



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

Processo nº 15586.001467/2008-76
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2403-002.910 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de fevereiro de 2015
Matéria LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente CENTRO EDUCACIONAL CASA DO ESTUDANTE LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2004

PREVIDENCIÁRIO. PAT. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - NÃO INCIDÊNCIA

A Jurisprudência é pacífica no sentido de definir que o pagamento efetuado "in natura" do salário alimentação aos empregados não sofre a incidência da contribuição previdenciária, sendo irrelevante estar a empresa inscrita ou não no Programa de Alimentação ao Trabalhador

.ASSISTÊNCIA MÉDICA. PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR

São tributáveis os benefícios concedidos em desacordo o art. 28, § 9º, "q", da lei 8.212/91,

ART. 17 DO DEC. 70.235/72 - MATÉRIA NÃO IMPUGNADA

Conforme o preceituado no art. 17 do Decreto 70.235/72, a matéria não expressamente impugnada está preclusa.

MULTA DE MORA.

É pertinente o recálculo se as circunstâncias motivarem verificar o resultado da aplicação do revogado art. 35 da Lei nº 8.212/91 no qual se baseou o lançamento; o resultado do preceituado na nova redação dada ao art. 35 da sobredita lei pela Lei nº 11.941 e finalmente compará-los com os valores obtidos nos termos do novo art. 35-A para então fazer prevalecer o menos gravoso

RETROATIVIDADE BENÍGNA

Tratando-se de ato não definitivamente julgado, lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, o artigo 106,II, "c", do Código Tributário Nacional - CTN, observando princípio da retroatividade benigna, determina a aplicação retroativa da lei

PERÍCIA

Na exegese do art. 18 do Decreto nº 70.235 /72 , é prerrogativa do julgador considerar prescindível ou não o pedido para o deslinde da questão.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, determinando que sejam afastados os créditos sobre as parcelas do PAT e se aplique multa de mora prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/91, na forma da redação dada pela Lei nº 11.941/2009, nos termos do art.61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Vencido o conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro na questão da multa e Carlos Alberto Mees Stringari na questão da alimentação.

Carlos Alberto Mees Stringari - Presidente

Ivacir Júlio de Souza - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Mees Stringari, Marcelo Magalhães Peixoto, Ivacir Julio de Souza, Maria Anselma Coscrato dos Santos. Ewan Teles Aguiar e Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro.

Relatório

Li o Relatório a quo, compulsei com os autos, e por corroborar o texto, por economia processual, com grifos de minha autoria, abaixo o transcrevo. Aduz que também foram lançados por aferição indireta pagamentos de salários complementares não registrados na contabilidade, prestação de serviços de frete e pró-labore :

"Trata-se de Auto de Infração (AIOP nº 37.153.087-3) na qual são exigidas contribuições destinadas ao custeio da Seguridade Social, correspondentes às rubricas empresa e financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (RAT).

2-Segundo o Relatório Fiscal de fls. 122/181, constituem fatos geradores das contribuições lançadas as parcelas auferidas pelos segurados empregados a título de alimentação sem a empresa estar inscrita no PAT; previdência complementar e assistência médica em desacordo com a legislação e contrato de mútuo feneratício sem onerosidade aos beneficiários.

3. Também foram apuradas diferenças de valores em GFIP, assim como pagamento de salário em folha suplementar não registrada no Diário, sem o respectivo recolhimento e prestação de serviços por contribuinte individual.

4.0 valor do presente lançamento é de R\$ 383.193,37, consolidado em 18/09/08.

DA IMPUGNAÇÃO

.Notificada pessoalmente do lançamento, em 18/09/08, a interessada apresentou impugnação de fls. 704/728, aduzindo as seguintes alegações:

DA PRELIMINAR

5. Em sua exordial, a empresa ataca o ato administrativo de constituição do crédito tributário, alegando razões de ordem formal apontando para a eiva de nulidade.

5.1. O Auto não cumpre o requisito da formalidade, pois não é descrita a conduta ilícita em todas suas minúcias. É apontada apenas uma conduta abstrata.

5.2. Foi ferido o Art. 10 do Dec. 70.235/72. Os relatórios e anexos são uma afronta aos princípios formais de preenchimento do Auto.

