



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.005773/2008-76
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-010.769 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de setembro de 2022
Recorrente TELAM EMPREENDE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

NÃO APRESENTAÇÃO DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA PERANTE A SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA.

Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adota-se a decisão recorrida, mediante transcrição de seu inteiro teor. § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 - RICARF.

INCRA.

São devidas contribuições ao INCRA por todas as empresas, independente do tipo de atividade.

CONTRIBUIÇÃO PARA O SEBRAE. EMPRESAS NÃO ENQUADRADAS COMO PEQUENAS OU MICRO. OBRIGAÇÃO DE RECOLHER.

O adicional sobre as contribuições ao SESI, SENAI, SESC e SENAC arrecadado para custear o SEBRAE é devido também pelas médias e grandes empresas.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DO SALÁRIO EDUCAÇÃO

Segundo a Súmula 732 do STF, é constitucional a cobrança do Salário Educação, seja sob a Constituição de 1969, seja sob a de 1988, e no regime da Lei nº 9.424, de 1996.

VALE ALIMENTAÇÃO RECEPCIONADO COMO SALÁRIO IN NATURA. PAT. DESNECESSIDADE. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

O fornecimento de alimentação in natura pelo empregador, a seus empregados, não está sujeito à incidência da contribuição previdenciária, ainda que o empregador não esteja inscrito no PAT. Não existe diferença entre a alimentação in natura e o fornecimento de vale alimentação, quando este somente pode ser utilizado na aquisição de gêneros alimentícios.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. INCIDÊNCIA.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário, cancelando-se o Levantamento PAT - VALE-REFEIÇÃO FORA DO PAT.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior – Relator

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros: Ana Cláudia Borges de Oliveira, Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Honório Albuquerque de Brito (suplente convocado), Rodrigo Duarte Firmino e Vinícius Mauro Trevisan.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em 27/07/2009 (p. 551) em face da decisão da 13ª Tuma da DRJ/SPOI, consubstanciada no Acórdão nº 16-21.383 (p. 511), que julgou procedente o lançamento fiscal.

Nos termos do relatório r. decisão, tem-se que:

DO LANÇAMENTO

Trata-se de Auto de Infração (DEBCAD nº 37.174.601.9) de contribuições devidas à Previdência Social, correspondente às parcelas da quota patronal e a destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa Decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho - GIILRAT, no montante de R\$ 138.240,30 (cento e trinta e oito mil duzentos e quarenta reais e trinta centavos), consolidado em 25/09/2008, com ciência do contribuinte em 25/09/2008, pertinente ao período de 01/2004 a 12/2004.

2. O crédito tributário refere-se a levantamentos de fatos geradores relacionados às remunerações pagas devidas ou creditadas a segurados empregados, constantes em folhas de pagamento e escrituração contábil, efetuados da seguinte forma:

2.1. remunerações verificadas em folhas de pagamento das competências 01/2004 a 06/2004 e 08/2004 a 10/2004, e omitidas da GFIP, levantamento FP — REMUNERAÇÃO EM FOLHA DE PAGAMENTO.

2.2. remunerações na forma de vale-refeição, por ausência de comprovante de adesão ao Programa de Alimentação do Trabalhador; omitido da Folha de Pagamento e da GFIP, para o período 01/2004 a 12/2004 - levantamento PAT — VALE-REFEIÇÃO FORA DO PAT.

2.3. remunerações a título de "salário-família", para empregados não enquadrados como segurados de baixa renda; não declaradas em GFIP, para o período de 01/2004 a 08/2004 e 11 e 12/2004 - levantamento SAL - SALÁRIO FAMÍLIA IMPRÓPRIO.

2.4. remunerações pagas a segurados enquadrados como empregados pela fiscalização, não informados em GFIP nem como empregados nem como contribuintes individuais, bem como à segurada empregada Luciana Yoko Serckyaku, com remuneração não informada nas competências objeto de autuação, ou informada a menor, no período de 01/2004 a 12/2004 - levantamento EMP — REMUNERAÇÃO EM DIÁRIO E LIVRO DE REGISTRO DE EMPREGADOS.

2.5. remunerações calculadas de ofício, em razão da não-apresentação de documentos ou apresentação deficiente, de informações, tendo sido efetuado dois levantamentos:

AB1- REMUNERAÇÃO ARBITRADA DIÁRIO — competência 12/2004 - referente a remuneração paga a segurados empregados constante da conta contábil "Adiantamento de Despesa".

AB2- RESÍDUO VALE REFEIÇÃO NÃO EXPLICADO - rateado para o período 01/2004 a 12/2004, proporcionalmente ao número de segurados em cada mês.

3. Lavrados os seguintes documentos de crédito, sendo que os dos subitens 3.1 a 3.4; 3.6 e 3.7 foram baixados por liquidação:

3.1. Auto de Infração - Debcad nº 37.174.592-6, por omissão de fatos geradores em GFIP;

3.2. Auto de Infração - Debcad nº 37.174.593-4, por deixar de prestar informações solicitadas pela fiscalização;

3.3. Auto de Infração — Debcad 37.174.594.2, por omissão de segurados da folha de pagamento;

3.4. Auto de Infração - Debcad 37.174.595.0 — por deixar de lançar remunerações de segurados empregados e contribuições devidas à previdência em títulos próprios da contabilidade.

3.5. Auto de Infração — Debcad 37.174.596-9 — por apresentação deficiente de documentos.

3.6. Auto de Infração - DEBCAD nº 37.174.597-7 — por deixar de inscrever segurados empregados.

3.7. Auto de Infração - DEBCAD nº 37.174.598-5 — por deixar de arrecadar, mediante desconto, em determinadas competências, as contribuições de determinados empregados.

3.8. Auto de Infração - DEBCAD nº 37.174.602.7 — relativo à contribuição de segurados empregados descontadas e não recolhida, incidente sobre remuneração declarada em GFIP após o início da ação fiscal, e não tributada pelo sujeito passivo;

3.9. Auto de Infração - DEBCAD nº 37.174.603.5 - relativo à contribuição de segurados empregados não descontadas e não recolhida, incidente sobre remunerações omitidas em GFIP e não tributada pelo sujeito passivo;

3.10. Auto de Infração - DEBCAD nº 37.174.604.3 - relativo as contribuições não-previdenciárias, destinadas a Outras Entidades e Fundos, incidentes sobre diversas remunerações de empregados omitidas da GFIP ou declaradas em GFIP após o início da ação fiscal, e não tributadas pelo sujeito passivo.

4. Para o correto esclarecimento do contribuinte, também fazem parte da presente Autuação os Anexos A a F e os anexos IPC — Instruções para o Contribuinte; DAD — Discriminativo do Débito (que contém bases de cálculo e contribuições em valores originários e em moedas época); DSD — Discriminativo Sintético do Débito (que contém as contribuições em valores originários, os acréscimos legais, totais por competência e total geral); RL - Relatório de Lançamentos, FLD — Fundamentos

Legais do Débito; REPLEG — Relatório de Representantes Legais; e Vínculos (fls. 04/31).

4.1. Às fls.01/02 encontra-se o MPF - Mandado de Procedimento Fiscal; às fls. 32/47, encontram-se os seguintes documentos: TIAF — Termo de Início da Ação Fiscal, TIAD — Termo de Intimação para Apresentação de Documento; Termo de Prosseguimento de Ação Fiscal; Termo de Constatação e o TEPF — Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal, relativos à fiscalização empreendida na Autuada.

5. O presente Auto de Infração subsidia a Representação Fiscal para Fins Penais, pela ocorrência, em tese, de crime de sonegação de contribuição previdenciária, em conformidade com o artigo 337-A do Código Penal.

6. Não foi efetuado arrolamento de bens em razão do valor total dos créditos lançados ser inferior a R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais).

DA IMPUGNAÇÃO

Preliminar

7. A notificação de lançamento possui erro latente vez que não é o competente meio para efetivação da cobrança. À luz do disposto na legislação pertinente, ao agente fiscal cabe apenas constatar e descrever a infração, ou seja, tem que fazer apenas o relatório circunstanciado e a capitulação e não a aplicação da penalidade; fazendo-o estará usurpando a função privativa do órgão judicante e que, conforme dispõe o art. 5º, inciso LV da CF/88, "a lei assegurará a todos a ampla defesa". Ninguém poderá ser acusado e ao mesmo tempo condenado sem defesa. Nessa razão a autuação sem prévia anuência do acusado é absolutamente nula.

