



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

Processo n° 19515.005254/2009-99
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2301-005.783 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de janeiro de 2019
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente MARSH CORRETORA DE SEGUROS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO. A empresa é obrigada a recolher, nos prazos definidos em lei, as contribuições previdenciárias a seu cargo, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados a seu serviço.

DECADÊNCIA. PAGAMENTO ANTECIPADO DO TRIBUTO.

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração (Súmula CARF nº 99),

CIÊNCIA DO LANÇAMENTO. EXPIRAÇÃO PRAZO DE VALIDADE DO MPF. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A notificação do sujeito passivo após o prazo de validade do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF - não acarreta nulidade do lançamento.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS INTEGRANTES. Integram o salário de contribuição a totalidade dos rendimentos pagos a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma ou denominação, tendo a lei relacionado explicitamente aquelas parcelas não integrantes do salário de contribuição.

ALIMENTAÇÃO. INSCRIÇÃO DA PESSOA JURÍDICA NO PAT. Evidenciada nos autos a inscrição da Pessoa Jurídica no PAT - Programa de Alimentação do Trabalhador, os valores pagos a título de auxílio-alimentação devem ser excluídos da base de cálculo da contribuição previdenciária.

INDENIZAÇÃO ESPECIAL. ACORDO COLETIVO DE TRABALHO. CONFIGURADO PAGAMENTO EVENTUAL. Uma vez configurada a natureza eventual dos pagamentos feitos a título de indenização especial prevista em acordo coletivo de trabalho, há de se afastar a incidência de contribuição previdenciária (artigo 28, § 9º, alínea “e”, item 7, da Lei nº 8212/1991).

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES PRINCIPAL E ACESSÓRIA. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. SÚMULA CARF 119.

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (Súmula CARF nº 119).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam, os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e reconhecer a decadência até 10/2004, inclusive; no mérito, em DAR PARCIAL PROVIMENTO para: 1) por unanimidade de votos, excluir da base de cálculo os valores de auxílio-alimentação e indenização especial e, quanto à multa, aplicar a Súmula Carf nº 119; 2) por maioria de votos, manter o lançamento quanto às demais rubricas, vencidos os conselheiros Alexandre Evaristo Pinto e Wesley Rocha que excluíram a rubrica "empréstimos".

(Assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Presidente.

(Assinado digitalmente)

Antonio Sávio Nastureles - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Sávio Nastureles, Alexandre Evaristo Pinto, Reginaldo Paixão Emos, Wesley Rocha, Marcelo Freitas de Souza Costa, Juliana Marteli Fais Feriati e João Maurício Vital (Presidente).

Relatório

1. Trata-se de julgar recurso voluntário (e-fls 253/285) interposto em face do Acórdão nº 16-26.917 (e-fls 221/248) prolatado pela 12ª Turma de Julgamento da DRJ/SP1, na sessão de julgamento realizada em 20 de setembro de 2010.

2. Faz-se a transcrição do relatório¹ contido na decisão recorrida

¹ E-fls 223/231.

(início da transcrição do relatório inserto no Acórdão nº 16-26.917)

DA AUTUAÇÃO

Trata-se de crédito (AI) debcad nº 37.231.796-0, de 25.11.2009, lançado pela fiscalização, contra o contribuinte acima identificado, que se refere a contribuições previdenciárias devidas à Seguridade Social, correspondentes a parte da empresa e contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho – RAT, calculadas sobre remunerações pagas aos empregados, cujos recolhimentos não foram comprovados pela empresa, não declaradas em Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social.

O crédito lançado corresponde a R\$ 733.613,48 (setecentos e trinta e três mil, seiscentos e treze reais e quarenta e oito centavos), consolidado em 25.11.2009, abrangendo o período de 01/2004 a 12/2004.

Informa ainda o relatório fiscal que:

Foram examinados os seguintes documentos: folhas de pagamento, GFIP's, Relação Anual de Informações Sociais – RAIS, Contrato Social e alterações contratuais apresentadas, Livros Razão e Diário 109 a 121 referentes ao exercício de 2004, rescisões contratuais, acordos trabalhistas e escrituração contábil, conforme solicitado em Termo de Intimação Fiscal – TIF.

As informações referentes às remunerações, datas de admissão e demissão, estabelecimento em que o empregado esteve vinculado e demais informações pertinentes, foram prestadas pela empresa através das folhas de pagamento apresentadas, escrituração contábil, documentos entregues à fiscalização e informações prestadas na RAIS e GFIP.

O lançamento fiscal é composto dos seguintes levantamentos:

REM NÃO DECL EM GFIP – FL2 e Z1 - refere-se ao salário de contribuição considerado pelo sistema de folha de pagamento da empresa e integrante dos lançamentos contábeis, cujas remunerações, contribuição descontada dos segurados e respectivas contribuições previdenciárias e a Terceiros não foram declaradas em GFIP.

REMUN DECL GFIP – FL1 - refere-se ao salário de contribuição de empregados e contribuintes individuais considerado pelo sistema de folha de pagamento da empresa bem como pagamento de notas fiscais de cooperativas de serviços, cujas remunerações, contribuição descontada dos segurados e respectivas contribuições previdenciárias e a Terceiros foram declaradas em GFIP. Referidos valores foram recolhidos pela empresa na época própria, tendo sido registrados apenas para apropriação dos recolhimentos previdenciários.

INDENIZAÇÃO ESPECIAL – FL3 e Z2 - refere-se a remuneração creditada aos empregados em folha de pagamento – rubrica 72 – Indenização Especial. A empresa não considerou esta remuneração na base de cálculo previdenciária, tendo informado que a mesma refere-se à Indenização Especial prevista em Acordo Coletivo Sindical, o qual estabelece que, em caso de dispensa sem justa causa de empregados com tempo de serviço igual ou superior a 4 (quatro) anos será paga tal indenização no valor do último salário nominal, com exceção dos empregados admitidos após 01/01/2002.

Foi constatado pela fiscalização que a empresa não creditou esta remuneração a todos os empregados demitidos que se enquadraram nas condições descritas, bem como pagou referida verba a empregados que não preencheram os mesmos requisitos, conforme demonstrado no Anexo I do Auto de Infração 37.231.796-0.

SEGURO SAÚDE – FL 4 - refere-se a remuneração creditada no mês de dezembro a dois empregados em folha de pagamento, na rubrica 118 – Acordo ref. Seguro Saúde, cujos contratos foram rescindidos neste mês. Informou a empresa que concede aos empregados demitidos extensão de seis meses no plano de saúde, mas que, excepcionalmente no caso destes dois empregados, preferiu pagar esta remuneração e desligá-los do plano de saúde da empresa na data da rescisão contratual.

ALIMENTAÇÃO - FL5 e Z3 - refere-se à remuneração indireta atribuída aos empregados, em decorrência do fornecimento de alimentação. O valor correspondente a alimentação fornecida pela empresa a seus empregados, quando não inscrita no PAT – Programa de Alimentação do Trabalhador, sofre incidência de contribuição previdenciária. Esclarece o auditor fiscal que no ano de 2004 foi efetuado um recadastramento das empresas beneficiárias e fornecedoras do PAT, sendo que a sua não realização implicou em cancelamento automático do registro ou inscrição. A empresa apresentou comprovante de adesão expedido pelo MTE, onde consta que requereu sua inscrição em 19/11/2004, com validade a partir desta data. Deste modo, foi computado neste lançamento os benefícios pagos no período de janeiro a outubro/04, quando a empresa não integrava o PAT.