DO MÉRITO

Do PAT

5.3. As convenções coletivas do SINPRO/ES e do SAAES/ES determinam a concessão de Ticket Alimentação. Remete ao Art. 7º, XXVI, da Constituição da República.

5.4. Tais valores têm caráter indenizatório de ajuda de custo.

5.5. Transcreve arestos jurisprudenciais e postula a anulação do Auto

Da Assistência Médica e Previdência Complementar

5.6. A redação dada ao Art. 458 da CLT pela Lei 10.243/01 excluiu do conceito de remuneração tais verbas.

5.7. Não há como estabelecer dois conceitos legais acerca de um mesmo evento jurídico, a remuneração. Ambos os textos normativos (CLT e Lei 8.212/91) tratam do mesmo conceito e, como a Lei 10.243/01 foi editada posteriormente à Lei 8.212/91, derogou está. Acosta arestos do TST.

Da Aferição Indireta

5.8. A aplicação do art. 148 do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66) é indevida, pois a empresa entregou vários documentos e livros que serviram para a apuração do Crédito Tributário.

5.9. Não há discricionariedade na escolha da base de cálculo.

5.10. Requer perícia.

5.11. É o relatório."

DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

A 10ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro 1 (RJ) DRJ/RJO 1, em 11 de fevereiro de 2009, exarou Acórdão de nº 12-22.822 , fls.773, negando provimento.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO.

Irresignada a Recorrente interpôs Recurso Voluntário às. Fls.802, onde reitera as alegações que fizera em sede de impugnação

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ivacir Júlio de Souza - Relator

DA TEMPESTIVIDADE

O Recurso é tempestivo e reúne os pressupostos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

De plano, cumpre registrar que juntaram-se ao presente, por apensação, os processos abaixo que, na seqüência, serão analisados nesta mesma sessão de julgamento:

-15586.001468/2008-11

-15586.001469/2008-65

-15586.001470/2008-90

- 15586.001472/2008-89

PRELIMINAR DE NULIDADE

No Recurso de fls. 802 a Recorrente reitera que o auto deva ser anulado alegando que o mesmo não obedece requisitos formais :

"Devidamente impugnado o lançamento, onde em preliminar se atacou a nulidade do auto de infração e foi demonstrado que esse não obedece a seus requisitos formais, eis que contrário à forma prescrita na legislação competente

"Assim, OBRIGATORIAMENTE, um Auto de Infração deve conter requisitos gerais (agente fiscal capaz, objeto lícito e obediência à forma prescrita em lei), requisitos específicos (qualificação do autuado, local-data-hora da lavratura, descrição material do fato, transcrição da disposição legal aplicável ao caso, penalidade aplicável, determinação da exigência, assinatura, cargo, função e matrícula do autuante)."

Referindo-me ao encimado, cabe destacar que o Relatório Fiscal de fls. 122/142 foi extremamente bem elaborado registrando as irregularidades, as fundamentações legais e colacionando elementos probantes cabais ao tempo que fez entrega dos vinculados anexos na forma do documento recebido e assinado pelo contribuinte às fls 01. Tal procedimento, sem dúvida, subsumiu o ato no preceituado no art. 142 do Código Tributário Nacional- CTN, permitindo eficaz cumprimento do exercício da ampla defesa e do

contraditório, direito do contribuinte. Portanto, não assiste razão ao contribuinte quanto a alegação de nulidade. **NEGO PROVIMENTO.**

DO MÉRITO

DO AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO

Matéria guerreada e negada em sede de impugnação, retorna com os mesmos argumentos então alegados. Reitera que o benefício concedido tem previsão em cláusula de Convenção Coletiva de Trabalho equivalendo ao Programa e Alimentação ao Trabalhador (PAT), instituído por Lei e que não se integraria ao salário:

"Não incide contribuições previdenciárias sobre o valor pago, ainda que em pecúnia, a título de auxílio-alimentação fornecido com a finalidade de subsidiar a refeição do empregado no intervalo da jornada laboral, independentemente de inscrição da empresa ao Programa de Alimentação ao Trabalhador – PAT, por possuir natureza indenizatória".

