



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

Processo nº 13502.000928/2009-21
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-003.205 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de novembro de 2012
Matéria TERCEIROS
Recorrente MCE ENGENHARIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2004 a 31/12/2005

SALÁRIO INDIRETO - AJUDA ALIMENTAÇÃO - *IN NATURA* - NÃO INCIDÊNCIA DE 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

FORNECIMENTO DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO - INTEGRA SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO

Integram o salário-de-contribuição os valores de assistência médica fornecidos em desacordo com a alínea “q” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91. A exigência de que o empregado cumpra uma carência para fazer jus ao benefício da assistência à saúde, exclui deste o direito que a lei determina ser para todos

RETENÇÃO A MAIOR - COMPENSAÇÃO - CONTRIBUIÇÃO DE TERCEIROS - IMPOSSIBILIDADE

Os créditos oriundos de retenções efetuadas a maior em determinada competência ou estabelecimento somente pode ser utilizado para compensar contribuições destinadas à Seguridade Social. As contribuições destinadas a terceiros não podem deixar de ser recolhidas sob o argumento de que ocorreu compensação com valores decorrente de excesso de retenção.

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, limitada a 75% (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 que sejam excluídos do lançamento as contribuições incidentes sobre os valores de alimentação "in natura" e para que seja aplicada a multa de mora prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991 na redação vigente à época dos fatos geradores, limitada a 75%.

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, Thiago Taborda Simões e Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

Relatório

Trata-se de lançamento de contribuições destinadas aos terceiros (Salário Educação, INCRA e SEBRAE).

Segundo o Relatório Fiscal (fls. 70/87), os fatos geradores observados pela auditoria fiscal são os seguintes:

- Valores apurados em decorrência da constatação de que parte dos créditos informados pela empresa nas GFIP (salário-família e valores retidos) não correspondiam à realidade;

- Diferenças entre as bases de cálculo apuradas pela empresa na FOPAG (base empresa) e as confessadas em GFIP;

- Rubricas da FOPAG que a empresa equivocadamente não ofereceu à tributação;

- Benefícios usufruídos unicamente pelos sócios da empresa (previdência privada e seguro de vida);

- Benefícios oferecidos pela empresa a seus trabalhadores, mas pagos em desacordo com o que preceitua a legislação: alimentação "in natura" fornecida sem que a empresa possuía inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT e assistência médica cuja cobertura não atende a totalidade de seus trabalhadores.

Para efetuar os lançamentos, a auditoria fiscal separou as contribuições nos seguintes códigos de levantamento:

Lev GFI – relativo às contribuições cujos fatos geradores foram declarados em GFIP. Neste levantamento foram apropriados os recolhimentos existentes.

Lev FPN (Z6) – relativo às contribuições cujos fatos geradores foram apurados nas folhas de pagamento e não foram declarados em GFIP.

LEV FP (Z4) – relativo às contribuições incidentes sobre valores não considerados como base de incidência pela autuada, apurados nas folhas de pagamento e não declarados em GFIP.

Na análise das folhas de pagamento constatou-se que as rubricas denominadas “atestado médico – 161”, e “med 13 sal res – 309”, foram equivocadamente consideradas como não incidentes pela empresa. A própria empresa reconheceu formalmente o equívoco em resposta apresentada a questionamento específico da auditoria.

LEV FPG (Z5) – valor resultante da verificação de que parte de créditos informados em GFIP a título de salário família e retenções sofridas não correspondiam à realidade. Neste levantamento também foi lançado os valores incidentes sobre o 13º/2004, em razão de não existir, à época, a GFIP para tal competência.

LEV AL2 (Z1) E ALI(Z2) – contribuições incidentes sobre valores de alimentação “in natura” fornecida pela empresa, sob a forma de refeições, não declarados em GFIP. A empresa não comprovou estar inscrita no PAT – Programa de Alimentação do Trabalhador do Ministério do Trabalho.

LEV CES (Z3) - contribuições incidentes sobre valores de alimentação “in natura” fornecida pela empresa, sob a forma de cestas básicas, não declarados em GFIP.

LEV SAU (Z8) – contribuição incidente sobre valores relativas à assistência médica fornecida em desacordo com a legislação.

A auditoria fiscal verificou a existência de conta contábil de despesa denominada “assistência médica odontológica farmácia – 311030005” onde estavam registrados pagamentos referentes a plano de saúde oferecido pela empresa aos seus trabalhadores.

Acontece que a auditoria constatou que a MCE Engenharia só permite a adesão de trabalhadores ao plano de saúde corporativo após o decurso do prazo de 06 meses de seu ingresso na empresa. Como a empresa possui uma elevada rotatividade trabalhadores em face de sua atividade econômica, esta carência termina por acarretar a exclusão de parte de seus trabalhadores, contrariando o que dispõe a legislação de que a cobertura tem que ser estendida à totalidade dos trabalhadores e dirigentes.