EMPRÉSTIMOS A EMPREGADOS - FL6 - refere-se a remuneração creditada a empregados, classificada pela empresa sob esta nomenclatura. Em 22/07/2004 a empresa contabilizou na conta 58821 intitulada “Empréstimos Funcionários”, o valor de R\$ 439.120,00 (quatrocentos e trinta e nove mil, cento e vinte reais). Referida contabilização decorreu de transferência de valores contabilizados anteriormente nas contas 18307 – Adiantamento de Salários e 18320 – Adiantamento de Férias.

A empresa procedeu ao depósito bancário na conta dos beneficiários, contabilizando-os como adiantamento de salários e adiantamento de férias, os quais não foram lançados em folha de pagamento. Posteriormente, em 22/07, transferiu os valores creditados para a conta Empréstimo Funcionários, integrante do grupo contábil Ativo Créditos a Receber. A fiscalização solicitou os documentos pertinentes e informações sobre a natureza dos créditos efetuados e a empresa apresentou Contratos de Mútuo para os segurados: David P. da Silva, Giuliano Mourão, Marcelo Rodrigues Elias, Walmir Fernandes e Laerte Rezende. Nada apresentou quanto a Marco Antonio Ferreira.

Os contratos apresentados dispõem que a empresa procede a empréstimo a ser pago em três vezes, nos próximos três anos, em abril de cada ano, parcelas estas que seriam descontadas em folha de pagamento, ficando a empresa autorizada a descontar o empréstimo em caso de rescisão do contrato de trabalho. Os contratos citados não estão assinados por testemunhas e apenas um contém assinatura da empresa sem identificação do subscritor, bem como há algumas notas promissórias anexadas não assinadas. Todos os empregados relacionados não mantêm mais relação de trabalho com a empresa atualmente e, questionada acerca da quitação dos empréstimos a mesma informou que não cobrou os valores creditados. Também informou que quando tais valores foram creditados aos empregados como adiantamento de férias e de adiantamento de salários, havia expectativa da empresa que os mesmos tivessem determinada performance profissional que lhes atribuiria pagamento de bônus o que acabou não acontecendo, tendo a empresa aberto mão de cobrar esses valores.

A empresa não mantém cartilha de benefícios na qual concede empréstimos a empregados, onde deveriam constar as regras estipuladas para o recebimento e pagamento do empréstimo ao empregado que o desejasse, bem como não há previsão deste benefício nos acordos coletivos de trabalho. As regras estipuladas no contrato não foram cumpridas na prática. A empresa procedeu ao crédito destes valores exclusivamente a estes empregados, sem nunca os ter descontado, o que os caracteriza como salário de contribuição na data do crédito, conforme previsto na Lei nº 8.212/91 art. 28 e no Decreto nº 3.048/99, art. 214.

Em relação às remunerações pagas nas rubricas INDENIZAÇÃO ESPECIAL e ALIMENTAÇÃO, foram as mesmas somadas ao salário de contribuição considerado pela empresa e recalculado o valor da contribuição a cargo do segurado, cujas diferenças estão constituídas no Auto de Infração nº 37.231.797-9².

Não foi apurada contribuição do segurado sobre as remunerações SEGURO SAÚDE e EMPRÉSTIMO A EMPREGADOS, pois os empregados constaram na folha de pagamento como contribuição pessoal pelo teto.

Foi constatada na auditoria fiscal a ausência de declaração de fatos geradores em GFIP na forma do art. 32 da Lei nº 8.212/91 e o não recolhimento das respectivas contribuições previdenciárias e lavrado o presente lançamento de ofício para constituição do crédito tributário, nos termos do artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional – CTN, conforme estabelecido no artigo 37 da Lei nº 8.212/91.

A contribuição não recolhida no prazo está sujeita a juros de mora conforme disposto na Lei nº 8.212/91, art. 35 com a redação dada pela Lei 11.941/2009. Além dos juros de mora, a contribuição não recolhida está sujeita à aplicação da Multa de Ofício à alíquota de 75%, com esteio na Lei 8.212/91, art. 35-A incluído pela Lei 11.941 de 27 de maio de 2009, combinado com a Lei nº 9.430/96, artigo 44.

Entretanto, em cumprimento ao disposto no artigo 106, II, “c” do CTN, foi efetuado um comparativo, por competência, entre o montante da multa devida estabelecida pela Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, e o montante da multa devida estabelecida pela Lei nº 8.212/91 antes da edição da Lei nº 11.941/2009. Foi aplicada a multa mais benéfica ao contribuinte, conforme comparativo apresentado no Anexo I do Auto de Infração nº 37.231.800-2.

Para verificação da penalidade menos severa ao contribuinte, a fiscalização procedeu à comparação, por competência, das multas devidas segundo a legislação em vigor e a legislação revogada, conforme segue:

a) cálculo das multas segundo legislação em vigor: aplicação de multa de ofício à alíquota 75%, com esteio na Lei 8.212/91, art. 35-A, incluído pela Lei nº 11.941/2009, sobre as contribuições previdenciárias do segurado e da empresa devidas e não recolhidas, somada ao valor da multa prevista na Lei nº 8.212/91, art. 32-A, inciso I, parágrafo 3º e inciso II, com redação dada pela Lei 11.941/2009, relativa às contribuições previdenciárias recolhidas e não declaradas em GFIP, por infração ao disposto no art. 32, inciso IV da Lei nº 8.212/91.

b) cálculo da multa segundo legislação revogada: aplicação de multa de mora à alíquota de 24% prevista na Lei nº 8.212/91, art. 35, inciso II, alínea “a”, revogado pela Lei nº 11.941/2009, sobre as contribuições previdenciárias do segurado e da empresa devidas e não recolhidas, somada ao valor da multa prevista na Lei nº 8.212/91, art. 32, parágrafo 5º e arts. 92 e 102, por infração ao disposto no art. 32,

² Processo nº: 19515.005258/2009-77 (item 2 da pauta de julgamento de 15 de janeiro de 2019).

inciso IV da Lei nº 8.212/91, dada a entrega da GFIP com omissão de fatos geradores de contribuições previdenciárias. No Anexo II do Auto de Infração nº 37.231.800-2, foi demonstrado o cálculo do valor da multa devida por infração ao art. 32, inciso IV da Lei nº 8.212/91.

Demonstrou-se mais benéfica ao contribuinte a aplicação da multa de ofício sobre o débito devido nas competências jan, fev, out, nov e dezembro/2004 e a aplicação da multa prevista no art. 32-A, inciso I e parágrafo 3º e inciso II da Lei 8.212/91 com redação dada pela Lei nº 11.941/2009, relativa às competências jan/04 e nov/04, e aplicação da Multa de Mora sobre o débito devido nas competências março a setembro de 2004 cumulado com aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória prevista na Lei nº 8.212/91, art. 32, inciso IV. Em relação às competências em que foi aplicada a multa de ofício, não foi aplicada a multa por descumprimento de obrigação acessória pela omissão de fatos geradores em GFIP.

DA IMPUGNAÇÃO

A empresa foi cientificada deste lançamento em 26.11.2009, fls. 02 e apresentou defesa tempestiva em 22.12.2009, fls. 132/161, alegando em síntese:

Decadência

O débito em discussão encontra-se parcialmente extinto pela decadência, tendo em vista tratar-se de débito relativo ao período de janeiro a dezembro/2004, com intimação do contribuinte em 26.11.2009.