Nos itens 2/2 do Relatório Fiscal de fls. 123, a autoridade autuante registrou que as parcelas concedidas foram **"in natura"**, e ainda, que os cartões de crédito utilizados para o pagamento aos segurados foram negociados pelas administradoras **de cartões eletrônicos/magnéticos, Banco do Brasil Cartões e Banestik** . :

"2. Alimentação

2.1. Levantamento de contribuições incidentes sobre parcelas in natura fornecidas pela empresa a seus empregados por meio da contratação de serviços de Alimentação- Convênio.

2.2. Na análise da escrituração contábil e das notas fiscais/faturas apresentadas, constatou-se a existência de pagamentos a empresas (Banco do Brasil Cartões e Banestik) pelo fornecimento de créditos em cartões concedidos aos segurados, para o pagamento de alimentação."

Nos itens 2.6/2/7 registrou que autuara a empresa **em razão de a mesma não ter feita a adesão** ao Programa de Alimentação ao Trabalhador - PAT:

"2.6. Foi solicitado ao contribuinte, por meio do Termo de Intimação para Apresentação de Documentos - TIAD, emitido em 09/07/2008, o termo de adesão ao Programa de Alimentação ao Trabalhador - PAT. Este documento não foi apresentado pela empresa, em razão da mesma não estar inscrita.

2.7. Desta forma, os valores despendidos pelo contribuinte a título de Alimentação-Convênio, benefício-alimentação concedido aos trabalhadores, foram considerados parcelas integrantes do salário-de-contribuição, uma vez que as parcelas oferecidas in natura aos trabalhadores foram efetuadas sem o amparo da Lei no. 6.321, de 14/04/1976."

O Ministério do Trabalho e Emprego (MTE), através da Coordenação do Programa de Alimentação do Trabalhador (COPAT), Site: www.mte.gov.br/pat – E-mail: pat@mte.gov.br , editou Cartilha com o Aval das autoridades abaixo relacionadas, onde no

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 01/07/2015 por IRDA MORAIS, Assinado digitalmente em 03/07/2015 por IVAC

IR JULIO DE SOUZA, Assinado digitalmente em 09/07/2015 por CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI

Impresso em 14/07/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

item 9 do referido documento se descreve o que é uma empresa prestadora de serviços de alimentação coletiva informando que é a empresa que administra documentos de legitimação, sejam impressos ou na forma de cartões eletrônicos/magnéticos, para aquisição de gêneros alimentícios em supermercados (alimentação-convênio) ou para refeições em restaurantes (refeição-convênio):

Presidente da República

Luiz Inácio Lula da Silva

Ministro do Trabalho e Emprego

Luiz Marinho

Secretário-Executivo

Marco Antonio de Oliveira

Secretária de Inspeção do Trabalho

Ruth Beatriz Vasconcelos Vilela

Diretor do Departamento de Segurança e Saúde no Trabalho

Rinaldo Marinho Costa Lima

Coordenadora do Programa de Alimentação do Trabalhador

Maria Flor de Lys Sousa Lopes

Nos termos do Superior Tribunal de Justiça, a **Jurisprudência é pacífica no sentido de definir que o pagamento efetuado "in natura" do salário alimentação aos empregados não sofre a incidência da contribuição previdenciária, sendo irrelevante estar a empresa inscrita ou não no Programa de Alimentação ao Trabalhador**. Outrossim, na forma do art. 62-A do Regimento de ste Conselho , RICARF, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, nos vincula.

"Superior Tribunal de Justiça. 2ª Turma

AgRg no REsp 1426319 / SC

06/05/2014

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO PAGO IN NATURA. NÃO INCIDÊNCIA. PAGAMENTO EM PECÚNIA. INCIDÊNCIA. INSCRIÇÃO NO PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - PAT. DESNECESSIDADE. SÚMULA 83/STJ. DECISÃO MANTIDA. 1. Não incide contribuição previdenciária "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" (REsp. 1.196.748/RJ, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, Segunda Turma, DJe 28.9.2010). 2. A Súmula 83/STJ aplica-se aos recursos especiais interpostos tanto pela alínea "a" quanto pela alínea "c" do permissivo constitucional. Agravo regimental improvido."

