribuição previdenciária sobre o valor pago, em dinheiro, a título de vales-transporte, pelo recorrente aos seus empregados afronta a Constituição, sim, em sua totalidade normativa. Recurso Extraordinário a que se dá provimento.

(STF. RE 478410/SP, Relator: Ministro EROS GRAU, Data de Julgamento: 10/03/2010, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe 14/05/2010) (grifos acrescidos)

Declarada inconstitucional pela Corte Suprema a incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos em pecúnia a título de vale-transporte, é prudente o posicionamento da Corte Superior na aplicação análoga a alimentação em pecúnia, por tratarem-se de verbas ofertadas ao empregador em caráter estritamente indenizatório, valor que o pago para execução do seu trabalho e não em razão dele.

De outra sorte, o Tribunal Superior do Trabalho – TST, também adota a posição de a verba a título de alimentação paga em pecúnia é também indenizatória, para tanto, veja-se os precedentes abaixo:

AGRAVO DE INSTRUMENTO EM RECURSO DE REVISTA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ACORDO JUDICIAL. AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO. NATUREZA INDENIZATÓRIA DA VERBA. PAGAMENTO EM PECÚNIA. 1. A jurisprudência deste Tribunal Superior é no sentido de que não tem o condão de alterar a natureza jurídica indenizatória do auxílio-alimentação o fato de a parcela ser paga em pecúnia, uma vez que o pagamento decorre do descumprimento de obrigação de fazer, gerando a obrigação de indenizar. Precedentes. 2. Não há de se falar em contribuição previdenciária em relação ao valor recebido a título de indenização de alimentação, porque seu pagamento destina-se a viabilizar o trabalho do empregado, e não a retribuí-lo pelo serviço prestado. Precedentes. 3. Recurso que não logra demonstrar a incorreção ou o desacerto do despacho negativo de admissibilidade do recurso de revista. Agravo de instrumento a que se nega provimento. (TST-AIRR - 43340-34.2007.5.02.0077 , Relator Juiz Convocado: Flavio Portinho Sirangelo, Data de Julgamento: 09/05/2012, 5ª Turma, Data de Publicação: 18/05/2012)

RECURSO DE REVISTA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. VALE-ALIMENTAÇÃO. ACORDO JUDICIAL. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTES. Esta Corte Superior tem perfilhado entendimento no sentido de que o pagamento da parcela auxílio-alimentação em pecúnia, no acordo judicial, decorre do descumprimento de obrigação de fazer, que se resolve em obrigação de indenizar, o que não desnatura sua natureza jurídica indenizatória. Assim, nos termos do artigo 28, § 9º, -c-, da Lei 8.212/91, não há incidência de contribuição previdenciária sobre tal parcela. Precedentes do TST. Recurso de revista conhecido e provido." (TST-RR-2200-80.2009.5.15.0079, Relator Ministro Guilherme Augusto Caputo Bastos, Data 2ª Turma, DEJT 21.10.2011)

ACORDO JUDICIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA. VALE-ALIMENTAÇÃO. NATUREZA. A parcela denominada -vale-alimentação- recebida em acordo judicial não integra o salário-de-contribuição. Assim é porque o recebimento da referida parcela em pecúnia ocorreu para compensar o não recebimento durante o contrato de trabalho, hipótese que não altera sua natureza jurídica que é indenizatória. Recurso de Revista de que não se conhece." (TST-RR-4300-76.2008.5.15.0003, Relator Ministro João Batista Brito Pereira, 5ª Turma, DEJT 26.8.2011)

RECURSO DE REVISTA. CESTA BÁSICA. NATUREZA JURÍDICA. ACORDO HOMOLOGADO NA JUSTIÇA. NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. O recebimento da -cesta básica- em pecúnia, em razão da homologação de acordo judicial, não tem o condão de transmutar a natureza do auxílio-alimentação para salarial. Incidência da Súmula 333 do TST e do § 4º do art. 896 da CLT. Recurso de revista não conhecido." (TST-RR-15100-39.2006.5.15.0067, Relator Ministro Augusto César Leite de Carvalho, 6ª Turma, DEJT 19.4.2011)