Fundamenta sua alegação no artigo 150, parágrafo 4º do Código Tributário Nacional, por se tratar as contribuições previdenciárias de tributo sujeito ao lançamento por homologação e, que houve pagamento de tributo declarado em GFIP (sobre o efetivo salário dos empregados), sendo o presente crédito relativo a diferenças apuradas além daqueles declarados e devidamente recolhidos pela empresa. Deste modo, a autuação encontra-se alcançada pela decadência em relação ao período de janeiro a outubro de 2004.

Intempestividade da autuação

É nula a autuação em razão de o auditor fiscal não ter observado o prazo constante no Mandado de Procedimento Fiscal para a cientificação do contribuinte acerca do débito que fora constituído.

A fiscalização foi encerrada em 25.11.2009, sendo emitido nesta data o Termo de Encerramento da Auditoria Fiscal – TEAF, esquecendo-se de observar que a emissão deste documento implicava na extinção do Mandado de Procedimento Fiscal, nos termos da Portaria RFB 11.371/2007.

A presente autuação foi consolidada em 25 de novembro de 2009, porém o primeiro ato tendente a cientificar o contribuinte ocorreu após esta data. Encerrou-se a fiscalização em 25.11.2009, mas o Auto de Infração só foi efetivamente constituído e a empresa cientificada em 26.11.2009.

A fiscalização ao proceder desta forma lavrou autuação em desconformidade com o disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional. Alega que a notificação do contribuinte é autônoma em relação ao próprio lançamento, pois ela constitui requisito de eficácia que permite que o lançamento produza o seu principal efeito: o início da exigibilidade do crédito regularmente constituído.

Tanto o lançamento quanto a notificação do contribuinte integram conceito mais amplo, denominado procedimento administrativo tributário sendo necessário que a notificação seja feita no limite de validade do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, uma vez que este se constitui na autorização para que a autuação da

autoridade fiscalizadora possa verificar a existência de eventuais obrigações descumpridas e assim, exigi-las do contribuinte.

O Mandado de Procedimento Fiscal dá início à fiscalização e retira a espontaneidade do contribuinte para o pagamento de quaisquer débitos. Extinguindo-se o MPF, ou expirado o seu prazo o contribuinte readquire a espontaneidade para o cumprimento de suas obrigações.

Deste modo, findo o prazo de validade do MPF o contribuinte deixa de estar “sob” fiscalização, readquirindo o status de espontaneidade e somente poderá receber autuações se iniciada nova fiscalização, precedida de novo Mandado de Procedimento Fiscal. Reproduz jurisprudência.

Requer a nulidade absoluta da autuação considerando que o Termo de Encerramento da Auditoria Fiscal extingue o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF e ainda, que a notificação do contribuinte se deu após o prazo legalmente conferido à fiscalização para tanto.

Indenização Especial

O ganho dos empregados que receberam Indenização Especial foi eventual, pois esta se deu uma única vez por ocasião da rescisão do contrato de trabalho. O ganho eventual não está sujeito à incidência de contribuições previdenciárias, nos termos do artigo 28, parágrafo 9º, “e”, “7”, da Lei 8.212/91.

Tratou a fiscalização tal pagamento como se fosse uma verba que não teria sido desvinculada da remuneração por força de Lei. Porém não procede o raciocínio da fiscalização, por duas razões: primeiro a indenização em questão foi prevista em Acordo Coletivo de Trabalho, o qual, de acordo com o art. 7º, XXVI, da Constituição Federal, tem força de lei. Logo, trata-se de indenização que fora expressamente desvinculada do salário por força de lei; segundo é indiscutível que a indenização especial não configurou ganho habitual dos empregados.

Não só é um ganho eventual do empregado (pago apenas na rescisão contratual), não só decorre de Convenção Coletiva de Trabalho (que tem força de lei), mas também visa exclusivamente a reparar um dano, que é a perda de emprego inesperadamente. Reproduz jurisprudência.

Tais valores somente poderiam ser considerados como verba salarial se tivessem sido pagos com habitualidade aos empregados, nos termos da atual redação do art. 201, parágrafo 11 da Constituição Federal. Reproduz doutrina.

Além de ganho eventual, evidente é o caráter indenizatório da “indenização especial” prevista em Acordo Coletivo de Trabalho, a qual não decorre do trabalho prestado e não pode ser incluída no conceito de salário de contribuição.

Assistência Médica

O pagamento feito a título de Assistência Médica foi feito por meio de instrumentos de transação em que a impugnante paga a título de indenização valor equivalente a seis meses de extensão do plano médico da empresa, para que o empregado não tenha prejuízo inesperado com a perda da cobertura.

Além dessa verba ter sido eventual (paga apenas na rescisão do contrato e de uma só vez), ela visa permitir que o empregado recém desligado fique amparado em termos de assistência médica.

Tal modalidade de benefício não tem natureza salarial nem mesmo quando concedida habitualmente, já que como ressaltou a fiscalização no relatório do AI, há expressa previsão legal acerca da natureza não salarial do pagamento de plano médico (Lei 8.212/91, art. 28, parágrafo 9º, alínea “q”).

A própria fiscalização reconhece que a empresa faz contratação de plano médico para “todos os seus empregados”, de modo que todos os requisitos legais estão cumpridos para que o benefício não integre a remuneração. Acrescenta que a própria legislação trabalhista, conforme Lei nº 10.243/2001 reconheceu o caráter assistencial de assistência médica conferida a empregados, desvinculando-a do salário para todos os fins de direito.

Alimentação

A autuação lavrada pela fiscalização deve ser declarada insubsistente, pois não foi observado que a alimentação *in natura* fornecida não tem natureza salarial, e, portanto, não integra a remuneração para fins de incidência de contribuições previdenciárias, independentemente de inscrição da empresa no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT. Aduz que o Superior Tribunal de Justiça já consolidou há muito o entendimento de que a alimentação *in natura* não integra o salário, independentemente de inscrição no PAT.

A fiscalização preferiu adotar posição formalista, ao invés de observar que a empresa sempre se inscreveu no PAT e sempre teve essa condição reconhecida pelo Ministério do Trabalho e Emprego.

Apega-se a fiscalização ao fato de que a empresa teria feito recadastramento no PAT apenas em 19.11.2004, de modo que até a competência de outubro de 2004 estaria fora do Programa, o que tornaria a alimentação fornecida em salário.

Esse é um entendimento formalista e descabido, na medida em que o recadastramento do PAT ocorrido em 2004 foi prorrogado diversas vezes, gerando muito desconforto de informações, surpreendendo as empresas que já se consideravam inscritas no Programa.

Nesse sentido a Portaria 81 de 27 de maio de 2004, permitia o recadastramento até setembro de 2004, com efeitos retroativos a janeiro de 2004, demonstrando que não havia rigor formal para que as empresas fossem inscritas.

Tanto assim, que mesmo a empresa tendo feito seu recadastramento em 19.11.2004, o Ministério do Trabalho reconheceu sua condição de inscrita no PAT de forma ininterrupta, entre os anos de 1995 a 2007. Acosta aos autos ofício do Ministério do Trabalho, no sentido de que a empresa “participou do PAT nos anos de 1995 a 2007”.