Superior Tribunal de Justiça 1ª Turma

AgRg no Ag 1392454 / SC

17/11/2011

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR. SALÁRIO IN NATURA. DESNECESSIDADE DE INSCRIÇÃO NO PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - PAT. NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AGRAVO NÃO PROVIDO. 1. Nos termos da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, o pagamento efetuado in natura do salário alimentação aos empregados não sofre a incidência da contribuição previdenciária, sendo irrelevante estar a empresa inscrita ou não no Programa de Alimentação ao Trabalhador - PAT. 2. Agravo regimental não provido

Decisão

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Napoleão Nunes Maia Filho, Benedito Gonçalves (Presidente) e Teori Albino Zavascki votaram com o Sr. Ministro Relator. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Francisco Falcão.

"Superior Tribunal de Justiça. 1ª Turma

REsp 674999 / CE

05/05/2005

(..)

TRIBUTÁRIO. AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO. REFEIÇÕES REALIZADAS NAS DEPENDÊNCIAS DA EMPRESA E DESCONTADAS, PARTE, DO SALÁRIO DO EMPREGADO. PAGAMENTO IN NATURA. NÃO-INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PRECEDENTES. 1. Recurso Especial interposto contra v. Acórdão que entendeu ser indevida a incidência da contribuição previdenciária sobre os valores pagos pela empresa a título de alimentação a seus empregados, quando efetuados descontos nos salários destes, ainda que não esteja devidamente aprovado pelo Ministério do Trabalho.

2. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento no sentido de que o pagamento "in natura" do auxílio-alimentação, isto é, quando a própria alimentação é fornecida pela empresa, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não constituir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT. Com tal atitude, a empresa planeja, apenas, proporcionar o aumento da produtividade e eficiência funcionais. 3. Precedentes das 1ª, 2ª, 3ª e 5ª Turmas desta Corte Superior. 4. Recurso improvido." (RESP 320185/RS, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, 1ª Turma, DJ de 03/09/2001) "PROCESSUAL CIVIL E PREVIDENCIÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO. PAGAMENTO EM ESPÉCIE. LEGALIDADE DA COBRANÇA. VINCULAÇÃO AO PAT. MATÉRIA DE

PROVA. SÚMULA 07/STJ. 1. Incabível o reexame da prova em sede de recurso especial. 2. Apenas o pagamento 'in natura' do auxílio-alimentação não sofre a incidência da contribuição previdenciária. 3. Recurso especial não conhecido." (RESP 180567/CE, Rel. Min. FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, 2ª Turma, DJ de 23/04/2001) "Lei 6.321/76. Decreto 5/91. Não há pagamento "in natura", de molde a fazer incidir o disposto no artigo 6º do Decreto 5/91, se esse se efetua mediante entrega de tíquetes que propiciam a aquisição de bens." (RESP 112209/RS, Rel. Min. EDUARDO RIBEIRO, 3ª Turma, DJ de 03/05/1999) "Reclamação trabalhista. Horas extras. Vale-alimentação. Matéria de fato (Súmula nº 07/STJ). Precedente da Corte. 1. Decidindo o Tribunal de origem, no que se refere à contagem das horas extras, com base na prova pericial, a passagem do especial encontra a barreira da Súmula nº 07 da Corte. 2. Como assentado em precedente da Corte, o vale-alimentação integra o salário, considerando que a legislação aplicável afasta, apenas, a parcela in natura, isto é, quando a própria alimentação é fornecida. 3. Recurso especial conhecido, em parte, mas improvido." (RESP 163962/RS, Rel. Min. CARLOS ALBERTO MENEZES DIREITO, 3ª Turma, DJ de 24/05/1999) "CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ALIMENTAÇÃO FORNECIDA POR EMPRESA. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO AO TRABALHADOR (PAT). NATUREZA NÃO SALARIAL. REEXAME DE PROVAS. IMPOSSIBILIDADE PELA VIA ELEITA DO ESPECIAL. I - AFIGURA-SE ESCORREITO O V. ACÓRDÃO VERGASTADO AO DECIDIR QUE A ALIMENTAÇÃO PAGA, ESTEJA O EMPREGADOR INSCRITO OU NÃO NO PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR (PAT), NÃO É SALÁRIO "IN NATURA", NÃO É SALÁRIO UTILIDADE, POR ISSO QUE NÃO PODE, NUM OU NOUTRO CASO, HAVER INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ADEMAIS, NÃO É O RECURSO ESPECIAL O MEIO HÁBIL PARA REEXAMINAR PROVAS. II - RECURSO NÃO CONHECIDO." (RESP 85306/DF, Rel. Min. JOSE DE JESUS FILHO, 1ª Turma, DJ de 16/12/1996) 9. Recurso Especial improvido.