RECURSO DE REVISTA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ACORDO JUDICIAL. AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO. NATUREZA INDENIZATÓRIA DA VERBA. PAGAMENTO EM PECÚNIA. 1. A jurisprudência deste Tribunal Superior é no sentido de que não tem o condão de alterar a natureza jurídica indenizatória do auxílio-alimentação o fato de a parcela ser paga em pecúnia, uma vez que o pagamento decorre do descumprimento de obrigação de fazer, gerando a obrigação de indenizar. Precedentes. 2. Não há de se falar em contribuição previdenciária em relação ao valor recebido a título de indenização de alimentação, porque seu pagamento destina-se a viabilizar o trabalho do empregado, e não a retribuí-lo pelo serviço prestado. Precedentes. 3. Incólumes os dispositivos legais apontados na revista e superada a divergência jurisprudencial, nos termos da Súmula n.º 333 do TST e do art. 896, § 4.º, da CLT. Recurso de revista não conhecido." (TST-RR-26000-49.2006.5.15.0013, Relator Juiz Convocado Flavio Portinho Sirangelo, 7ª Turma, DEJT 15.10.2010)

Na esteira do raciocínio esposado, destaque-se julgado deste Conselho, 2ª Seção, Processo nº. 35.301.000131/2007-61. Recurso Voluntário nº. 244.766. Acórdão nº. 2301-01.396 — 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 28 de abril de 2010. Apesar de se referir ao transporte em pecúnia, traz em sua ementa, relevante lição a ser aplicada, a de que o benefício, em favor do empregado, é ofertado para a execução do trabalho, logo o pagamento realizado pela empresa não constitui fato gerador de contribuição social previdenciária e, por conseguinte, não há que se falar em descumprimento de obrigação tributária acessória.

Por fim, destaque-se que na sessão de 20 de setembro de 2012, esta 3ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF, nos autos do processo 10680.720790/2010-75, que resultou no acórdão 2403-001.629, julgou pela não incidência de contribuição previdenciária no caso de alimentação paga *in pecúnia*, *in verbis*:

ACORDAM os membros do Colegiado, nas preliminares: por unanimidade de votos reconhecer a decadência parcial em relação ao período compreendido entre 01/2005 a 03/2005, nos termos do art. 150, parágrafo 4 do CTN. No mérito: I) Por unanimidade de votos, dar provimento parcial para excluir da base de cálculo da contribuição previdenciária os valores pagos a título de "Vale Transporte em pecúnia", "Alimento em pecúnia", "Cesta Básica in natura"; II) por maioria de votos determinar o recálculo da multa de mora, de acordo com o

disposto no art. 35, caput, da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/2009 (art. 61, da Lei no 9/4430/96), prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte. Vencido o conselheiro Leôncio Nobre de Medeiros da questão da multa.

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari, Ivacir Julio de Souza, Maria Anselma Coscrato dos Santos, Marcelo Magalhães Peixoto e Leôncio Nobre Medeiros.

Partindo, então, das premissas presentemente discutidas, não sobejam dúvidas quanto à impossibilidade de incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos em pecúnia a título de alimentação, razão pela qual a autuação em epígrafe, deve ser anulada.

SALÁRIO-MATERNIDADE

Na mesma linha dos argumentos tecidos acerca da alimentação em pecúnia, merece maior atenção a incidência de contribuição previdenciária sobre o salário-maternidade, esta expressamente considerada como salário-de-contribuição, por força do art. 28, § 2º, da Lei nº. 8.212/91, *in verbis*:

Art. 28. (...)

§ 2º O salário-maternidade é considerado salário-de-contribuição.

Contudo, não há como afastar o caráter indenizatório do salário maternidade, mesmo em face de previsão legal. Isso porque entende-se, como bem apontado acima, que o salário-de-contribuição compreende os valores pagos a título de contraprestação ao empregado pelos serviços por ele prestados.

Logo, não há possibilidade de conferir caráter remuneratório ao salário pago justamente no período em que a empregada não executa seus serviços em razão da recém-maternidade, restando, portanto, patente o caráter indenizatório do instituto em comento.

Este é o posicionamento compartilhado também pela Corte Superior em recente julgado, *in verbis*:

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SALÁRIO-MATERNIDADE E FÉRIAS USUFRUÍDAS. AUSÊNCIA DE EFETIVA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO PELO EMPREGADO. NATUREZA JURÍDICA DA VERBA QUE NÃO PODE SER ALTERADA POR PRECEITO NORMATIVO. AUSÊNCIA DE CARÁTER RETRIBUTIVO. AUSÊNCIA DE INCORPORAÇÃO AO SALÁRIO DO TRABALHADOR. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARECER DO MPF PELO PARCIAL PROVIMENTO DO RECURSO. RECURSO ESPECIAL PROVIDO PARA AFASTAR A INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE O SALÁRIO-MATERNIDADE E AS FÉRIAS USUFRUÍDAS.