Desse modo, não se pode cogitar de aplicar uma penalidade desproporcional e descabida (já que o benefício em questão é assistencial) apenas em razão do recadastramento da empresa no PAT, desconsiderando que a impugnante participa do Programa desde 1995.

A alimentação não pode perder ou ganhar status de salário apenas porque uma inscrição no PAT não foi feita ou o foi no final de um ano, especialmente quando o Ministério do Trabalho reconheceu que houve dificuldades no recadastramento, prorrogando diversas vezes o prazo, e ainda reconheceu a participação da ora impugnante.

Inexistência de Benefício Salarial – Do real alcance da expressão “Folha de Salários”

Alega a impugnante que a parcela “in natura” não pode ser inserida na base de cálculo da contribuição previdenciária. Para corroborar seu entendimento reproduz o Art. 195 da Constituição Federal, com a redação dada pela Emenda Constitucional 20/98.

Ressalta ser mister interpretar o efetivo significado da expressão “folha de salários”, intrinsecamente ligada aos rendimentos decorrentes do trabalho (contraprestação pelo serviço prestado). Para tanto cita jurisprudência e doutrina na construção do entendimento de que somente as verbas efetivamente salariais, assim entendidas aquelas pagas pelo empregador como contraprestação do serviço prestado pelo seu empregado, estão encartadas no conceito de folha de salários, constituindo-se em base de incidência de contribuições previdenciárias.

O valor da alimentação, ainda que sem a participação da autuada no PAT, não deve incidir contribuição previdenciárias, pois não se enquadra no conceito de “folha de salários”, previsto no inciso I, “a”, do art. 195, da CF/88. Afirma que é evidente que o valor da alimentação não tem caráter salarial uma vez que não retribuiu o trabalho efetivo (apenas o viabiliza).

A fiscalização entendeu que a alimentação fornecida aos empregados da impugnante estaria inserida no conceito de folha de salários e daí a sofrer a incidência de contribuição previdenciária. Tal interpretação afronta o art. 195, I, “a” da CF/88, e também o decidido pelo E. Supremo Tribunal Federal, devendo a presente autuação ser julgada insubsistente.

Da ausência de inscrição no PAT não altera a natureza da alimentação fornecida aos empregados

A natureza jurídica da alimentação paga pelo trabalhador não está vinculada à inscrição ou não da empresa fornecedora nos programas de alimentação. Inscrever-se ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador é faculdade da empresa e não obrigação.

Trata o Programa de Alimentação do Trabalhador de uma faculdade concedida às empresas de deduzirem do lucro tributável, para fins de recolhimento do Imposto de Renda, o despendido no custeio do programa. Não tem o condão de transformar a alimentação vendida ao trabalhador ou fornecida para o trabalho em salário “in natura”.

O fato de a empresa não estar inscrita no PAT (o que não é o caso da impugnante), não implica que a alimentação fornecida “in natura” aos seus empregados pudesse ser considerada pagamento de utilidade e, portanto, estivesse sujeita à contribuição previdenciária. Reproduz doutrina e jurisprudência.

A alimentação era fornecida para facilitar execução do trabalho

Entende ser diversa a natureza das utilidades fornecidas pelo empregador para que o empregado possa executar os serviços aos quais se obrigou, e as prestações “in natura”, substitutivas do salário em dinheiro, concedidas como remuneração pelo trabalho prestado.

Aduz que a alimentação fornecida ao empregado visa proporcionar-lhe maior facilidade para que possa prestar os serviços aos quais se incumbiu. Assim, as contribuições previdenciárias não podem incidir sobre aquilo que não retribui o serviço, mas facilita sua execução. Reproduz doutrina.

Independentemente do fato de não estar inscrita no PAT, a alimentação por ela fornecida/vendida aos empregados tem por objetivo facilitar a execução do trabalho. Não possui natureza salarial a parcela alimentar que foi vendida pela autuada a seus empregados, de forma que tais valores não podem representar base de cálculo para incidência da contribuição previdenciária.

Empréstimos a empregados

Os empréstimos concedidos a empregados ainda não foram pagos por impossibilidade dos beneficiários, mas a empresa ainda tem esse crédito e pretende cobrá-lo de alguma forma.

As dificuldades para a cobrança dos valores não implica em transmutação de sua natureza jurídica, sendo que a jurisprudência pátria entende que os empréstimos, se não expressamente perdoados, não integram a remuneração. Reproduz jurisprudência.

É nula a autuação, especialmente porque a fiscalização não apresentou nenhum elemento no sentido de que a empresa teria perdoado os valores emprestados, até porque isso não ocorreu e os valores ainda estão contabilizados como empréstimos a cobrar/receber.

Do valor do débito

Impugna totalmente o valor do débito apresentado nesta autuação e, em especial, o valor da multa aplicada, pois a fiscalização confundiu multa de mora e multa de ofício, deixando de aplicar a legislação mais benéfica ao contribuinte em todo o período da autuação.

Não se pode comparar a multa de mora de 75% com a multa decorrente de não informação em GFIP, que tem caráter meramente acessória. A multa de mora de 75% somente pode ser comparada com a multa de mesma natureza que antes era prevista na Lei 8.212/91, que era de 24%.

As multas referidas, totalmente distintas uma da outra, estavam previstas ambas na Lei nº 8.212/91, antes da edição da Lei 11.941/2009. A multa de mora por lançamento de ofício estava prevista no artigo 35 da lei 8.212/91.

Assim, antes da edição da Lei 11.941/2009, o percentual de multa a ser aplicado em caso de lançamento de ofício (lavatura de notificação fiscal de lançamento de débito – NFLD) era de 24% (vinte e quatro por cento).

Com a edição da Lei nº 11.941/2009 o artigo 35 da Lei 8.212/91 teve sua redação alterada e incluído o artigo 35-A.

Entende que deve ser aplicada a multa de 24% para todo o período, pois essa é a penalidade mais benéfica ao contribuinte, independentemente da multa por eventual obrigação acessória, que deve ser objeto de outra autuação e de outra análise.

Conclusão

Requer sejam acolhidas as preliminares de decadência parcial do débito e de intempestividade da autuação ou, no mérito, seja sua defesa acolhida, julgando-se insubsistente a autuação lavrada.

Protesta pela produção de todas as provas admitidas em direito, prova documental, notadamente a exibição e juntada posterior de documentos, realização de perícia e tantas quantas forem as provas necessárias para a real apuração da verdade material.

Requer ainda que todas as notificações sejam expedidas também ao patrono da impugnante: Demarest e Almeida Advogados – Rodrigo Ramos de Arruda Campos – Rua Pedroso de Morais, 1201 – Centro Cultural Ohtake – CEP 05419-001, São Paulo – SP.

(final da transcrição do relatório inserto no Acórdão nº 16-26.917)

2.1. O acórdão recorrido julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido. Segue-se o teor da ementa:

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO. A empresa é obrigada a recolher, nos prazos definidos em lei, as contribuições previdenciárias a seu cargo, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados a seu serviço.

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. Para fins de cômputo do prazo de decadência, no lançamento de ofício, aplica-se a regra do artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional, contando-se o prazo cinco anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

CIÊNCIA DO LANÇAMENTO. EXPIRAÇÃO PRAZO DE VALIDADE DO MPF. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. A notificação do sujeito passivo após o prazo de validade do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF - não acarreta nulidade do lançamento.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS INTEGRANTES. Integram o salário de contribuição a totalidade dos rendimentos pagos a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma ou denominação, tendo a lei relacionado explicitamente aquelas parcelas não integrantes do salário de contribuição.