Decisão

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, negar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki, Denise Arruda e José Delgado votaram com o Sr. Ministro Relator. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Francisco Falcão "

Não obstante o acima, **vinculando a administração**, com a redação dada no art 21 da Lei nº 11.033, de 2004, o art 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, passou a vigorar impedindo de a Secretaria da Receita Federal **constituir os créditos** tributários nas hipóteses abaixo:

"Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexistir outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre: (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, ou do Superior Tribunal de Justiça, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda.

(..)

§ 4º A Secretaria da Receita Federal **não constituirá os créditos tributários** relativos às matérias de que trata o inciso II do caput deste artigo.

(Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004) "

Relevante ressaltar, ainda, o Ato Declaratório nº 03/2011 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional onde, nos casos idênticos ao em comento esta desiste de interpor recursos bem como também dos já interpostos

Assim **DOU PROVIMENTO** à alegação do contribuinte para afastar a tributação dos créditos constituídos para esta rubrica.

PREVIDÊNCIA PRIVADA E PLANO DE SAÚDE

Nos itens 3.5/3.8 do Relatório Fiscal restou claro que a empresa "disponibilizou" o direito de receber os benefícios **mas não o fez para todos os segurados**. As cláusulas 15 e 16, respectivamente, dos planos de previdência privada e do plano de saúde concedidos pelo contribuinte, impõem restrições que inibem utilização concomitante dos benefícios. A restrição em si caracteriza que os planos não estão exatamente disponíveis na plenitude posto que se optar por um perde o direito ao outro e a legislação define que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa sendo tributáveis os benefícios concedidos em desacordo o art. 28, § 9º, "q", da lei 8.212/91:

"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) (..)

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

q) 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; (Alínea acrescentada pela Lei nº9.528, de 10.12.97) "

Relatório Fiscal

"3.6. Portanto, quanto aos empregados, ao optarem por um dos dois benefícios, resultou que ficaram descobertos do outro, ficando claro que há uma regra estabelecida para que o empregado usufrua destes benefícios, qual seja, a de que decida não receber o outro. Todavia, ambos os benefícios devem estar disponíveis a todos os trabalhadores, não devendo existir regras ou condições que obstem esse acesso, para que estejam isentos.

3.7. Quanto aos dirigentes da empresa, constatou-se que os mesmos não foram contemplados com os benefícios de previdência privada complementar e da assistência médica. Assim, também neste aspecto, a empresa descumpriu os parâmetros legais exigidos para a exclusão, dos valores concedidos aos demais segurados, da base de incidência da contribuição previdenciária.

3.8. Desse modo, a previdência privada e a assistência médica não foram disponibilizadas a todos os segurados da empresa - empregados e dirigentes - não atendendo, portanto, o pressuposto legal da não incidência tributária, estes valores foram considerados como remuneração para fins de incidência das contribuições previdenciárias . "

Pelo exposto, **NEGO PROVIMENTO**

DA AFERIÇÃO

Foram lançados por aferição indireta pagamentos de salários complementares não registrados na contabilidade, prestação de serviços de frete e pró-labore. A recorrente discorda da aferição realizada alegando ter disponibilizado toda a documentação solicitada pela auditoria. Neste quesito não observou que o procedimento **ocorreu não por falta de apresentação de documentos**, mas pelo contrário **justo pela apresentação de recibos que extrapolavam as folhas de pagamento normais**, não integrando as mesmas, sendo constatado também que a contabilidade não registrou o pagamento destas remunerações. **Desse modo, as bases de cálculo** das contribuições previdenciária foram apuradas por meio de aferição indireta em todo o período das ocorrências na forma do registro do item 7 e subitens do Relatório Fiscal abaixo transcrito que , ressalte-se , **não fora efetivamente contestado pelo contribuinte** :

7. Aferição - Lançamento arbitrado 7.1. Durante a auditoria, ao serem examinados os documentos relacionados com as contribuições previdenciárias e Contratos de Prestação de Serviços, foram encontrados recibos de pagamento de salário a vários empregados, que extrapolam as folhas de pagamento normais, não integrando as mesmas, sendo constatado também que a contabilidade não registrou o pagamento destas remunerações.