No Mérito

8. Busca a Impugnante demonstrar a diferenciação entre empregado e trabalhador avulso, com base nos dispositivos que expõe, com a finalidade de evidenciar que mantém relação de trabalho esporádica e eventual com algumas pessoas, não havendo que transformá-las em empregados da empresa, nem tampouco sendo devida a contribuição sobre os valores pagos às mesmas.

8.1. Alega a inconstitucionalidade da Lei Complementar 84/96, no sentido de que jamais poderia exigir a contribuição sobre valores pagos a título de remuneração de trabalhadores temporários e avulsos, não contemplados no inciso I do Art. 195 da CF, havendo necessidade de Emenda à Constituição para incluir remuneração a contribuintes individuais no referido artigo. Salienta que em decisão definitiva do C. STF restou provado que pró-labore de sócios e remuneração a autônomos e avulsos não constituem salário, este sim previsto no art. 195.

8.2. Ainda, com base nos dispositivos que expõe, alega que impostos e contribuições sendo tributos da mesma espécie, a LC 84/96 ofende frontalmente a parte do inciso I do art 154, pois a contribuição (ou imposto) que institui tem a mesma base de cálculo e fato gerador de tributos já existentes, quais sejam Imposto de Renda na Fonte e Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e, em assim sendo, as remunerações pagas ou creditadas pelas empresas às pessoas físicas, inclusive a trabalhadores temporários e avulsos, já se constituem em fato gerador e base de cálculo para a cobrança do imposto de renda na fonte e imposto sobre serviços de qualquer natureza, não podendo submeter-se, novamente, ao tributo da LC 84/96.

8.3. Por fim, conclui que não se pode alegar qualquer ausência de pagamento de contribuições a pessoas indicadas no Auto de Infração por erro e ilegalidade/inconstitucionalidade no conceito existente entre empregados e prestadores de serviços e requer seja declarada nula a exigência face sua inconstitucionalidade.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE VALE REFEIÇÃO

8.4. Requer seja excluída do débito a verba paga a título de vale-refeição pelos motivos que expõe, resultando claro que neste ponto a presente autuação não se sustenta, devendo ser excluídas as verbas a esse título.

CONTRIBUIÇÕES PARA O SEGURO ACIDENTE DO TRABALHO

8.5. As contribuições do SAT são indevidas, pelos motivos que expõe, visto que são inconstitucionais, pois a Lei 8.212/91 não estabeleceu os conceitos dos graus de risco de acidentes do trabalho, quais sejam: “leve”, “médio” ou “grave”, e tampouco trouxe em seus próprios preceitos os contornos do que se deva entender por “atividade preponderante”.

CONTRIBUIÇÕES PARA CUSTEIO DO SALÁRIO-EDUCAÇÃO

8.6. A incidência dessas exações é inconstitucional, pelos motivos que expõe.

CONTRIBUIÇÕES AO Sesi, SENAI E SEBRAE.

8.7. A incidência sobre a folha de salários das empresas de telecomunicações e terceiras é ilegal e inconstitucional, vez que exigidas de empresas cujos trabalhadores não são beneficiados pelos serviços prestados pelo Sesi, SENAI E SEBRAE e, em função de as próprias empresas — que como a notificada, são prestadoras de serviços no ramo das telecomunicações — não figurarem no rol de contribuintes por determinação legal, mas apenas por atos infralegais, emanados do Poder Executivo, o que afronta, igualmente aqui, o princípio constitucional da legalidade, segundo o qual todos os tributos devem estar previstos em lei.

DA CONTRIBUIÇÃO AO INCRA

8.8. Que a NFLD e consequente CDA, ilegalmente exigem contribuições adicionais conforme precedentemente refutadas, e se todas aquelas primeiras exigências não se sustentam, a teor do que expôs, com respaldo na lei, na doutrina e na jurisprudência, segue-se que a “aferição indireta” procedida e que ensejou também esta contribuição adicional ao INCRA não procede, pois é decorrente e mantém relação de acessoriedade com o principal.

CONSECTÁRIOS LEGAIS, JUROS, MULTA, TAXA SELIC

8.9. Que os acessórios legais a títulos de juros, multa punitiva e taxa SELIC improcedem, pelos motivos que expõe, pois a impugnante não está em mora porque nada deve autarquia previdenciária a qualquer título, por consequência da absurda “aferição indireta” efetuada sem amparo legal. Se não está em mora, não se justifica a imposição de juros moratórios e multa punitiva por atraso no adimplemento de contribuições.

8.10. Por fim, requer seja acatada a impugnação a fim de determinar a anulação da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito em comento.

A DRJ, por meio do susodito Acórdão nº 16-21.383 (p. 511), julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, conforme ementa abaixo reproduzida:

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS FOLHA-DE-PAGAMENTO

A empresa é obrigada a recolher as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço.

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

O Relatório Fiscal e os Anexos do AI oferecem as condições necessárias para que o contribuinte conheça o procedimento fiscal e apresente a sua defesa ao lançamento.

O direito ao contraditório e à ampla defesa surge após a lavratura e ciência do Auto de Infração. Durante a ação fiscal, o contribuinte tem apenas o dever de apresentar a documentação e os esclarecimentos solicitados pela fiscalização.

PAT. INSCRIÇÃO. VIGÊNCIA.

Para usufruir os benefícios fiscais, a pessoa jurídica deverá requerer sua inscrição ao Programa de Alimentação do Trabalhador junto a Secretaria de Inspeção do Trabalho. A adesão ao PAT poderá ser efetuada a qualquer tempo e terá validade a partir da data de registro do formulário de adesão na ECT.

GILRAT

O enquadramento da empresa no código GILRAT, destinado ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho dá-se em função da atividade preponderante da empresa, isto é, aquela que ocupa o maior número de seus segurados empregados ou trabalhadores avulsos.

Atende à legalidade e à constitucionalidade a contribuição para financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho.

SALÁRIO-EDUCAÇÃO

É constitucional a cobrança da contribuição do salário-educação, seja sob a carta de 1969, seja sob a constituição federal de 1988, e no regime da lei 9.424/96.

SESI/SENAI

Trata-se de contribuições compulsórias dos empregadores sobre as folhas de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculados ao sistema sindical, não se traduzindo em faculdade do contribuinte associar-se e contribuir para as referidas entidades.

SEBRAE

A contribuição destinada ao SEBRAE tem natureza de contribuição de intervenção no domínio econômico e beneficia todas as empresas, ainda que indiretamente. Dispensa seja o contribuinte virtualmente beneficiado, deve ser paga pelas empresas à vista do princípio da solidariedade social.

INCRA. ABRANGÊNCIA.

O INCRA como contribuição de intervenção no domínio econômico é devido por todas as empresas, independente do tipo de atividade.

CONSECTÁRIOS LEGAIS.

Cabe à autoridade administrativa aplicar os consectários legais, nos moldes da legislação que a instituiu.

SELIC LEGITIMIDADE.

A partir do advento da Lei 9.250, de 1995, passou a ser legítima a aplicação da taxa SELIC no campo tributário. Múltiplos precedentes jurisprudenciais.

DA LEGALIDADE DA AFERIÇÃO INDIRETA.

É lícita a apuração por aferição indireta do débito quando a documentação comprobatória é apresentada de forma deficiente.

INCONSTITUCIONALIDADE/ILEGALIDADE

Compete exclusivamente ao Poder Judiciário decidir sobre matéria relativa a constitucionalidade / legalidade.

Lançamento Procedente

Cientificada da decisão de primeira instância em 29/06/2009 (p. 549), a Contribuinte, em 27/07/2009, apresentou o seu recurso voluntário (p. 551), reiterando, em síntese, os termos da impugnação apresentada.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de Auto de Infração referente ao DEBCAD nº 37.174.601-9 (p. 6), com vistas a exigir débitos relativos às *contribuições correspondentes à parte da empresa e ao financiamento da aposentadoria especial e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GIILRAT), incidentes sobre remunerações não declaradas em GFIP, ou declaradas em GFIP após o início da ação fiscal.*

Nos termos do Relatório Fiscal (p. 51), os fatos geradores consistem em remunerações pagas, devidas ou creditadas:

- a segurados empregados, verificadas em folha de pagamento, nas competências 01/2004 a 06/2004, e 08/2004 a 10/2004, e omitidas da GFIP, tendo sido consideradas em tais competências, as GFIP entregues em 13/12/2007, na versão SEFIP 8.0, antes do início da ação fiscal;
- a segurados empregados, na forma de vale-refeição não abrangido pelo Programa de Alimentação do Trabalhador;
- a determinados empregados, sob o título de "salário-família", verificadas em folhas de pagamento originais, em meio papel, apresentadas à Fiscalização, não sendo os obreiros beneficiados com tais pagamentos segurados de baixa renda;
- a segurados enquadrados como empregados por esta Fiscalização, e não informados em GFIP pelo sujeito passivo nem como empregados nem como contribuintes individuais, ou ainda, no caso da segurada Luciana Yoko Serckyaku, informada como segurada empregada, porém com remuneração não informada nas competências objeto de autuação, ou informada a menor, sendo que as remunerações de todos esses segurados foram verificadas em recibos de pagamento, no livro diário da empresa ou no livro de registro de empregados (no caso da segurada Luciana Yoko Serckyaku); e
- a segurados empregados, calculadas por arbitramento, em razão da não-apresentação de documentação solicitada em TIAD, que deveria embasar determinados lançamentos contábeis, bem como em razão da apresentação deficiente de informações.