ALIMENTAÇÃO EM DESACORDO COM O PAT. Integram o salário-de-contribuição os valores pagos a título de auxílio alimentação sem a devida inscrição no PAT - Programa de Alimentação do Trabalhador.

MULTA MAIS BENÉFICA . APLICAÇÃO. EXIGÊNCIA LEGAL. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente no tempo de sua prática.

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS . A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; que refira-se a fato ou a direito superveniente; ou que se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

PERÍCIA. INDEFERIMENTO. REALIZAÇÃO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO. A perícia deve ser realizada quando motivada pela necessidade de verificação de dados técnicos, não se prestando para suprir provas que o impugnante deixou de apresentar à fiscalização no momento da ação fiscal ou quando de sua impugnação.

SUJEITO PASSIVO. INTIMAÇÃO. Pertence à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária - DERAT jurisdicionante do domicílio

do contribuinte, a competência para intimá-lo dos atos exarados no processo administrativo relativo a cobrança de crédito tributário.

3. Interposto o recurso voluntário (e-fls 253/254) em cujas razões (e-fls 255/285) formula, em síntese, as mesmas alegações deduzidas na impugnação. Vejamos:

3.1. No tópico "*3.1 DECADÊNCIA PARCIAL DO DÉBITO LEVANTADO - DIFERENÇAS DE FATOS GERADORES - APLICAÇÃO DO ART. 150, §4º, DO CTN*" (e-fls 257/261), diante da alegada antecipação de pagamento parcial, refaz o pedido acerca da decadência em relação ao período de janeiro/2004 a outubro/2004.

3.2. Com base na argumentação constante no item "*3.2 - DA INTEMPESTIVIDADE DA AUTUAÇÃO*" (e-fls 261/265), repisa o pedido de nulidade pelo fato não ter sido observado o prazo constante no Mandado de Procedimento Fiscal para a cientificação do contribuinte acerca do débito que fora constituído.

3.3. No tópico "*3.3 DA INDENIZAÇÃO ESPECIAL*" (e-fls 265/267), reitera argumentos anteriores sobre a indenização especial prevista em acordo coletivo de trabalho, o que não poderia ter sido incluída no conceito de salário-de-contribuição.

3.4. No tópico "*3.4 ASSISTÊNCIA MÉDICA*" (e-fls 268/269), reforça a argumentação deduzida em sede de impugnação, ao expor inconformismo com situação que qualifica como "*ânsia arrecadatória desmedida*".

3.5. Também repisa no tópico "*3.5 DA ALIMENTAÇÃO FORNECIDA - INEXISTÊNCIA DE BENEFÍCIO SALARIAL*" (e-fls 269/281) a mesma argumentação deduzida na impugnação, subdividindo-a como se segue:

3.5.1. *A EMPRESA ESTAVA INSCRITA NO P.A.T.* (e-fls 270/271);

3.5.2. *INEXISTÊNCIA DE BENEFÍCIO SALARIAL - DO REAL ALCANCE DA EXPRESSÃO 'FOLHA DE SALÁRIOS* (e-fls 271/276);

3.5.3. *A AUSÊNCIA DE INSCRIÇÃO NO PAT NÃO ALTERA A NATUREZA DA ALIMENTAÇÃO FORNECIDA AOS EMPREGADOS* (e-fls 276/281);

3.5.4. *A ALIMENTAÇÃO ERA FORNECIDA PARA FACILITAR A EXECUÇÃO DO TRABALHO* (e-fls 281).

3.6. No tópico "*3.6 EMPRÉSTIMOS A EMPREGADOS*" (e-fls 282/283), repisa a argumentação sobre a falta de comprovação de que a empresa teria perdoado os valores emprestados, valores ainda contabilizados como empréstimos a cobrar/receber.

3.7. No item "*4 DO VALOR DO DÉBITO*" (e-fls 283/285) praticamente repete a argumentação relacionada à aplicação da multa deduzida na impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Sávio Nastureles

4. O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade.

PRELIMINAR

DAS ALEGAÇÕES RELACIONADAS À PRETENSA "INTEMPESTIVIDADE DA AUTUAÇÃO"

5. Não assiste razão à Recorrente.

5.1. Neste aspecto adota-se como razões de decidir a mesma fundamentação consignada no voto contido no acórdão recorrido.

Da tempestividade da autuação³

Requer a impugnante seja declarada a nulidade absoluta da presente autuação considerando que o Termo de Encerramento da Auditoria Fiscal extingue o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF e, ainda, que a notificação do contribuinte se deu após o prazo legalmente conferido à fiscalização para tanto.

No âmbito da RFB, o procedimento fiscal é controlado por meio da emissão do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), desde a edição da Portaria SRF nº 1.265/99. A partir de 2001, o MPF passou a ser exigido pelo Decreto nº 3.724/2001, art. 2º, com as alterações de Decreto nº 6.104/2007. Sua atual regulamentação está na Portaria RFB nº 11.371/2007.

Conforme definido na Portaria RFB nº 11.371/2007, art. 2º, os procedimentos fiscais relativos a tributos administrados pela RFB serão executados, em nome desta, pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (AFRFB) e instaurados mediante Mandado de Procedimento Fiscal (MPF).

Entende-se como procedimentos fiscais:

- de fiscalização, as ações que objetivam a verificação do cumprimento das obrigações tributárias, por parte do sujeito passivo, relativas aos tributos administrados pela RFB, bem como da correta aplicação da legislação do comércio exterior, podendo resultar em constituição de crédito tributário, apreensão de mercadorias, representações fiscais, aplicação de sanções administrativas ou exigências de direitos comerciais;
- de diligência, as ações destinadas a coletar informações ou outros elementos de interesse da administração tributária, inclusive para atender exigência de instrução processual.

Com a edição da Lei nº 11.457/2007, a Secretaria da Receita Federal (SRF) passou a denominar-se Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), tendo recebido a atribuição de planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições previdenciárias e das contribuições devidas a outras entidades e fundos, além daquelas competências originalmente atribuídas à SRF.

Para regulamentar o processo administrativo fiscal relacionado às contribuições previdenciárias e às contribuições devidas a outras entidades e fundos, inicialmente, foi editada a Portaria RFB nº 10.875/2007.

A partir de 01/04/2008, por força do art. 25 da Lei nº 11.457/2007, os procedimentos fiscais e os processos administrativos fiscais relacionados à determinação e exigência de créditos tributários referentes às contribuições

³ E-fls. 234/237.

previdenciárias e às contribuições devidas a outras entidades e fundos passaram a ser regidos pelo Decreto nº 70.235/1972 (PAF).

Segundo os referidos atos os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil serão executados, em nome desta, pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e somente terão início por força de ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), instituído mediante ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

O prazo de validade do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) encontra-se determinado na Portaria RFB nº 11.371, de 12.12.2007, em seus artigos 11, 12, 13:

Art. 11. Os MPF terão os seguintes prazos máximos de validade:

I - cento e vinte dias, nos casos de MPF-F e de MPF-E;

II - sessenta dias, no caso de MPF-D.