7.2. *Desse modo, as bases de cálculo das contribuições previdenciárias serão apuradas por meio de aferição indireta em todo o período fiscalizado, em razão dos motivos relatados nos itens a seguir, revelando que a documentação examinada (folha de pagamento e contabilidade) não demonstra a remuneração real dos segurados.*

7.3. *Nas competências outubro, novembro e dezembro de 2003 foram apresentados pela empresa diversos recibos avulsos de pagamentos aos funcionários, anexos, relacionados no anexo IX. Estes empregados integram quase a totalidade dos professores contratados da matriz neste período.*

7.4. *Confrontados os recibos, que demonstram o pagamento de "salário complementar" (nomenclatura utilizada pela própria empresa em tais documentos), com as remunerações constantes das folhas de pagamento, constatou-se que nenhum destes valores foi registrado. Para exemplificar, foram selecionados alguns segurados para estadedemonstração, conforme quadros abaixo.*

(..)

7.8. *Concernente à Contabilidade da empresa, verificou-se que os lançamentos são equivalentes às remunerações constantes das folhas de pagamento, não sendo identificados registros de outros valores pagos aos funcionários a título de salário. Logo, quaisquer pagamentos de salários não incluídos em folha de pagamento também estão fora dos registros contábeis da empresa. Abaixo, quadros com a escrituração das folhas de pagamento de 2003 (outubro a dezembro), cujos lançamentos eram feitos apenas do valor líquido a pagar, demonstrando que não há lançamentos contábeis de salários fora a folha*

7.9. *Então, os recursos aplicados nos pagamentos de salários sem registro em folha não possuem respá ldo contábil, ou seja, ingressaram de fato no "caixa real" da empresa, sem, contudo, terem sido lançados no "caixa contábil", levando a conclusão de que não apenas as despesas como também as receitas não foram completamente registradas.*

7.10. *Ao não refletir a situação real dos negócios da empresa, a escrituração contábil i fere, ainda, os princípios e convenções contábeis geralmente aceitos, conforme resoluções do Conselho Federal de Contabilidade, e, por conseguinte, o disposto no artigo 177 da Lei 6.404, de 15/12/76, determinando que a escrita deve observar os preceitos da legislação comercial e os princípios contábeis geralmente aceitos.*

(..)

7.19. *Desse modo, agindo a empresa no sentido de ocultar a realidade econômica, com dispêndio tributário mais oneroso, as remunerações dos segurados (empregados e contribuintes individuais) serão apuradas por aferição indireta, de modo a se atingir a realidade subjacente, da qual não se tem elemento certo de avaliação, em razão da omissão do sujeito passivo. Tal procedimento visa impedir o conluio entre as partes (empregador e empregado), em desproveito do fisco federal, e*

encontra respaldo legal no artigo 148 da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN) :

- Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fê as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória. administrativa ou judicial

7.20. No mesmo sentido, assim dispõe a Lei 8.212/1991, nos parágrafos do artigo 33:

Art.33. (...) -

§1º É prerrogativa do Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e do Departamento da Receita Federal-DRF o exame da contabilidade da empresa, não prevalecendo para esse efeito o disposto nos arts. 17 e 18 do Código Comercial, ficando obrigados a empresa e o segurado a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados.

§ 2º A empresa, o servidor de órgãos públicos da administração direta e indireta, o segurado da Previdência Social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exhibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei.

§ 3º - Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS e o Departamento da Receita Federal podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

i § 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

7.21. Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/1999:

Art. 232. A empresa, o servidor de órgão público da administração direta e indireta, o egurado da previdência social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante legal, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exhibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas neste Regulamento.