LEV PRV (Z7) – contribuição incidente sobre valores de previdência privada fornecida apenas aos sócios, apurados na contabilidade.

Como a legislação determina que tal benefício deve ser proporcionado a todos os empregados e dirigentes para que não sofra a incidência de contribuição previdenciária, a auditoria fiscal entendeu por lançar as contribuições devidas.

Lev SEG (Z9) – contribuição incidente sobre seguro de vida pago fornecido apenas aos sócios, verificado na contabilidade.

A legislação dispõe que os valores relativos a seguro de vida só não sofrerão incidência de contribuição se previstos em acordo ou convenção coletiva de trabalho e disponíveis à totalidade dos empregados e dirigentes, o que não ocorreu, visto que o benefício foi fornecido apenas aos sócios.

Com a edição da Medida Provisória nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009, que alterou as multas aplicadas tanto no caso de descumprimento de obrigações acessórias como principais, a auditoria fiscal, sob o argumento de apurar a situação mais benéfica ao sujeito passivo com base no disposto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, efetuou o cálculo da multa pela legislação anterior e pela legislação superveniente, a fim de verificar a melhor situação para o contribuinte.

Para tanto, efetuou a soma da multa pelo descumprimento da obrigação acessória de declarar os fatos geradores em GFIP, prevista no art. 32, inciso IV e §§ 3º e 5º, Lei nº 8.212/1991, com a multa de mora do art. 35 da Lei nº 8.212/91 e comparou o resultado com a multa de ofício prevista na Lei nº 9.430/1996, art. 44, inciso I, que passou a ser aplicada por força do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, incluído pelo art. 26 da Lei nº 11.941/2009.

Observa-se que cada levantamento foi separado em dois grupamentos. O primeiro (FPN, FPG, ...) foi utilizado nas competências em que a situação mais benéfica ao sujeito passivo foi a aplicação da legislação anterior, no caso, multa de mora de 24%. O

segundo (Z1, Z2,...) foi utilizado nas competências em que se aplicou a multa atual, de ofício no valor de 75%.

O presente lançamento é composto das contribuições patronais apuradas nos levantamentos AL2, ALI, CES, FP, FPG, FPN, SAU e seus reflexos Z1 a Z8.

A autuada teve ciência do lançamento em 29/09/2009 e apresentou defesa (fls. 90/93) onde alega que o julgamento da presente autuação depende da análise das provas, fatos e dos argumentos apresentados na impugnação da autuação objeto do processo 13502.000927/2009-87.

A autuada informa que reconhece expressamente a procedência de parte do lançamento, correspondente às rubricas FP, PRV e SEG. No entanto, não concorda com a aplicação da multa de ofício de 75% em algumas competências (levantamentos Z4, Z7 e Z9).

Menciona que pretende efetuar o pagamento dos valores relativos às rubricas não questionadas na forma estabelecida pela Lei nº 11.941/09.

Pelo Acórdão nº 15-28-455 (fls. 16/126) a 6ª Turma da DRJ/Salvador considerou a autuação procedente em parte em razão de haver constatado que, nas competências setembro a dezembro de 2004, os valores recolhidos pela impugnante não foram integralmente apropriados, restando uma diferença a apropriar.

Contra tal decisão, a autuada apresentou recurso tempestivo (fls. 132/168) onde efetua a repetição das alegações de defesa.

Alega que não incide contribuição previdenciária sobre alimentação fornecida “in natura”.

Considera não ser possível incluir na base de cálculo os valores pagos a título de assistência médica, exclusivamente em razão da carência de seis meses exigida para o usufruto do benefício, uma vez que a regra é imposta a todos.

Argumenta que as diferenças apontadas pela auditoria fiscal decorrem do não reconhecimento de compensações efetuadas.

Mantém o inconformismo pela aplicação da multa de ofício em algumas competências e considera que foi efetuada uma retroatividade maléfica da legislação.

Posteriormente, a autuada apresentou manifestação (fls. 74/175), a fim de solicitar a aplicação do Parecer PGFN nº 2.117/2011 que trata do fornecimento de alimentação “in natura”.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Maria Bandeira, Relatora

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

Cumpra dizer que parte do lançamento não foi contestada pelo contribuinte, referente aos levantamentos a saber: FP - relativo às contribuições incidentes sobre valores não considerados como base de incidência pela autuada, apurados nas folhas de pagamento e não declarados em GFIP, no caso, as rubricas denominadas “atestado médico – 161”, e “med 13 sal res – 309”.

Quanto aos levantamentos PRV e SEG, previdência privada e seguro de vida fornecidos exclusivamente aos sócios, embora a recorrente tenha mencionado a desistência de contestação, estes não são objeto da presente autuação.