Art. 12. A prorrogação do prazo de que trata o art. 11 poderá ser efetuada pela autoridade outorgante, tantas vezes quantas necessárias, observado, em cada ato, o prazo máximo de sessenta dias, para procedimentos de fiscalização, e de trinta dias, para procedimentos de diligência.

Art. 13. Os prazos a que se referem os arts. 11 e 12 serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento, nos termos do art. 5º do Decreto nº 70.235, de 1972.

Parágrafo único. A contagem do prazo do MPF-E far-se-á a partir da data do início do procedimento fiscal.

O Mandado de Procedimento Fiscal nº 08.190.00-2008-04372-7 emitido em 13 de junho de 2008, com prazo para execução até 11 de outubro de 2008, deu início a fiscalização na impugnante tendo sido prorrogado diversas vezes, sendo que o último prazo de validade se extinguiria em 03 de fevereiro de 2010, conforme se verifica às fls. 01 dos autos.

O Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal tem como finalidade atestar o contribuinte do encerramento do procedimento fiscal, informando quais os elementos examinados e também qual o seu resultado. Ressalte-se que no Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal – TEPF contido nos autos às fls. 82, encontram-se relacionados todos os Autos de Infração lavrados, inclusive o presente.

De fato o Termo de Encerramento de Procedimento Fiscal –TEPF extingue o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, conforme art. 14 da Portaria 11.371/2007, mas somente, e tão somente, com a ciência do contribuinte:

Art. 14. O MPF se extingue:

I - pela conclusão do procedimento fiscal, registrado em termo próprio, com a ciência do sujeito passivo;

II - pelo decurso dos prazos a que se referem os arts. 11 e 12.

Parágrafo único. A ciência do sujeito passivo de que trata o inciso I do caput deverá ocorrer no prazo de validade do MPF.

Deste modo, não é com a emissão do Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal – TEPF que ocorre a extinção do MPF, mas sim com a ciência

do contribuinte daquele documento. No presente caso não há como se afirmar que a impugnante foi cientificada do encerramento do procedimento fiscal em 25.11.2009, pois não consta do citado documento acostado às fls. 92 a data de ciência do sujeito passivo, mas tão somente a de sua emissão.

Ademais, mesmo que a ciência do lançamento tivesse sido dada após expirado o prazo de validade do MPF, tal fato não acarretaria em nulidade. É a inteligência do Enunciado nº 25 do Conselho de Recursos da Previdência Social, editado através da Resolução MPS/CRPS nº 01, de 23 de fevereiro de 2006 – DOU de 06/03/2006:

A CÂMARA SUPERIOR do Conselho de Recursos da Previdência Social, especializada em matéria de custeio, no uso da competência que lhe é atribuída pelo artigo 303, parágrafo 1º, Inciso IV do Decreto 3.048/99 na redação do Decreto nº 4.729, de 09 de Junho de 2003, publicado no Diário Oficial da União de 10 de Junho de 2003, tendo em vista o disposto no artigo 61, Parágrafos 1º e 2º e artigo 63, Parágrafo 5º, Inciso I da Portaria MPS nº 88/2004 - Regimento Interno do CRPS - e cumprindo deliberação do Conselho Pleno em reunião realizada no dia 23 de Fevereiro de 2006, resolve:

Editar o seguinte enunciado:

Enunciado N° 25

A notificação do sujeito passivo após o prazo de validade do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF - não acarreta nulidade do lançamento.

SALVADOR MARCIANO PINTO

Presidente da Câmara

5.2. Rejeita-se, portanto, a preliminar de nulidade deduzida no presente recurso.

PREJUDICIAL DE MÉRITO

DECADÊNCIA PARCIAL DO DÉBITO LEVANTADO - DIFERENÇAS DE FATOS GERADORES - APLICAÇÃO DO ART. 150, §4º, DO CTN

6. Tendo a ciência do lançamento ocorrida em 26/11/2009 (e-fls 4) e o crédito lançado abrangido o período de 01/01/2004 a 31/12/2004, a Recorrente pede a aplicação da regra decadencial prevista no artigo 150, § 4º do CTN, para que seja reconhecida a decadência do crédito no período de 01/01 a 10/2004.

6.1. Como se pode observar, o entendimento da decisão de primeira instância foi no sentido de se aplicar o prazo decadencial previsto no artigo 173, I, do CTN. Vejamos o trecho contido às e-fls. 234:

"Diante do exposto, no caso dos autos, trata-se de lançamento de ofício, uma vez que a Impugnante não considerando as rubricas lançadas como fato gerador de contribuição previdenciária, não os declarou em GFIP, implicando em ausência de declaração de contribuição a recolher sobre os mesmos. Portanto, não declarando os fatos geradores ora em debate, sobre eles não se

considera ter havido qualquer pagamento, aplicando-se ao caso a regra do art. 173, inc. I do Código Tributário Nacional.

6.2. Como os lançamentos se referem a contribuições previdenciárias devidas à Seguridade Social, correspondentes à parte da empresa e contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho – RAT , o exame do RADA -Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados (e-fls 27/48), se mostra elucidativo para demonstrar o recolhimento antecipado do tributo lançado.

6.3. A título de exemplo, apresenta-se a visão parcial do RADA (e-fls. 28):

DF CARF MF **MINISTÉRIO DA FAZENDA** Fl. 28 26
 Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB Pág.: 2
 Informação Protegida por Sigilo Fiscal Consolidado em: 25/11/2009

RADA - RELATÓRIO DE APROPRIAÇÃO DE DOCUMENTOS APRESENTADOS
 AI - DEBCAD: 37.231.796-0

Estabelecimento: 61.038.592/0001-25

Apropriação Efetuada

Documento	Item	Levantamento	Prioridade	VI. Apropriado
EXCL 09.448.637-2	Segurados	FL1	A	70.892,97
EXCL 09.448.637-2	Empresa	FL1	A	327.598,62
EXCL 09.448.637-2	SAT/RAT	FL1	A	13.647,61
EXCL 09.448.637-2	C.Ind/Adm/Au.	FL1	A	5.535,27
EXCL 09.448.637-2	Cooper de Tri	FL1	A	858,60
TOTAL INSS				418.531,07
EXCL 09.448.637-2	Terceiros	FL1	A	39.311,59
TOTAL TERCEIROS				39.311,59

Competência: 04/2004

Documentos Apresentados

Tipo	Quant.	DEBCAD	C.Pag.	Tot. INSS	Tot. Terc.	Tot. Liq.	Tot. c/ Acr. Leg.
GPS	2		2100	411.114,00	39.018,20	450.132,20	450.132,20
TOTAL DA COMPETÊNCIA				411.114,00	39.018,20	450.132,20	450.132,20

Apropriação Efetuada

Documento	Item	Levantamento	Prioridade	VI. Apropriado
EXCL 09.448.637-2	Segurados	FL1	A	69.365,16
EXCL 09.448.637-2	Empresa	FL1	A	325.151,65
EXCL 09.448.637-2	SAT/RAT	FL1	A	14.451,18
EXCL 09.448.637-2	C.Ind/Adm/Au.	FL1	A	1.136,76
EXCL 09.448.637-2	Cooper de Tri	FL1	A	1.009,15
AI 37.231.797-9	Segurados	FL2	1	0,10
TOTAL INSS				411.114,00
EXCL 09.448.637-2	Terceiros	FL1	A	39.018,20
TOTAL TERCEIROS				39.018,20

6.4. Considerando, ainda, ausência nos autos de elementos indicativos de dolo, fraude ou simulação, e verificado que houve antecipação de pagamento do tributo, independentemente do título da rubrica, deve-se aplicar pois, o disposto no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, que tem como marco inicial para a contagem da decadência, a ocorrência do fato gerador.