Art. 233. Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social e a Secretaria da Receita Federal podem, sem prejuízo da penalidade cabível nas esferas de sua competência, lançar de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa, ao empregador doméstico ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

Parágrafo único. Considera-se deficiente o documento ou informação apresentada que não preencha as formalidades legais, bem como aquele que contenha informação diversa da realidade, ou, ainda, que omita informação verdadeira.

Art. 235. Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a

fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos

segurados a seu serviço, da receita ou do faturamento e do lucro, esta será desconsiderada, sendo apuradas e lançadas de ofício as contribuições devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

7.22. Relativo à aferição da base de cálculo dos segurados empregados, usou-se como parâmetro os valores constantes dos recibos (anexos) de pagamento do salário

complementar, discriminados no anexo IX. Estes recibos, em comparação com a remuneração constante da folha de pagamento destes empregados, demonstram que seus salários reais representavam mais que o dobro de suas remunerações formalmente registradas (em média 131% superior à base de cálculo constante em folha de pagamento"

Em razão da evidente procedência do lançamento, **NEGO PROVIMENTO**

DO MÚTUO E DA MATÉRIA NÃO IMPUGNADA

Autuada, também, por prática de contrato de mútuo feneratício sem onerosidade aos beneficiários, em sede de recurso voluntário não guerreou tais lançamentos. Ademais não fez prova contrária à verdade constante nos autos e não acostou quaisquer documentos que servissem de base às suas afirmações. Cumpre ressaltar que, há mandamento expresso no art. 36 da Lei 9.784/99 quanto ao ônus probatório preceituando que cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

Face ao exposto, na forma do art. 17 do Decreto 70.235/72, a matéria não expressamente impugnada está **PRECLUSA**.

DA PERÍCIA

Em sede de impugnação o pedido fora negado em razão de, entre outros motivos, a então impugnante não ter nomeado o perito.

No presente, ao indeferir o pleito, me valho da exegese do art. 18 do Decreto n. 70.235 /72, em razão de considerar o pedido prescindível para o deslinde da questão:

"Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine"

Em face do encimando, **NEGO PROVIMENTO**

DA MULTA

Relevante destacar que o lançamento constituiu créditos sobre fatos geradores ocorridos no período 01/10/2003 a 31/12/2004

Aduz que no Relatório de Fundamentos Legais do Débito – FLD, fls 36, no item, 601 – Acréscimos Legais da Multa, a multa moratória imputada se ateve ao comando previsto nos então vigentes incisos I, II e II do art. 35 da Lei nº 8.212/91:

" 601 - ACRÉSCIMOS LEGAIS - MULTA

601.09 - Competências: 1012003 a 1212003, 01/2004 a 13/2004

Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 35, I, li, III (com a redação dada pela Lei n. 9.876, de 26.11.99); Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99, art. 239, III, "a", "b" e -c-, parágrafos 6.º e 11, e art. 242, parágrafos 1.º e 2.º (com a redação dada pelo Decreto n. 3.265, de 29.11.99)."

DA NOVA REDAÇÃO DO ART. 35 DA LEI Nº 8.212

Na forma da **redação dada ao art. 35 da Lei nº 8.212/91 pela Lei nº 11.941, de 2009**, às obrigações inadimplidas anteriores às alterações então introduzidas, seriam acrescidas de **multa de mora** e juros de mora, **nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996** *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" (grifos do Relator)

Eis que o caput e § 2º da Lei nº 9.430/96 determina taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso limitada ao percentual da multa de vinte por cento, *verbis*:

" 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.”

Também incluído pela mesma Lei n 11.941, de 2009, o art. 35-A apresenta nova determinação na sua implementação uma vez que o art. 44 a que se remete foi introduzido pela Lei n 11.488, de 2007 , contemporânea e posterior , em parte, aos fatos geradores do presente lançamento.

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)

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

DA COMPARAÇÃO DOS ARTIGOS

Tudo isto exposto, entendo que se deva verificar o resultado da aplicação do revogado art. 35 no qual se baseou o lançamento; o resultado do preceituado na nova redação dada ao art. 35 da Lei nº 8.212/91 pela Lei n 11.941 e finalmente compará-los com os valores obtidos nos termos do novo art. 35-A para então fazer prevalecer o menos gravoso na forma da lei.