Em sua peça recursal, a Contribuinte, reiterando os termos da impugnação apresentada, defende, em síntese, os seguintes pontos:

(i) redução da multa aplicada no auto de infração por descumprimento de obrigação acessória, em observância ao princípio da retroatividade benigna;

(ii) a notificação de lançamento possui erro latente vez que não é o competente meio para efetivação da cobrança. À luz do disposto na legislação pertinente, ao agente fiscal cabe apenas constatar e descrever a infração, ou seja, tem que fazer apenas o relatório circunstanciado e a capitulação e não a aplicação da penalidade;

(iii) diferença entre empregado e trabalhador avulso, com a finalidade de evidenciar que mantém relação de trabalho esporádica e eventual com algumas pessoas, não havendo que transformá-las em empregados da empresa, nem tampouco sendo devida a contribuição sobre os valores pagos às mesmas;

(iv) inconstitucionalidade da Lei Complementar 84/96, no sentido de que jamais poderia exigir a contribuição sobre valores pagos a título de remuneração de trabalhadores temporários e avulsos, não contemplados no inciso I do Art. 195 da CF, havendo necessidade de Emenda à Constituição para incluir remuneração a contribuintes individuais no referido artigo;

(v) impostos e contribuições sendo tributos da mesma espécie, a LC 84/96 ofende frontalmente a parte do inciso I do art 154, pois a contribuição (ou imposto) que institui tem a mesma base de cálculo e fato gerador de tributos já existentes, quais sejam Imposto de Renda na Fonte e Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e, em assim sendo, as remunerações pagas ou creditadas pelas empresas às pessoas físicas, inclusive a trabalhadores temporários e avulsos, já se constituem em fato gerador e base de cálculo para a cobrança do imposto de renda na fonte e imposto sobre serviços de qualquer natureza, não podendo submeter-se, novamente, ao tributo da LC 84/96;

(vi) não se pode alegar qualquer ausência de pagamento de contribuições a pessoas indicadas no Auto de Infração por erro e ilegalidade/inconstitucionalidade no conceito existente entre empregados e prestadores de serviços, requerendo, assim, seja declarada nula a exigência face sua inconstitucionalidade;

(vii) o vale refeição” fornecido dentro do Programa de Alimentação do Trabalhador, e, portanto, segundo a própria legislação (Lei nº 6321/76), não se inclui como salário-de-contribuição previdenciária;

(viii) inconstitucionalidade da contribuição ao SAT;

(ix) inconstitucionalidade das contribuições para o custeio do Salário-Educação;

(x) inconstitucionalidade das contribuições ao SESI, SENAI E SEBRAE;

(xi) inexigibilidade da contribuição ao INCRA; e

(xii) inexigibilidade dos consectários legais: multa e juros, sendo indevida a utilização da Taxa SELIC.

À exceção da matéria relativa ao vale refeição, que será objeto de análise em item específico do presente voto, considerando que as razões de defesa supra listadas em nada diferem daquelas apresentadas em sede de impugnação, estando as conclusões alcançadas pelo órgão julgador de primeira instância em consonância com o entendimento perfilhado por este Relator, em vista do 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 novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adoto os fundamentos da decisão recorrida, mediante transcrição do inteiro teor de seu voto condutor neste particular, *in verbis*:

10. Não prospera a preliminar levantada pela Impugnante, pelas razões abaixo explicitadas:

10.1. O presente Auto de Infração encontra-se revestido das formalidades legais, tendo sido lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, consoante os artigos 33 e 37 da Lei nº 8.212/91 e os artigos 2º e 3º da Lei nº 11.457 de 16/03/2007, que dispõem sobre a competência/dever de fiscalizar, não

cabendo qualquer discricionariedade à autoridade administrativa. O AFRFB cumpriu estritamente as disposições legais vigentes, cabendo ressaltar que se trata de procedimento de natureza indeclinável para o Agente Fiscalizador, dado o caráter de que se reveste a atividade administrativa do lançamento que é vinculada e obrigatória, nos termos do artigo 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional.

10.2. A competência do Auditor Fiscal está configurada nos dispositivos que remetem à competência de arrecadação, fiscalização, lançamento e normatização, previstos no artigo 33 da Lei nº. 8.212/91 com redação dada pela Medida Provisória nº 449 de 2008.

(...)

10.3. Acrescente-se a isso, que com a vigência da Lei 11.457/2007 e o disposto no art. 25, o processo administrativo fiscal passou a ser regido pelo Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Nesse sentido foi editada a Instrução Normativa RFB nº 851, de 28 de maio de 2008, que trouxe nova redação para o disposto nos art. 633, da Instrução Normativa MPS/SRP nº 3, de 14 de julho de 2005 - DOU de 15/07/2005, in verbis:

Art. 633. São documentos de constituição do crédito tributário relativo às contribuições de que trata esta Instrução Normativa: (Nova redação dada pela IN RFB Nº851, DE 28/05/2008)

(...)

IV - Auto de Infração (AI), que é o documento constitutivo de crédito, inclusive relativo a multa aplicada em decorrência do descumprimento de obrigação acessória, lavrado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB) e apurado mediante procedimento de fiscalização; e; (Nova redação dada pela IN RFB Nº851, DE 28/05/2008)

10.4. Cabe enfatizar que o processo administrativo fiscal é precedido de uma fase na qual a autoridade administrativa pratica atos de ofício tendentes à aplicação da legislação tributária à situação de fato, que resultam na individualização da obrigação tributária — lançamento tributário e/ou na aplicação de penalidades.

10.5. Nessa fase, preliminar, conhecida como oficiosa, ou não contenciosa, a autoridade administrativa coleta dados, examina documentos, procede à auditoria dos dados contábeis e fiscais e verifica a ocorrência ou não de fato gerador de obrigação tributária, bem como analisa se houve descumprimento a alguma obrigação acessória. Trata-se de procedimento oficioso, de iniciativa da autoridade fiscal. Assim, nesta fase oficiosa, os procedimentos que antecedem o ato de lançamento/autuação são unilaterais da fiscalização, não havendo que se falar em processo.

10.6. É a partir do lançamento fiscal ou autuação, regularmente notificados ao sujeito passivo, que nasce a faculdade deste de poder iniciar a segunda fase do procedimento — a fase contenciosa, litigiosa ou contraditória. Essa fase é de iniciativa do sujeito passivo, em contraposição à fase oficiosa, que é de iniciativa da autoridade fiscal. Portanto, no procedimento fiscal, o exercício do contraditório somente pode ser exercido após o ato de lançamento quando o contribuinte é cientificado deste, e a partir deste momento tem o direito de interpor defesa expondo os motivos e apresentando os documentos que julgar pertinentes para provar o alegado.

10.7. Conclui-se que a Impugnante foi regularmente cientificada do procedimento fiscal por meio do MPF nº 08190002008-00824-7 (fls. 01) e do Termo de Início da Ação Fiscal —TIAF (fls.33), sendo que, conforme demais relatórios que compõem a presente autuação, lhe foi dado conhecimento e oportunidade para apresentação dos documentos durante a fiscalização, bem como prestados os esclarecimentos para regularização e/ou impugnação do débito, como se depreende do documento IPC - Instruções para o Contribuinte, acostado às fls. 04 do presente processo, o que demonstra não ter ocorrido qualquer tipo de cerceamento do seu direito de defesa, dado que apresentou tempestivamente a impugnação, ora sob análise.

10.8. Cumpre ressaltar que as matérias não expressamente questionadas não serão objeto de análise, vez que não se tornaram controvertidas, nos termos do artigo 17 do

Decreto no 70.235/72, na redação dada pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, aplicável às contribuições previdenciárias a partir do dia 01 de abril de 2008, nos termos do artigo 25 da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007.