1. Conforme iterativa jurisprudência das Cortes Superiores, considera-se ilegítima a incidência de Contribuição Previdenciária sobre verbas indenizatórias ou que não se incorporem à remuneração do Trabalhador.

2. O salário-maternidade é um pagamento realizado no período em que a segurada encontra-se afastada do trabalho para a fruição de licença maternidade, possuindo clara natureza de benefício, a cargo e ônus da Previdência Social (arts. 71 e 72 da Lei 8.213/91), não se enquadrando, portanto, no conceito de remuneração de que trata o art. 22 da Lei 8.212/91.

3. Afirmar a legitimidade da cobrança da Contribuição Previdenciária sobre o salário-maternidade seria um estímulo à combatida prática discriminatória, uma vez que a opção pela contratação de um Trabalhador masculino será sobremaneira mais barata do que a de uma Trabalhadora mulher.

4. A questão deve ser vista dentro da singularidade do trabalho feminino e da proteção da maternidade e do recém nascido; assim, no caso, a relevância do benefício, na verdade, deve reforçar ainda mais a necessidade de sua exclusão da base de cálculo da Contribuição Previdenciária, não havendo razoabilidade para a exceção estabelecida no art. 28, § 9o., a da Lei 8.212/91.

5. O Pretório Excelso, quando do julgamento do AgRg no AI 727.958/MG, de relatoria do eminente Ministro EROS GRAU, DJe 27.02.2009, firmou o entendimento de que o terço constitucional de férias tem natureza indenizatória. O terço constitucional constitui verba acessória à remuneração de férias e também não se questiona que a prestação acessória segue a sorte das respectivas prestações principais. Assim, não se pode entender que seja ilegítima a cobrança de Contribuição Previdenciária sobre o terço constitucional, de caráter acessório, e legítima sobre a remuneração de férias, prestação principal, pervertendo a regra áurea acima apontada. 6. O preceito normativo não pode transmutar a natureza jurídica de uma verba. Tanto no salário-maternidade quanto nas férias usufruídas, independentemente do título que lhes é conferido legalmente, não há efetiva prestação de serviço pelo Trabalhador, razão pela qual, não há como entender que o pagamento de tais parcelas possuem caráter retributivo. Consequentemente, também não é devida a Contribuição Previdenciária sobre férias usufruídas.

7. Da mesma forma que só se obtém o direito a um benefício previdenciário mediante a prévia contribuição, a contribuição também só se justifica ante a perspectiva da sua retribuição futura em forma de benefício (ADI-MC 2.010, Rel. Min. CELSO DE MELLO); dest'arte, não há de incidir a Contribuição Previdenciária sobre tais verbas.

8. Parecer do MPF pelo parcial provimento do Recurso para afastar a incidência de Contribuição Previdenciária sobre o salário-maternidade. 9. Recurso Especial provido para afastar a incidência de Contribuição Previdenciária sobre o salário-maternidade e as férias usufruídas.

(STJ. REsp 1.322.945/DF - 2012/0097408-8. Relator Ministro Luiz Fux. Data de Julgamento: 17/02/2011, 1ª TURMA. Data da publicação: 08/03/2013)

Suficientes as palavras consignadas na ementa acima colacionada, não se operam óbices para o provimento da peça recursal sob análise.

CONTRIBUENTES INDIVIDUAIS

Em que pese os argumentos tecidos pela Recorrente no que tange a retenção da contribuição previdenciária dos contribuintes individuais, vê-se que o lançamento realizado pretende o recolhimento da contribuição patronal incidente sobre os valores pagos aos contribuintes individuais, amparada no art. 22, III, da Lei nº. 8.212/1991, e não a sua eventual retenção.

Tal conclusão se pode chegar a partir da leitura do seguinte excerto constante no Relatório Fiscal (Fl. 191):

3.5. Este lançamento fiscal é realizado com o objetivo de constituir os créditos previdenciários relativos às contribuições da empresa, incidentes sobre a remuneração de segurados contribuintes individuais à alíquota de 20%.