A recorrente apresenta seu inconformismo com a incidência de contribuição previdenciária sobre os valores de alimentação in natura fornecida aos empregados, sem que a empresa tivesse aderido ao PAT.

Assiste razão à recorrente.

Contra o lançamento das contribuições incidentes sobre estes valores, a recorrente afirma que a jurisprudência dos Tribunais Pátrios é pacífica no sentido de que o fornecimento de alimentação não enseja a incidência de contribuição previdenciária ainda que a empresa não esteja inscrita no PAT.

Vale observar o Ato Delaratório 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, o fornecimento de cestas básicas e refeições, ou seja, alimentação in natura, não integra o salário de contribuição independente de a empresa ter ou não efetuado adesão ao PAT – Programa de Alimentação do Trabalhador

Assim, relativamente às contribuições incidentes sobre os valores fornecidos a título de cestas básicas e refeições, o lançamento deve ser desconstituído.

A recorrente questiona a tributação efetuada sobre os valores fornecidos a título de assistência à saúde e alega que o fato de exigir uma carência de seis meses para que o empregado faça jus ao benefício não representa descumprimento à lei, uma vez que todos os empregados só têm acesso ao plano após seis meses.

Dispõe a alínea “q” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 que não integrará o salário de contribuição o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, **desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.**

Como se vê a regra criada pela recorrente não encontra respaldo na legislação a qual não apresenta qualquer exceção.

Assim, a partir do momento em que alguns empregados não recebem o benefício da assistência à saúde por não contarem ainda com os seis meses de emprego exigidos pela recorrente descaracteriza-se o contido no comando legal que é claro quando dispõe que a totalidade dos empregados e dirigentes devem ser beneficiados com a assistência médica fornecida pela empresa.

Quanto aos levantamentos FPG, originário de diferenças apuradas pela auditoria fiscal na comparação entre folha de pagamento e GFIP e FPN, resultante da verificação de rubricas constantes na folha de pagamento não oferecidas à tributação pela empresa, a recorrente afirma não ser procedente o lançamento.

Segundo a recorrente, esta teria créditos de retenção suficientes para compensar os valores decorrentes dos citados levantamentos.

Argumenta que a auditoria fiscal reconheceu que os valores retidos em algumas competências era até superior ao devido pela empresa e que tais excedentes poderiam ser utilizados em compensações futuras ou mesmo objeto de restituição.

Tal argumentação é impertinente, uma vez que o objeto do presente lançamento são as contribuições destinada aos terceiros, as quais não estão sujeitas à compensação com contribuições retidas. Vale lembrar que as empresas sujeitas à retenção, independente dos valores retidos, devem efetuar o recolhimento integral da contribuição destinada a terceiros, ainda que haja excesso de retenção.

Portanto, não procede o inconformismo da recorrente.

Cumpre dizer que a auditoria fiscal efetuou parcialmente o aproveitamento das contribuições recolhidas em favor da autuada, no entanto, a decisão de primeira instância já reconheceu o equívoco retificando o lançamento.

Assim, o lançamento deve prevalecer.

Quanto à multa aplicada, a auditoria fiscal efetuou cálculo que resultou na aplicação da multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/1996 em algumas competências, porém, em outras foi aplicada a multa de mora prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991 em sua redação anterior à Medida Provisória nº 449/2008.

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 11.941/2009, 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 449/2008, 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.)

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, 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.

Além disso, como a contribuição destinada aos terceiros não integra o cálculo da multa do auto de infração por omissão de fatos geradores em GFIP, sequer deveria ter se cogitado em aplicar multa de ofício para este tipo de lançamento.

Assevere-se que embora a decisão recorrida afirme que somente teria sido aplicada a multa de mora de 24%, não é o que se verifica no Relatório Fiscal e no Relatório Discriminativo Analítico do Débito, onde pode-se verificar a existência de levantamentos em que se aplicou a multa de ofício de 75%.

Há que se ressaltar que a multa de mora, no decorrer do contencioso administrativo era escalonada podendo chegar a 100%, no caso de execução fiscal.

Assim, em obediência ao princípio da razoabilidade, a multa deve ser aplicada observando-se o art. 35 da Lei nº 8.212/1991, porém, não deve ultrapassar o percentual de 75% que correspondente à multa de ofício prevista na legislação atual

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

Processo nº 13502.000928/2009-21
Acórdão n.º **2402-003.205**

S2-C4T2
Fl. 194

Voto no sentido de CONHECER do recurso e DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para que sejam excluídos do lançamento as contribuições incidentes sobre os valores de alimentação “in natura” e para que seja aplicada a multa de mora prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991 na redação vigente à época dos fatos geradores, limitada a 75%.

É como voto.

Ana Maria Bandeira - Relatora