(...)

10.9. Destacamos ainda, que nos termos do artigo 48 da Lei nº 11.457/2007 fica mantida, enquanto não modificados, pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, a vigência dos atos normativos e administrativos editados pela Secretaria da Receita Previdenciária, pelo Ministério da Previdência Social e pelo INSS, relativos à administração das contribuições previdenciárias previstas nos artigos 2º e 3º da citada Lei.

NO MÉRITO

11. Para melhor situar o objeto do presente Auto de Infração, cumpre esclarecer que o presente levantamento não trata de descaracterização de trabalhadores temporários e avulsos, mas sim de lançamento decorrente de remunerações pagas devidas ou creditadas a segurados empregados, como bem esclarece o Relatório Fiscal de fls.48/81, que traz de forma detalhada a descrição dos fatos geradores das contribuições lançadas e os motivos de fato e de direito que deram origem ao crédito exigido.

12. Assim, diante das alegações da Impugnante com base na inconstitucionalidade da Lei Complementar 84/96, que não poderia exigir a contribuição sobre valores pagos a título de remuneração de "trabalhadores temporários e avulsos", não contemplados no inciso I do Art.195 da CF e demais dispositivos que menciona, temos a considerar:

12.1. Inicialmente, de acordo com o disposto no art. 12, da Lei 8.212/91 e alterações posteriores, são segurados obrigatórios da Previdência Social o segurado empregado, o empregado doméstico, o contribuinte individual, o trabalhador avulso e o segurado especial. O que diferencia uma categoria de outra é a forma da prestação dos serviços e a quem os serviços são prestados.

12.2. No caso do trabalhador avulso, conforme disposto no inciso VI, do art. 9º do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048, de 06 de maio de 1999, e alterações posteriores, os serviços são prestados a diversas empresas, de natureza urbana ou rural, sem vínculo empregatício, com intermediação obrigatória do órgão gestor de mão-de-obra, ou do sindicato da categoria do trabalhador.

12.3. Já o empregado temporário possui legislação própria, é regido pela Lei nº 6.019, de 03 de janeiro de 1974, com particularidades em relação ao empregado normal regido pela CLT. O serviço prestado à empresa é mediante cessão de mão-de-obra, para atender necessidade transitória de substituição de pessoal regular e permanente ou a acréscimo extraordinário de serviços. A inobservância dos requisitos estabelecidos no referido diploma legal acarreta na qualificação automática de empregado normal da empresa.

12.4. Por outro lado, cumpre destacar que a Lei Complementar 84, de 18 de janeiro de 1996, que instituiu contribuição social incidente sobre as remunerações pagas ou creditadas pelas empresas ou pessoas jurídicas a trabalhadores autônomos, avulsos e demais pessoas físicas vigeu no período de 05/1996 a 02/2000, tendo sido revogada pela Lei 9.876/99, de 26 de novembro de 1999, sendo pacífica jurisprudência de nossos Tribunais:

(...)

12.5. Desta forma, pelos argumentos acima explicitados, não prosperam as alegações da Impugnante, ademais que os fatos geradores que embasam o presente levantamento dizem respeito As remunerações pagas a segurados empregados no período de 01/2004 a 12/2004, detectadas em folhas de pagamento e escrituração contábil, com observância da legislação de regência A época, como bem se depreende do relatório "FLD — FUNDAMENTOS LEGAIS DO DÉBITO" (fls.26/28), parte integrante da autuação, onde constam os respectivos enquadramentos legais que embasam o lançamento tributário aqui tratado.

(...)

GILRAT

14. No tocante às alegações acerca da inconstitucionalidade do SAT, temos:

14.1. analisando a Constituição Federal, encontramos elementos esclarecedores das questões levantadas sobre a contribuição destinada ao GILRAT/SAT. Os artigos 7º, XXVIII, e 195, I, da Constituição Federal permitem a instituição da contribuição por meio de lei ordinária.

(...)

14.2. Com essa autorização dada pelo Poder Legislativo, o referido assunto foi tratado em sua totalidade pela Lei nº 8.212/91. Os decretos que se seguiram à edição da lei, nada modificaram, nada tocaram quanto aos elementos essenciais à hipótese de incidência, base de cálculo e alíquota. Limitaram-se a conceituar atividade preponderante da empresa e grau de risco, indo ao encontro da lei, em função da qual foram expedidos, o que os legitima, não ferindo os princípios da legalidade genérica, da estrita legalidade e nem da tipicidade.

14.3. Após a decisão proferida em 20.03.2003 (DJ de 04.04.2003), pelo Supremo Tribunal Federal, no RE 343.446-2/SC, a constitucionalidade dessa exigência já não comporta mais discussão.

(...)

14.5. Em se tratando da hierarquia das fontes formais de Direito, uma norma inferior tem seu pressuposto de validade preenchido quando criada na forma prevista pela norma superior. O regulamento possui uma finalidade normativa complementar, à medida que explicita uma lei, desenvolvendo e especificando o pensamento legislativo. Isso não significa ampliar ou restringir o texto da norma.

14.6. Os conceitos de “atividade preponderante”, “grau de risco leve, médio ou grave” são passíveis de serem complementados por decreto, ao regulamentar previsão legislativa. Não se está modificando os elementos essenciais da contribuição, mas delimitando conceitos necessários à aplicação concreta da norma. Restaram observados, portanto, os princípios da legalidade genérica (C.F., art. 5º, inciso II) e específica ou estrita (C.F. art. 150, inciso I e C.T.N., art. 97)

14.7. Assim sendo, face ao exercício regular do poder regulamentar, não há porque ser afastada a exigência de alíquota superior a 1%, seguindo a graduação prevista na própria Lei nº 8.212/91, não havendo, portanto, violação ao art. 84, IV, da Constituição.”

14.8. Reforce-se, por fim, que em face da decisão do Supremo Tribunal Federal, não subsiste mais dúvida quanto à constitucionalidade e legalidade da contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrentes dos Riscos Ambientais do Trabalho, antes denominado de Seguro de Acidentes do Trabalho, não cabendo, dessa forma, atendimento ao pleito da defesa nessa linha.

SALÁRIO EDUCAÇÃO

(...)

15.1. Desta forma, tendo o Salário-Educação sido julgado constitucional pelo Supremo Tribunal Federal (STF), em sede de Ação Declaratória de Constitucionalidade, decisão vinculante, eficácia "erga omnes" e aplicação "ex tunc", conforme jurisprudência e Súmula n.º 732 do STF, abaixo transcritas, ficou pacificado o entendimento de que sua cobrança é constitucional.

(...)

15.2. Face ao exposto, referida contribuição é devida, estando a empresa obrigada ao seu recolhimento com base na legislação, considerada válida, relacionada no item Contribuição Devida a Terceiros — Salário Educação do relatório FLD — Fundamentos Legais do Débito, juntado ao processo referente a presente autuação.

SESI/SENAI

16. Improcede a alegação da Impugnante quanto a não sujeição à contribuição ao SESI/SENAI. Cabe salientar, de início, que os dispositivos legais referentes à contribuição devida ao SESI/SENAI foram recepcionados pela Constituição Federal de 1988, que, por meio de seu art. 240, permitiu o prosseguimento da cobrança das contribuições incidentes sobre a folha de salários, destinadas a entidades privadas de serviço social e de formação profissional.

16.1. Além do referido dispositivo constitucional, o art. 4º do Decreto-Lei 4.048/42 e o art. 3º do Decreto-lei 9.403/46 dispõem sobre a obrigatoriedade, dos estabelecimentos industriais e daqueles que desenvolvam atividades assemelhadas ou afins, contribuírem ao SENAI e ao Sesi. Verifica-se, portanto, que não é faculdade do contribuinte associar-se e contribuir para as referidas entidades.

16.2. Tais contribuições são destinadas ao Sesi e ao SENAI por expressa disposição legal (Decreto-Lei 4.048/42, Decreto-lei 6.246/44, Decreto-Lei 9.403/46, Decreto 2.318/86), pelo que a Secretaria da Receita Federal do Brasil cabe, tão somente, arrecadar e fiscalizar a correção daquelas, nos termos do art. 3º da Lei nº 11.457/07.

16.3. Ademais, em se tratando de contribuições de intervenção no domínio econômico, devem ser pagas pelas empresas prestadoras de serviços. A vista do princípio da solidariedade social (CF/88, art. 195, caput), conforme vem decidindo nossos Tribunais.

(...)