6.5. No mesmo sentido a Súmula CARF nº 99:

Súmula CARF nº 99:

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste

recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

6.6. Em síntese, deve-se reconhecer extintas pela decadência, as contribuições lançadas nas competências de 01/2004 a 10/2004.

MÉRITO

DAS ALEGAÇÕES RELACIONADAS AO PAGAMENTO DA ALIMENTAÇÃO FORNECIDA

7. Neste tópico, cumpre-nos transcrever trecho do relatório fiscal (e-fls 88/89):

7.1 - A fiscalização solicitou à empresa informar se no ano 2004 era participante do PAT e, em caso afirmativo, apresentar a comprovação da adesão. A empresa apresentou comprovante expedido pelo MTE, cuja cópia anexamos, onde consta que requereu sua inscrição em 19/11/2004 com validade a partir desta data. Foi computado neste código de levantamento, os benefícios pagos no período de janeiro/04 a outubro/04, quando a empresa não integrava o PAT.

7.2-Foi solicitado à empresa a relação dos nomes e respectivos valores que compõem os lançamentos a débito nas contas de despesa 19235 Programa de Alimentação e 21746 Vale Alimentação, bem como explicar a que se referem os valores contabilizados nestas contas. A empresa apresentou relação mensal discriminando o nome dos empregados que receberam o auxílio alimentação, o valor creditado e o valor descontado do salário do empregado a título de participação no benefício. Para apuração da remuneração, foram lançados os valores pagos e deduzidos os valores descontados dos empregados (e-fls 89)

7.1. Segundo o entendimento da fiscalização, assim como da decisão de primeira instância, o pagamento da alimentação feito no período compreendido entre 01/2004 a 10/2004, por meio de tíquete-refeição, foi considerado verba remuneratória em vista de não ter sido feita a comprovação da regular adesão ao Programa da Alimentação do Trabalhador em tal período.

7.2. Porém, ao compulsar os autos, nota-se a anexação de cópia de ofício expedido pelo Ministério do Trabalho e Emprego⁴ ao atestar o fato da Pessoa Jurídica estar inscrita no PAT de forma ininterrupta, entre os anos de 1995 a 2007 (e-fls 197).

7.3. Em vista do conteúdo de tal documento (e-fls 197) e do órgão expedidor - Coordenação do Programa de Alimentação do Trabalhador, vinculado ao Ministério do Trabalho e Emprego - não há como deixar de atribuir força probante ao mesmo, no que respeita à regular inscrição da Recorrente perante o PAT durante o período citado no ofício, que abrange o período do lançamento.

⁴ Ofício nº 324/2008/COPAT/DSST/SIT/MTE, datado de 10 de setembro de 2008, expedido pela Coordenação do Programa de Alimentação do Trabalhador - COPAT, vinculada ao Departamento de Segurança e Saúde no Trabalho - DSST, da Secretaria de Inspeção do Trabalho - SIT, do Ministério do Trabalho e Emprego.

7.4. Com isso, devem ser excluídas da base de cálculo os valores pagos a título de auxílio alimentação.

MÉRITO

DAS ALEGAÇÕES RELACIONADAS AO PAGAMENTO DA *INDENIZAÇÃO ESPECIAL*

8. Com referência ao pagamento desta verba, faz-se a transcrição de trecho contido no relatório fiscal (e-fls 86):

INDENIZAÇÃO ESPECIAL – FL3 e Z2 - refere-se a remuneração creditada aos empregados em folha de pagamento – rubrica 72 – Indenização Especial . A empresa não considerou esta remuneração na base de cálculo previdenciária, tendo informado que a mesma refere-se à Indenização Especial prevista em Acordo Coletivo Sindical, o qual estabelece que, em caso de dispensa sem justa causa de empregados com tempo de serviço igual ou superior a 4 (quatro) anos será paga tal indenização no valor do último salário nominal, com exceção dos empregados admitidos após 01/01/2002.

8.1. De acordo com os elementos presentes nos autos, o pagamento da chamada Indenização Especial é motivada pelo evento rescisão do contrato de trabalho, e tem previsão em Acordo Coletivo de Trabalho. A circunstância de ser pago uma única vez por ocasião da rescisão, sobreleva a natureza de ganho eventual, não se mostrando razoável considerar tal pagamento como prestação salarial (remuneração).

8.2. Neste aspecto, há de se atribuir razão ao Recorrente quanto a excluir os valores do conceito de salário-de-contribuição, uma vez que se antevê a previsão legal no próprio artigo 28 da Lei nº 8.212/1991:

Lei 8.212/91

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

(...)

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

e) as importâncias:

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário.

8.3. Assim, a verba paga a título de indenização especial, no caso específico destes autos, deve ser excluída da base de cálculo de contribuições previdenciárias.

MÉRITO

DAS ALEGAÇÕES RELACIONADAS AO PAGAMENTO DE *ASSISTÊNCIA MÉDICA*

DAS ALEGAÇÕES RELACIONADAS AO PAGAMENTO DE *EMPRÉSTIMOS A EMPREGADOS*

DAS ALEGAÇÕES RELACIONADAS AO *VALOR DO DÉBITO*

9. Em prosseguimento, coincidentes as razões recursais e as deduzidas ao tempo da impugnação, a análise do recurso pode ser feita utilizando-se da prerrogativa conferida pelo Regimento Interno do CARF.

RICARF: ARTIGO 57 § 3º

10. De acordo com o disposto no § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 –RICARF, não tendo sido apresentadas perante a segunda instância administrativa novas razões de defesa, adotam-se os fundamentos da decisão recorrida, mediante transcrição dos trechos dos votos que guardam pertinência com as questões recursais ora tratadas.

(início da transcrição parcial do voto inserto no Acórdão nº 16-26.917)

Da assistência Médica⁵

A impugnante efetuou pagamento a título de Assistência Médica para segurados desligados no valor equivalente a seis meses de extensão do plano médico da empresa, a título de indenização para que os empregados não tivessem prejuízo inesperado com a perda da cobertura do Plano Médico que contrata para todos os seus empregados e alega que sobre tais valores não incide contribuição previdenciária.

Inicialmente, cabe esclarecer que não incide contribuição previdenciária sobre pagamentos efetuados a título de Assistência Médica na situação definida no artigo 28, parágrafo 9º, alínea “q”:

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.

No entanto, os valores aqui tratados não se referem ao pagamento de Plano de Saúde para todos os empregados da impugnante, mas sim de situação específica delimitada no Relatório Fiscal:

SEGURO SAÚDE – FL 4 - refere-se a remuneração creditada no mês de dezembro a dois empregados em folha de pagamento, na rubrica 118 – Acordo ref. Seguro Saúde, cujos contratos foram rescindidos neste mês. Informou a empresa que concede aos empregados demitidos, extensão de seis meses no plano de saúde, mas que, excepcionalmente no caso destes dois empregados, preferiu pagar esta remuneração e desligá-los do plano de saúde da empresa na data da rescisão contratual.

Deste modo os valores pagos configuram-se como remuneração dos empregados pagas por ocasião de seu desligamento da empresa, que não se encontra relacionada entre as exceções previstas no artigo 28, parágrafo 9º da Lei 8.212/91, decorrente do vínculo empregatício, incorrendo assim em incidência de contribuição previdenciária.