Em relação à retenção, esta será analisada em processo administrativo próprio, também informado no Relatório Fiscal, qual seja o AI DEBCAD nº. 37.151.000-7.

DA MULTA APLICADA

No que se referem à multa de mora aplicada, mister se faz tecer alguns comentários.

A MP nº 449, convertida na Lei nº 11.941/09, que deu nova redação aos arts. 32 e 35 e incluiu os arts. 32-A e 35-A na Lei nº 8.212/91, trouxe mudanças em relação à multa aplicada no caso de contribuição previdenciária.

Assim dispunha o art. 35 da Lei nº 8.212/91 antes da MP nº 449, *in verbis*:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (sem destaques no original)

Verifica-se, portanto, que antes da MP nº 449 não havia multa de ofício. Havia apenas multa de mora em duas modalidades: **a uma** decorrente do pagamento em atraso, desde que de forma espontânea **a duas** decorrente da notificação fiscal de lançamento, conforme previsto nos incisos I e II, respectivamente, do art. 35 da Lei nº 8.212/91, então vigente.

Nesse sentido dispõe a hodierna doutrina (Contribuições Previdenciárias à luz da jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais / Elias Sampaio Freire, Marcelo Magalhães Peixoto (coordenadores). – Julio César Vieira Gomes (autor) – São Paulo: MP Ed., 2012. Pág. 94), in verbis:

“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 do lançamento, ainda assim a multa era de mora. (...) Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.” (com destaque no original)

Com o advento da MP nº 449, que passou a vigorar a partir 04/12/2008, data da sua publicação, e posteriormente convertida na Lei nº 11.941/09, foi dada nova redação ao art. 35 e incluído o art. 35-A na Lei nº 8.212/91, 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). (sem destaques no original)

Nesse momento surgiu a multa de ofício em relação à contribuição previdenciária, até então inexistente, conforme destacado alhures.

Logo, tendo em vista que o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 144 do CTN, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos antes de 12/2008, data da MP nº 449, aplica-se apenas a multa de mora. Já em relação aos fatos geradores ocorridos após 12/2008, aplica-se apenas a multa de ofício.

Contudo, no que diz respeito à multa de mora aplicada até 12/2008, com base no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, tendo em vista que o artigo 106 do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, comine-lhe penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna. Impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, **que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%**, em comparativo com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91, para determinação e prevalência da multa mais benéfica, **no momento do pagamento**.

CONCLUSÃO

Ante todo o exposto, voto pelo **provimento parcial** do recurso, reconhecer a decadência, nos termos do art. 150, parágrafo 4º do CTN, nas competências compreendidas até 09/2003, e, no mérito, exonerar os créditos previdenciários relativos a alimentação *in pecunia* e ao salário-maternidade, assim como para determinar o recálculo da multa de mora do saldo remanescente, de acordo com o disposto no art. 35, *caput*, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009 (art. 61, da Lei nº 9.430/96), prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte.

Marcelo Magalhães Peixoto.

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Alberto Mees Stringari – Redator Designado

A divergência com o relator refere-se às questões da tributação do auxílio alimentação pago em pecúnia e do salário maternidade.

ALIMENTAÇÃO PAGA EM PECÚNIA

Ao CARF compete julgar recursos que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Como regra geral, a Lei 8.321/91 estabelece que a contribuição previdenciária considera salário de contribuição (base de cálculo) a totalidade da remuneração.

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;(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

As exceções estão estabelecidas no parágrafo 9º do próprio artigo 28. Quando cita a alimentação, afasta da tributação 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 6.321/76.

§ 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;

O que temos no caso em análise é pagamento em pecúnia, que se enquadra na regra geral, isto é, sofre incidência de tributação.

SALÁRIO MATERNIDADE

Ao CARF compete julgar recursos que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Para a questão do salário maternidade, a Lei 8.212/91 é textual ao estabelecer que o salário-maternidade é considerado salário-de-contribuição.

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

§ 2º O salário-maternidade é considerado salário-de-contribuição.

O resultado do julgamento sobre a aplicação da legislação não pode ser outro senão considerar o salário maternidade como tributável.

CONCLUSÃO

Voto pela manutenção da tributação incidente sobre a alimentação e sobre o salário maternidade.

Carlos Alberto Mees Stringari.