SEBRAE

17. A contribuição destinada ao Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas — SEBRAE foi criada pela Lei nº 8.029, de 12/04/90, que autorizou o Poder Executivo a desvincular da Administração Pública Federal, o antigo CEBRAE, mediante sua transformação em serviço social autônomo, consoante disposto no artigo 8º:

(...)

17.1. Em 28/12/1990, foi editada a Lei nº 8.154, que alterou a redação do art. 8º, § 3º da Lei nº 8.029/90, definindo os percentuais devidos a título do adicional da contribuição, da seguinte forma:

(...)

17.2. Desta forma, pode-se perceber que a questionada contribuição destinada ao custeio do Serviço de Apoio às Microempresas e às Pequenas Empresas, foi criada como uma majoração das contribuições devidas ao Sesi/SENAI, SESC/SENAC e, posteriormente, ao Sest/SENAT por meio da Lei nº 8.706, de 14/09/1993. Destarte, todas as pessoas jurídicas obrigadas ao recolhimento da contribuição devida às referidas entidades, por força dos dispositivos legais retro mencionados, passaram a ser obrigadas ao recolhimento do adicional devido ao SEBRAE.

17.3. A Lei nº 8.154/90 dispõe que as empresas referidas no artigo 1º do Decreto-lei nº 2.318/86, além de continuarem pagando as contribuições para o Sesi, SENAI, SENAC e SESC, passariam também a contribuir para o SEBRAE.

17.4. A Lei nº 10.668 de 14/05/2003 deu nova redação ao art. 8º, §3º da Lei nº 8.029/90 nos seguintes termos:

(...)

17.5. Neste sentido, encontra-se pacificada a jurisprudência do Egrégio Superior Tribunal de Justiça de acordo com suas recentes decisões:

TRIBUTÁRIO — CONTRIBUIÇÕES AO SESC, AO SEBRAE E AO SENAC RECOLHIDAS PELAS PRESTADORAS DE SERVIÇO — PRECEDENTES.

1. A jurisprudência renovada e dominante da Primeira Seção e da Primeira e da Segunda Turma desta Corte se pacificou no sentido de reconhecer a legitimidade da

cobrança das contribuições sociais do SESC e SENAC para as empresas prestadoras de serviços.

2. Esta Corte tem entendido também que, sendo a contribuição ao SEBRAE mero adicional sobre as destinadas ao SESC/SENAC, devem recolher aquela contribuição todas as empresas que são contribuintes destas.

3. Agravo regimental improvido.

(AgRg no AgRg no Ag 840.946/RS, ReL Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 16.08.2007, DJ 29.08.2007 p. 180)

CONTRIBUIÇÕES. SESC. SENAI. SEBRAE. PRESTADORAS DE SERVIÇOS. EXIGIBILIDADE.

I - A Egrégia Primeira Seção, no julgamento do REsp nº 431.347/SC, Relator Ministro LUIZ FUX, DJ de 25/11/2002, manifestou-se no sentido de que "as prestadoras de serviços que auferem lucros são, inequivocamente estabelecimentos comerciais, quer por força do seu ato constitutivo, oportunidade em que elegeram o regime jurídico próprio a que pretendiam se submeter, quer em função da novel categorização desses estabelecimentos, à luz do conceito moderno de empresa". Por esse motivo, essas empresas devem recolher, a título obrigatório, contribuição para o SESC e para o SENAC. Por outro lado, nos termos do art. 8º, 3º, da Lei 8.029/90, o adicional destinado ao SEBRAE constitui simples majoração das "alíquotas das contribuições sociais relativas às entidades de que trata o art. 1º, do Decreto-Lei no 2.318/86" (SENAI, SENAC, SESI e SESC), razão pela qual também deve ser recolhido pelas empresas prestadoras de serviços.". Precedentes: AgRg no Ag nº 801.114/SP, Rel. MM. DENISE ARRUDA, DJ de 26/02/2007 e AgRg no REsp, nº 717.602/CE, Rel. MM. CASTRO MEIRA, DJ de 05/05/2006.

II - Agravo regimental improvido.

(AgRg no REsp 928.761/SP, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07.08.2007, DJ 06.09.2007 p. 222)

17.6. Ressalte-se, ainda, que a contribuição destinada ao SEBRAE encontra-se embasada no art. 149 da Constituição Federal de 1988, e, tratando-se, como na espécie, de contribuição de intervenção no domínio econômico, visando ao financiamento de políticas de desigualdade, incentivando as micros e pequenas empresas, não se faz necessário, dessa forma, haja contraprestação As empresas contribuintes.

17.7. Neste sentido já se pronunciou o Colendo Tribunal Pleno do Egrégio Supremo Tribunal Federal ao julgar, em 26/11/2003, o Recurso Extraordinário nº 396.266-3 de Santa Catarina cuja relatoria coube ao Excelentíssimo Ministro Carlos Velloso com a decisão publicada no Diário da Justiça (DJ) de 27/02/2004 com a seguinte ementa:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEBRAE: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. Lei 8.029, de 12.4.1990, art. 8º, § 3º. Lei 8.154, de 28.12.1990. Lei 10.668, de 14.5.2003. C.F., art. 146, III; art. 149; art. 154, L. art. 195, § 4º. I. - As contribuições do art. 149, C.F. - contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas - posto estarem sujeitas à lei complementar do art. 146, III, C.F., isto não quer dizer que deverão ser instituídas por lei complementar. A contribuição social do art. 195, § 4º, C.F., decorrente de "outras fontes", é que, para a sua instituição, será observada a técnica da competência residual da União: C.F., art. 154, I, ex vi do disposto no art. 195, § 4º. A contribuição não é imposto. Por isso, não se exige que a lei complementar defina a sua hipótese de incidência, a base impositiva e contribuintes: C.F., art. 146, III, a. Precedentes: RE 138.284/CE, Ministro Carlos Velloso, RTJ 143/313; RE 146.733/SP, Ministro Moreira Alves, RTJ 143/684. II - A contribuição do SEBRAE - Lei 8.029/90, art. 8º, § 3º, redação das Leis 8.154/90 e 10.668/2003 - é contribuição de intervenção no domínio econômico, não obstante a lei a ela se referir como adicional às alíquotas das contribuições sociais gerais relativas às entidades de que trata o art. 1º do D.L. 2.318/86, SESI, SENAI, SESC, SENAC. Não se inclui,

portanto, a contribuição do SEBRAE, no rol do art. 240, C.F. III - Constitucionalidade da contribuição do SEBRAE. Constitucionalidade, portanto, do § 3º, do art. 8º, da Lei 8.029/90, com a redação das Leis 8.154/90 e 10.668/2003. IV. - R.E. conhecido, mas improvido.

(...)

INCRA

18. A contribuição para o INCRA foi instituída pela Lei nº 2.613/55, que estabelecia, em seu art. 6º, § 4º, a contribuição obrigatória para o então Serviço Social Rural, por parte de todos os empregadores.

18.1. O Decreto-Lei nº 1.110, de 09/07/1970 criou o Instituto Nacional de Reforma Agrária — INCRA, lhe transferindo todos os direitos, competências, atribuições e responsabilidades do IBRA, do INDA e do Grupo de Reforma Agrária (GERA).

18.2. Posteriormente, o Decreto -Lei nº 1.146/70 destinou ao INCRA cinquenta por cento dos tributos do §4º, do artigo 6º, da Lei nº 2.613/55.

(...)

18.3. Ressalte-se, ainda, que a referida contribuição destina-se a fornecer recursos à entidade prevista em lei, atualmente o INCRA, para que, no interesse da sociedade, sejam executadas as políticas públicas voltadas à reforma agrária, tendo, portanto, natureza evidente de contribuição de intervenção do domínio econômico.

18.4. Nesse sentido, temos na jurisprudência, o acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, APELAÇÃO CÍVEL Nº 2002.71.04.005331-4/RS, D.E. Publicado em 18/04/2007:

(...)

18.6. A legalidade e a constitucionalidade da cobrança da contribuição ao INCRA, de todas as empresas, sejam elas de natureza urbana ou rural, foram devidamente tratadas em parecer da Consultoria Jurídica do MPAS, Parecer/CJ nº 1.113/98, do qual extraímos os seguintes trechos:

(...)

17. Verifica-se portanto, que a referida Lei Complementar nº 11/71, não alterou a base de cálculo das contribuições devidas pelas empresas em geral ao INCRA e ao FUNRURAL. Apenas elevou a alíquota para o FUNRURAL, que passou de 0,2% (dois décimos por cento) para 2,4% (dois inteiros e quatro décimos por cento), continuando os 0,2% (dois décimos por cento) devidos ao INCRA.