(...)

⁵ E-fls. 238/239.

Dos empréstimos a empregados⁶

Relativamente aos empréstimos concedidos a empregados, alega a impugnante que estes não foram pagos por impossibilidade dos beneficiários, mas que pretende ainda cobrá-los. No entanto, não traz aos autos qualquer prova acerca da cobrança dos valores emprestados.

Conforme consta no Relatório Fiscal os valores emprestados a alguns segurados da empresa foram inicialmente contabilizados nas contas Adiantamento de Salários e Adiantamento de Férias, posteriormente transferidos para a conta Empréstimos a Empregados, conta esta integrante do grupo contábil Ativo – Créditos a Receber.

Nesse sentido, os contratos de mútuo apresentados dispõem que a empresa procede a empréstimo a ser pago em três vezes, nos próximos três anos, em abril de cada ano, parcelas estas que seriam descontadas em folha de pagamento, ficando a empresa autorizada a descontar o empréstimo em caso de rescisão do contrato de trabalho. Porém, os empréstimos foram feitos em 2004, os empregados em questão não mais mantém relação de trabalho e decorridos 6 (seis) anos não houve qualquer pagamento dos valores creditados a título de empréstimos somente aos segurados David P. da Silva, Giuliano Mourão, Marcelo Rodrigues Elias, Walmir Fernandes e Laerte Rezende e Marco Antonio Ferreira.

A situação fática é que os segurados em questão receberam pagamentos feitos pela empresa a título de “empréstimo” na vigência do contrato de trabalho, decorrentes, pois, do vínculo empregatício e gerando um ganho econômico, sem que houvesse qualquer devolução de tais valores ao empregador até esta data. A empresa não comprova ter tomado qualquer atitude para reaver tais valores, o que implica em perdão tácito da dívida. A empresa procedeu ao crédito destes valores exclusivamente a estes empregados, sem nunca os ter descontado, o que os caracteriza como salário de contribuição na data do crédito, conforme previsto na Lei nº 8.212/91 art. 28 e no Decreto nº 3.048/99, art. 214.

Do valor do débito – Valor da Multa Aplicada⁷

A impugnante questiona o valor do débito apresentado nesta autuação e, em especial, o valor da multa aplicada, pois a fiscalização confundiu multa de mora e multa de ofício, deixando de aplicar a legislação mais benéfica ao contribuinte em todo o período da autuação.

Equívoca-se totalmente a impugnante. Senão vejamos:

Cumpra esclarecer que a Medida Provisória nº 449, de 03/12/2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27/05/2009, trouxe em seu bojo alterações significativas quanto a sistemática para cálculo da multa quando constatada pela fiscalização a ausência de declaração de fatos geradores em GFIP e de recolhimento das contribuições devidas, como no presente caso.

Assim, nos casos de falta de declaração e de recolhimento, a citada Medida Provisória alterou a regra de imposição das multas de mora no lançamento fiscal, anteriormente prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/91, e por falta de declaração, anteriormente prevista no § 5º, do art. 32 da mesma Lei, submetendo o lançamento fiscal à capitulação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, que versa sobre a multa de ofício no percentual de 75% nos casos de falta de recolhimento, de falta de declaração ou de declaração inexata, e de seu agravamento, quando couber.

⁶ E-fls. 243/244.

⁷ E-fls. 244/247.

A multa de mora consiste em sanção pelo inadimplemento, ou seja, deixar de pagar tributo devido na época do vencimento, sendo aplicada independentemente da intenção do agente ou responsável, não tendo o caráter de punição, mas sim o de indenização pelo atraso do pagamento, cujo marco de exigência se dá a partir da mora.

De outro modo, a multa de ofício decorre de atividade de iniciativa da autoridade administrativa, que é vinculada e obrigatória, diante da constatação de descumprimento da lei pelo contribuinte, apura a infração e lhe aplica as cominações legais.

A multa de que trata o artigo 35 da Lei 8.212/91, vigente à época dos fatos geradores, se classifica como multa de mora, tendo sido revogada por ocasião da edição da MP 449/2008:

Observe-se a redação do artigo 35 da Lei nº 8.212/91, na redação vigente à data de ocorrência dos fatos geradores lançados:

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 26.11.99)

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26.11.99)

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26.11.99)

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26.11.99)

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26.11.99)

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26.11.99)

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 26.11.99)

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 26.11.99)

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26.11.99)

b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26.11.99)

c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26.11.99)

d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26.11.99)

§ 1º Na hipótese de parcelamento ou reparcelamento, incidirá um acréscimo de vinte por cento sobre a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

Como demonstrado, a multa de mora prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação anterior à MP nº 449/2008, era definida conforme a fase processual do lançamento tributário em que o pagamento fosse realizado.

Com a edição da MP 449/2008 passou-se a exigir nos lançamentos de ofício a denominada multa de ofício, nos termos do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que versa sobre a multa de 75%, nos casos de falta de recolhimento, de falta de declaração ou de declaração inexata, e de seu agravamento, quando couber.

Feitas essas considerações há que se considerar o disposto no *caput* do art. 144 do Código Tributário Nacional, conforme segue:

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

No entanto, a legislação tributária traz em seu bojo o instituto da retroatividade benigna da Lei, conforme se depreende do disposto no artigo 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional, que dispõe:

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

(...)

II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...);

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

Em estrita obediência aos ditames legais, o auditor fiscal atuante procedeu à comparação, por competência, das multas devidas de acordo com a legislação à época dos fatos geradores e as novas determinações trazidas com a edição da MP 449/2008, como bem explicitado no Relatório Fiscal.

Como resultado verificou-se mais benéfica ao contribuinte:

- a aplicação da multa de ofício sobre o débito devido nas competências 01, 02, 10, 11 e 12/2004;

- a aplicação da multa prevista no art. 32-A, inciso I e parágrafo 3º e inciso II da Lei 8.212/91, com redação dada pela Lei nº 11.941/2009, relativa às competências jan/04 e nov/04:
- aplicação da Multa de Mora sobre o débito devido nas competências 03 a 09 de 2004 cumulada com aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória prevista na Lei nº 8.212/91, art. 32, inciso IV.

Observe-se ainda, que em relação às competências em que foi aplicada a multa de ofício, não foi aplicada a multa por descumprimento de obrigação acessória pela omissão de fatos geradores em GFIP.

Deste modo, ao contrário do que alega a impugnante foi aplicada na presente autuação multa mais benéfica ao contribuinte, não havendo que se falar em aplicação da multa de 24% em todo o período, pois todas as determinações legais de regência foram observadas para aplicação das multas de mora e de ofício contidas no presente lançamento fiscal.

(final da transcrição parcial do voto inserto no Acórdão nº 16-26.917)

11. Com relação ao montante da multa aplicada, a decisão de primeira instância adotou posicionamento correto, tal como sumulado neste CARF:

Súmula CARF nº 119:

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

CONCLUSÃO

12. Voto por rejeitar as preliminares, reconhecer a decadência até a competência 10/2004 inclusive e, no mérito, dar parcial provimento para excluir da base de cálculo os valores de auxílio-alimentação e indenização especial e, quanto à multa, aplicar a Súmula CARF nº 119.

(Assinado digitalmente)

Antonio Sávio Nastureles - Relator