Definido pertinente o recálculo da multa, este se observará quando a liquidação do crédito for postulado pelo contribuinte, de acordo com o artigo 2º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº14, de 4 de dezembro de 2009:

“Art. 2º No momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, o valor das multas aplicadas será analisado e os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei n º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional - CTN.”

DA JURISPRUDÊNCIA NO STJ

Alfim, apraz constatar que não estou solitário em tal convencimento na medida em que o entendimento acima desposado encontra amparo na jurisprudência pacífica do STJ cujos precedentes vêm consagrando tal convicção desde alhures , *verbis*:

*“PROCESSUAL CIVIL – TRIBUTÁRIO – ART. 535 DO CPC – AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO – EXECUÇÃO FISCAL – DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL – AUSÊNCIA DE COTEJO ANALÍTICO – **MULTA DO ARTIGO 35, LEI N. 8.212/91** – APLICAÇÃO DE LEI MAIS BENÉFICA – PRECEDENTES.*

1. Inexiste violação do art. 535 do CPC quando a prestação jurisdicional é dada na medida da pretensão deduzida. 2. Não configurada a divergência suscitada, pois o recorrente não realizou o necessário cotejo analítico, bem como não apresentou, adequadamente, o dissídio jurisprudencial. 3. A multa do artigo 35 da Lei n. 8.212/91 deve ser aplicada com as alterações impostas pela nova legislação mais benéfica ao contribuinte. Princípio da retroatividade da lei mais benéfica. Precedentes. Agravo regimental parcialmente provido. (AgRg no

REsp 576.696/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 13/10/2009, DJe 21/10/2009)”

(grifos de minha autoria)

“**TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. PRESUNÇÃO DE LIQUIDEZ E CERTEZA DA CDA. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. DÉBITOS DA SEGURIDADE SOCIAL CONTRAÍDOS PELA SOCIEDADE. LEI 8.620/93, ART. 13. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERPRETAÇÃO. MATÉRIA PACIFICADA NO ÂMBITO DA 1ª SEÇÃO.**

*A ausência de debate, na instância recorrida, da matéria cuja violação se alega atrai a incidência da Súmula 282/STF. 2. A 1ª Seção do STJ, no julgamento do RESP 717.717/SP, Min. José Delgado, sessão de 28.09.2005, **consagrou o entendimento** de que, mesmo em se tratando de débitos para com a Seguridade Social, a responsabilidade pessoal dos sócios das sociedades por quotas de responsabilidade limitada, prevista no art. 13 da Lei 8.620/93, só existe quando presentes as condições estabelecidas no art. 135, III do CTN. 3. **Aplica-se retroativamente a redução da multa moratória estabelecida pelo artigo 35 da Lei nº 8.212/91, na redação conferida pela Lei nº 9.528/97, por ser mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, "c", do CTN), aos débitos objeto de execução fiscal não definitivamente encerrada, entendendo-se como tal aquela em que não foram ultimados os atos executivos destinados à satisfação da prestação.** **Precedentes:** REsp 491242/RS, 1ª Turma, Min. Denise Arruda, DJ de 06.06.2005; EDcl no RESP 332.468/SP, 2ª Turma, Min. Castro Meira, DJ de 21.06.2004. 4. Recurso especial a que se nega provimento. (REsp 698.960/RS, Rel. Ministro **TEORI ALBINO ZAVASCKI**, PRIMEIRA TURMA, julgado em 09/05/2006, DJ 18/05/2006, p. 185)”*

DA PENALIDADE MENOS SEVERA

O artigo 106,II,“c”, do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna.

“ 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.”

Diante do motivos supra, CABE RECÁLCULO DA MULTA APLICADA.

CONCLUSÃO

Por tudo que foi exposto, conheço do Recurso para no MÉRITO, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL determinando que sejam afastados os créditos constituídos sobre as parcelas do PAT e se aplique multa de mora prevista no art. 35 da Lei n 8.212/912 na forma da redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 até a competência 11/2008.

É como voto.

Ivacir Júlio de Souza