18. Os artigos 6º, caput, e 7º da Lei nº 2.613, de 1955, e respectivas alterações, mantiveram-se da mesma forma, ou seja, o INCRA continua merecedor de tais contribuições.

19. Fica, pois, evidente a obrigação do recolhimento do adicional de 0,2% (dois décimos por cento) ao INCRA, restando demonstrado pela legislação acima indicada que o adicional de 0,2% (dois décimos por cento) desde a Lei nº 2.613/55 foi devido ao INCRA, por todas as empresas em geral, o fato de o SENAI não possuir em seus quadros, empregados vinculados a Previdência Rural não a exclui da responsabilidade previdenciária, explicitada na Lei Complementar nº 11/71.

20. Ademais, a contribuição para o INCRA e FUNRURAL sempre incidiu, desde a sua criação, sobre a folha de salários de todos os empregadores, o que rebate, também, a tese de que a empresa urbana não estaria obrigada a contribuir para o INCRA e FUNRURAL. Nem as contribuições anteriores e tampouco a atual, estabeleceram que a empresa que não possuía empregados vinculados a previdência rural não possam contribuir para esta.

21. Todavia, sobre o percentual destinado ao FUNRURAL, sua incidência resta prejudicada, uma vez que o sistema rural foi extinto quando entrou em vigor a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que estabeleceu o plano de custeio da seguridade

social, de acordo com os princípios de equivalência e uniformidade e demais diretrizes fixadas pela Constituição Federal de 1988, unificando os sistemas previdenciários urbano e rural.

DA CONSTITUCIONALIDADE DA CONTRIBUIÇÃO

22. Ante todo o historiado, observa-se que as contribuições destinadas ao INCRA e ao FUNRURAL sempre estiveram juntas. Contudo, não obstante todo seu companheirismo, releva salientar que o caráter jurídico que possuem são bem distintos, em razão do final a que cada uma se destina.

23. O FUNRURAL, quando de sua existência, era destinado Previdência Social Rural. Atualmente, o sistema previdenciário está unificado. Já a contribuição para o INCRA não possui natureza previdenciária, posto que seu destino visa a manutenção da Autarquia, e esta, por sua vez, executa uma atividade social, qual seja a reforma agrária.

24. A fim de elucidar o entendimento sobre tal distinção, torna-se imperioso apresentar a tese levada pelo Exmo. Sr. Ministro do Supremo Tribunal Federal CARLOS MARIO VELOSO, quando do seu voto, relatado no Recurso Extraordinário nº 138.284 - CE, de 01 de julho de 1992, na qual apresenta seu estudo sobre os tributos e suas diversas espécies, senão vejamos:

Os tributos, nas suas diversas espécies, compõem o Sistema Constitucional Tributário, que a Constituição inscreve nos seus artigos 145 a 162. Tributo, sabemos, encontra definição no artigo 3º do CTN., definição que se resume, em termos jurídicos, no constituir ele uma obrigação, que a lei impõe as pessoas, de entregar uma certa importância em dinheiro ao Estado. As obrigações são voluntárias ou legais. As primeiras, decorrem da vontade das partes, assim do contrato; as legais resultam da lei, por isso são denominadas obrigações ex lege e podem ser encontradas tanto no direito público quanto no direito privado. A obrigação tributária, obrigação ex lege, a mais importante do direito público, "nasce de um fato qualquer da vida concreta, que antes havia sido qualificado pela lei como apto a determinar o seu nascimento." (Geraldo Ataliba "Hermenêutica e Sistema Constitucional Tributário", in *Diritto e Prática Tributária*, volume 1, Padova, Cedem, 1979).

As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são as seguintes: a) os impostos (C.F., arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156); b) as taxas (C.F., art. 145, II); c) as contribuições, que podem ser assim classificadas: c. 1. de melhoria (C.F., art. 145, III), c.2. parafiscais (C.F., art. 149), que são: c.2.1. sociais, C.2.1.1. da seguridade social (C.F., art. 195, I, II, III), c.2.1.2. outras da seguridade social (C.F., art. 195, par. 4º), c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o salário-educação, C.F., art. 212, par. 5º, contribuições para o SESI, SENAI, SENAC, C.F., art. 240); c.3. especiais: c.3.1. de intervenção no domínio econômico (C.F., art. 149) e c.3.2. corporativas (C.F., art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária: d) os empréstimos compulsórios (C.F., art. 148).

(...)

O citado artigo 149 institui três tipos de contribuições a) contribuições sociais, b) de intervenção, c) corporativas. As primeiras, as contribuições sociais, desdobram-se, por sua vez, em a.1) contribuições de seguridade social, a.2) outras de seguridade social e a.3) contribuições sociais gerais.

Examinemos mais detidamente essas contribuições

As contribuições sociais, falamos, desdobram-se em a. 1. Contribuições de seguridade social: esteio disciplinadas no art 195, I, II e III, da Constituição. São as contribuições previdenciárias as contribuições do FINSOCIAL, as da Lei 7.689, o PIS e o PASEP (C.F., art. 239). Não estão sujeitas à anterioridade (art. 149, art. 195, par. 6º); a.2. outras de seguridade social (art. 195, par. 4º): não esteio sujeitas a anterioridade (art. 149, art 195, par. 6º). A sua instituição, todavia esta

condicionada à observância da técnica da competência residual da União a começar para a sua instituição pela exigência de lei complementar (art. 195, parágrafo 4º, art. 154, I) a.3. contribuições sociais gerais (art. 149): FGTS, o salário-educação (art. 212, parágrafo 5º, as contribuições do SENAI, do SESI, do SENAC (art. 240). Sujeitam-se ao princípio da anterioridade.

As contribuições de intervenção no domínio econômico (art. 149), como as contribuições da I.A.A., do I.B.C., estão sujeitas ao princípio da anterioridade. As corporativas (art. 149), cobradas, por exemplo, pela O.A.B., pelos Conselhos de Fiscalização de profissões liberais e pelos sindicatos (contribuição sindical) estão sujeitas, também, ao princípio de anterioridade.

25. Trata-se, portanto, de espécies do gênero contribuição, e desta forma, entendemos sobre a distinção entre tais contribuições como contribuição social de seguridade social, para aquelas destinadas ao extinto FUNRURAL, atualmente por força do art. 195 da Constituição Federal, e contribuição especial de intervenção do domínio econômico para a destinada ao INCRA (CF, art. 149), posto que, em conformidade aos exemplos elencados no último trecho suso transcrito, tal contribuição encaixa-se nessa classificação, por também ser uma Autarquia.

26. No concernente à exigência de lei complementar, mister faz-se transcrever o entendimento do Supremo Tribunal Federal, no já então mencionado voto do Recurso Extraordinário nº 138.284 - CE, relatado pelo Ministro CARLOS MAIO VELLOSO, in verbis:

Todas as contribuições, sem exceção, sujeitam-se à lei complementar de normas gerais, assim ao C. TN. (art. 146, III, ex vi do disposto no art. 149). Isto não quer dizer que a instituição dessas contribuições exige lei complementar: porque não são impostos, não há a exigência no sentido de que os seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes estejam definidos na lei complementar (art. 146, III, a).

(...)

CONSECTÁRIOS LEGAIS: JUROS, MULTA E TAXA SELIC

19. Alega a Impugnante não estar em mora porque nada deve à autarquia previdenciária por consequência da absurda "aferição indireta" efetuada sem amparo legal, e que, portanto, não se justifica a imposição de juros moratórios e multa punitiva por atraso no inadimplemento de contribuição.

19.1 O Relatório Fiscal esclarece sobre os diversos tipos de levantamentos constantes do presente lançamento tributário, sendo que os levantamentos AB1-REMUNERAÇÃO ARBITRADA DIÁRIO - competência 12/2004 e AB2- RESÍDUO VALE REFEIÇÃO NÃO EXPLICADO - rateado para o período 01/2004 a 12/2004 foram efetuados de ofício em razão da não apresentação de documentação solicitada por meio de Termo de Intimação para Apresentação de Documentos (TIAD).

19.2. Os demais levantamentos foram efetuados com base em documentos apresentados pela empresa, que permitiram ao Auditor conhecer todos os elementos necessários e indispensáveis ao lançamento do crédito tributário.

19.3. Neste ponto, parece relevante lembrar que a prova documental é o instrumento de maior uso na atividade fiscal e quanto ao objeto, a prova pode ser direta e a indireta.

19.3.1. Prova direta é aquela que tem por objeto imediato o fato que se quer provar ou que consiste neste mesmo fato. Exemplo para o presente caso são os valores lançados na conta 1.1.02.04.0002.5 do livro diário da empresa, conforme consta do Relatório Fiscal.

19.3.2. Já a prova indireta é aquela que resulta de algum fato, de tal maneira relacionado com o fato principal, que, da sua existência, chega-se à certeza do fato principal.

19.4. Com efeito, aferir consiste em obter-se ou determinar-se valores por meio de mecanismos previstos em lei. A Aferição indireta é meio excepcional, utilizável quando da impossibilidade de identificação da base-de-cálculo real e se presta para o lançamento por arbitramento.

19.5. Quando do conhecimento dos elementos necessários e indispensáveis ao lançamento do crédito tributário, temos a aferição direta (terminologia não utilizada normalmente pela doutrina pátria, sendo, contudo, tecnicamente correta).

19.6. O presente lançamento de ofício tomou por base valores registrados na própria contabilidade, Livro Diário, considerados como remunerações pagas a empregados pelo fato da empresa não ter apresentado documentos e/ou informações que deveriam embasar os lançamentos contábeis efetuados. Diante do ocorrido a fiscalização, corretamente, apurou as contribuições devidas, com fundamento no disposto no parágrafo 3º do artigo 33 da Lei Nº 8.212/91, pelo que não assiste razão As alegações apresentadas pela impugnante.

(...)

19.9. Em relação à taxa SELIC, tem-se que, após análise pela doutrina de seus aspectos econômico e jurídico, restou demonstrada a plena validade da referida taxa a título de juros, perfeitamente utilizável como índice a ser aplicado As contribuições previdenciárias, recolhidas com atraso, objetivando recompor os valores devidos aos cofres da União (com destinação específica para pagamento dos benefícios previdenciários), a qual foi prejudicada, financeira e economicamente, pelo atraso no recolhimento das contribuições.

19.10. A utilização da taxa SELIC como índice de juros (e não de atualização monetária) surgiu com o advento da Lei 9065/95 (artigo 13) passando os juros de mora, a partir de abril de 1995, a ser calculado 6. taxa referencial do Sistema de Liquidação e (SELIC), que embora diária, é acumulada dentro do mês, para a obtenção de uma taxa mensal que é utilizada nos recolhimentos das contribuições efetuados com atraso.

19.11 A cobrança de juros de mora sobre o crédito não integralmente pago no vencimento, está prevista no próprio CTN, art. 161 assim dispõe:

Art. 161. O crédito...

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês.

19.12. Da leitura do § 1º do artigo 161, do CTN, observa-se que somente quando lei específica não dispuser de modo diverso é que a taxa dos juros de mora será de 1% ao mês. Ocorre, entretanto, que as contribuições previdenciárias estão regidas por lei específica, ou seja, a Lei 8.212/91, que no seu art. 34, à época do lançamento, dispõe que a taxa de juros a ser utilizada é a da SELIC, conforme informado no Relatório Fundamentos Legais do Débito — FLD, fls. 26/28.

(...)

19.14. Pelas razões expostas, entendemos como correta a aplicação dos consectários legais, como consubstanciado neste levantamento, não devendo prosperar o intento da Impugnante.

INCONSTITUCIONALIDADE/ILEGALIDADE

20. Não cabe à esfera administrativa julgar a constitucionalidade das leis, competência esta do Poder Judiciário, sendo que a lei, cuja invalidade ou inconstitucionalidade não tenha sido declarada, surtirá efeitos enquanto vigente, e será obrigatoriamente cumprida pela autoridade administrativa por força do ato administrativo vinculado.

(...)

Em adição às razões de decidir supra transcritas, destaque-se que:

Com relação à Contribuição para o INCRA, adoto como razões de decidir o voto do Conselheiro Luís Henrique Dias Lima, objeto do Acórdão nº 2402-007.577, de 11 de setembro de 2019, *in verbis*:

A empresa apresenta argumentos relativos à inexigibilidade da cobrança, de empresas exclusivamente urbanas, da contribuição destinada ao instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária INCRA.

Ocorre que a contribuição em comento, conforme a legislação que trata da matéria, art. 1º, inciso I, item 2, e art. 3º do Decreto-Lei nº 1.146/1970, juntamente com o art. 15, inciso II, da Lei Complementar nº 11/1971, elege as empresas, inclusive urbanas, como sujeito passivo da contribuição, não havendo qualquer decisão judicial que suspenda a eficácia dessas normas. Ademais, os Tribunais Superiores já firmaram entendimento no sentido de que não existe óbice a que seja cobrada, de empresa urbana, a contribuição destinada ao INCRA.

A contribuição ora questionada caracteriza-se como CONTRIBUIÇÃO ESPECIAL DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO, classificada doutrinariamente como CONTRIBUIÇÃO ESPECIAL ATÍPICA, tem caráter de universalidade e a sua incidência não está condicionada a que a empresa exerça atividade exclusivamente rural.

Não é um tributo corporativista a ser suportado por uma determinada classe, pois as contribuições especiais atípicas (de intervenção no domínio econômico) são constitucionalmente destinadas a finalidades não diretamente referidas ao sujeito passivo, o qual não necessariamente é beneficiado com a atuação estatal e nem a ela dá causa traço característico que as distingue das contribuições de interesse de categorias profissionais e de categorias econômicas. Vejamos:

TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÃO DESTINADA AO INCRA - LEI 2.613/55 - DL 1.146/70 - LC 11/71 - NATUREZA JURÍDICA E DESTINAÇÃO CONSTITUCIONAL - CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE - LEGITIMIDADE DA EXIGÊNCIA MESMO APÓS AS LEIS 8.212/91 E 8.213/91.

(...)

3. Em síntese, estes foram os fundamentos acolhidos pela Primeira Seção:

- a) a referibilidade direta NÃO é elemento constitutivo das CIDE's;
- b) as contribuições especiais atípicas (de intervenção no domínio econômico) são constitucionalmente destinadas a finalidades não diretamente referidas ao sujeito passivo, o qual não necessariamente é beneficiado com a atuação estatal e nem a ela dá causa (referibilidade). Esse é o traço característico que as distingue das contribuições de interesse de categorias profissionais e de categorias econômicas;
- c) as CIDE's afetam toda a sociedade e obedecem ao princípio da solidariedade e da capacidade contributiva, refletindo políticas econômicas de governo.
Por isso, não podem ser utilizadas como forma de atendimento ao interesse de grupos de operadores econômicos;
- d) a contribuição destinada ao INCRA, desde sua concepção, caracteriza-se como CONTRIBUIÇÃO ESPECIAL DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO, classificada doutrinariamente como CONTRIBUIÇÃO ESPECIAL ATÍPICA (CF/77, CF/69 e CF/88 art. 149);
- e) o INCRA herdou as atribuições da SUPRA no que diz respeito à promoção da reforma agrária e, em caráter supletivo, as medidas complementares de assistência técnica, financeira, educacional e sanitária, bem como outras de caráter administrativo;
- g) a contribuição do INCRA não possui REFERIBILIDADE DIRETA com o sujeito passivo, por isso se distingue das contribuições de interesse das categorias profissionais e de categorias econômicas;

4. A Primeira Seção do STJ, na esteira de precedentes do STF, firmou entendimento no sentido de que não existe óbice a que seja cobrada, de empresa urbana, a contribuição destinada ao INCRA.

5. Recurso especial do INCRA provido e prejudicado o recurso especial das empresas.

(Superior Tribunal de Justiça STJ, Recurso Especial 638.527 SC (2004/00229462), Relatora Ministra Eliana Calmon, DJ 16/02/2007)

Portanto, não podem ser acolhidas as alegações da impugnante no sentido da não exigibilidade da contribuição para o INCRA.

No que tange às Contribuições destinadas ao SESC e SEBRAE, melhor sorte não assisti à Recorrente.

Com o intuito de promover as políticas de apoio as micro e pequenas empresas, bem como o incentivo às exportações e ao desenvolvimento industrial, o Decreto n.º 99.570, de 09/09/1990, com autorização da Lei n.º 8.029, de 12/04/1990, transformou o então Centro de Apoio à Pequena e Média Empresa - CEBRAE em serviço social autônomo denominado Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE.

Para financiamento da entidade criada foi instituído (art. 8.º, § 3.º da Lei n.º 8.029/1990) um adicional a ser cobrado das empresas que contribuía para o SENAI, SENAC, SESI e SESC, independentemente de serem ou não pequenas ou micro empresas. Sobre esse tema já está pacificado o entendimento do STJ, no sentido de que são contribuintes do SEBRAE, indistintamente, as empresas comerciais e industriais. Observe-se esse julgado:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA O SEBRAE DAS EMPRESAS DE MÉDIO E GRANDE PORTES. EXIGIBILIDADE. ADICIONAL DEVIDO SOBRE CADA CONTRIBUIÇÃO RECOLHIDA AO SESC, SESI, SENAC E SENAI ART. 8º, § 3º, DA LEI 8.029/1990. 1. "A contribuição ao Sebrae é devida por todos aqueles que recolhem as contribuições ao Sesc, Sesi, Senac e Senai, independentemente de serem micro, pequenas, médias ou grandes empresas." (REsp 550.827/PR, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, DJ de 27.02.2007). 2. O adicional para o SEBRAE incide sobre cada uma das Contribuições devidas ao SENAI, SENAC, SESI e SESC. Inteligência do art. 8º, § 3º, da Lei 8.029/1990: "Para atender à execução das políticas de apoio às micro e às pequenas empresas, de promoção de exportações e de desenvolvimento industrial, é instituído adicional às alíquotas das contribuições sociais relativas às entidades de que trata o art. I o do DecretoLei no 2.318, de 30 de dezembro de 1986". 3. Agravo Regimental não provido.

(STJ — Segunda Turma, AgRg no REsp 500634 / SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, DJe. 31/10/2008).

Inconteste, portanto, a regularidade do lançamento fiscal neste particular.

Com relação ao Salário-Educação, destaque-se, inicialmente, os escólios da Conselheira Ana Cláudia Borges de Oliveira, objeto do Acórdão nº 2402-010.091, *in verbis*:

Trata-se o salário-educação de contribuição social, prevista no art. 212, § 5º, da Constituição Federal, a ser paga pelas empresas e destinada ao financiamento da educação básica, de competência do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE), autarquia federal criada pela Lei nº 5.537/68, e alterada pelo Decreto-Lei nº 87/69.

A Lei nº 9.766/98 dispôs que a fiscalização da arrecadação do salário-educação seria realizada pelo INSS, ressalvada a competência do FNDE sobre a matéria, e que a contribuição seria recolhida ao INSS ou ao FNDE; sendo cabível ao INSS a retenção de 1%, a título de taxa de administração, creditando o restante no Banco do Brasil, em favor do FNDE – arts. 4º e 5º.

O Decreto nº 6.003, de 28/12/2006, ao regulamentar o salário-educação, manteve a exigência da contribuição com a alíquota de 2,5%2 sobre a remuneração dos segurados empregados, conforme já previsto no art. 15 da Lei nº 9.424/96.

Com a vigência da Lei nº 11.457, de 16/03/2007, a competência para arrecadação, fiscalização e cobrança passou a ser da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) – arts. 2º e 3º.

(...)

Neste contexto, apresenta-se irretocável o entendimento do órgão julgador de primeira instância, uma vez que o Supremo Tribunal Federal (STF) manifestou-se pela legitimidade da cobrança da referida Contribuição Social, tendo sido — o art. 15 da Lei nº 9.424, de 24.12.1996, dispositivo legal infraconstitucional em que está prevista a contribuição social do Salário Educação — declarado constitucional pelo aludido Tribunal.

Inclusive, há a Súmula 732 (do STF) prevendo ser constitucional a cobrança da contribuição do Salário Educação, seja sob a Constituição de 1969, seja sob a Constituição de 1988, e no regime da Lei nº 9.424, de 1996.

Portanto, no caso vertente, a contribuição social do Salário Educação é, sim, devida, sendo correto o lançamento, tanto que a Recorrente não se insurgiu quanto à materialidade dos fatos geradores desse tributo (Salário Educação).

No que tange às alegações de ofensa a princípios constitucionais, ressalta-se que não compete à autoridade administrativa apreciar a arguição e declarar ou reconhecer a inconstitucionalidade de lei, pois essa competência foi atribuída, em caráter privativo, ao Poder Judiciário, pela Constitucional Federal, art. 102.

A mais abalizada doutrina escreve que toda atividade da Administração Pública passa-se na esfera infralegal e que as normas jurídicas, quando emanadas do órgão legiferante competente, gozam de presunção de constitucionalidade, bastando sua mera existência para inferir a sua validade.

Sobre o tema, conferia-se o enunciado da Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

De fato, este Egrégio Conselho não pode adentrar no controle de constitucionalidade das leis, somente outorgada esta competência ao Poder Judiciário, devendo o CARF se ater a observar o princípio da presunção da constitucionalidade das leis, exercendo, dentro da devolutividade que lhe competir frente a decisão de primeira instância com a dialética do recurso interposto, o controle de legalidade do lançamento para observar se o ato se conformou ao disposto na legislação que estava em vigência por ocasião da ocorrência dos fatos, não devendo abordar temáticas de constitucionalidades, salvo em situações excepcionais quando já houver pronunciamento definitivo do Poder Judiciário sobre dado assunto, ocasião em que apenas dará aplicação a norma jurídica constituída em linguagem competente pela autoridade judicial, ou se eventualmente houvesse dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei n.º 10.522, de 2002, ou súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar n.º 73, de 1993, ou pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar n.º 73, de 1993.

Não se verifica, entretanto, nenhuma dessas hipóteses nos presentes autos.

Outrossim, o art. 26-A do Decreto n.º 70.235, de 1972, com redação dada pela Lei 11.941, de 2009, enuncia que, no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Neste mesmo sentido é, pois, a redação do art 62 do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho.

Dessa forma, com relação aos vícios de ilegalidade e inconstitucionalidade suscitados, veja-se que para se acatar a tese recursal seria necessário afastar a aplicação de lei, o que é defeso pelos supracitados art. 26-A do Decreto nº 70.235/72 e art. 62 do Regimento Interno deste Conselho - RICARF.

Em síntese, e a despeito do bem fundamentado recurso, o CARF não tem competência para decidir questões atinentes à inconstitucionalidade e/ou ilegalidade das normas, de tal maneira que a decisão *a quo* não deve ser reformada, negando-se provimento ao recurso.

No tocante aos juros de mora, calculados com base na Taxa SELIC, é pacífica a sua incidência sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, vez que decorre de norma cogente, consubstanciada no art. 161 do CTN, bem assim trata-se de matéria já sumulada no âmbito desse Egrégio Conselho, a teor dos Enunciados n. 4 e 5, ambos de Súmula CARF, *in verbis*:

Enunciado n. 4 de Súmula CARF

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Enunciado n. 5 de Súmula CARF

São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Neste esboço, nega-se provimento ao recurso voluntário neste particular.

Do Levantamento PAT - VALE-REFEIÇÃO FORA DO PAT

A Fiscalização apontou como fato gerador das contribuições previdenciárias, dentre outros, os valores pagos, devidos ou creditados a segurados empregados, na forma de vale-refeição não abrangido pelo Programa de Alimentação do Trabalhador, *in verbis*:

Das remunerações omitidas da GFIP, pagas a segurados empregados, na forma de vale-refeição ou cesta básica, não abrangidos pelo Programa de Alimentação do Trabalhador

22. No TIAF lavrado em 20/02/2008, a Fiscalização pediu ao sujeito passivo o comprovante de adesão ao Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT. No item 6 do TIAD lavrado em 28/05/2008, a Fiscalização efetuou a seguinte solicitação: "Apresentar comprovante de inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador e apresentar planilha em meio papel e em meio magnético informando, para cada competência, o nome completo de todos os trabalhadores que receberam vale -refeição, vale-alimentação ou cesta básica, e o valor total de vale -refeição, vale alimentação ou cesta-básica, entregue para cada trabalhador". No item 7 desse mesmo TIAD, a fiscalização solicitou o seguinte: "Conciliar a planilha acima com o valor de R\$

64.532,23 de despesas operacionais com alimentação do trabalhador informada na ficha 05 A da DIPJ apresentada".

23. O sujeito passivo não apresentou o comprovante de adesão ao PAT. Sendo assim, não se beneficia da exclusão de base de cálculo prevista no art. 214, § 9º, inciso III, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048, de 06 de maio de 1999.

(...)

24. O vale-refeição fornecido pelo sujeito passivo para seus empregados, estando em desacordo com o PAT, passa a ser considerado remuneração tributável para a Previdência Social, cabendo a autuação do sujeito passivo por ter omitido tais valores das GFIP que apresentou, consoante mandamento contido no § 10 do art. 214 do RPS

(...).

(grifei)

Como se vê, a fiscalização considerou como salário indireto e, por conseguinte, fato gerador da contribuição previdenciária, os valores referentes ao ticket alimentação fornecido pela Autuada aos seus empregados sem estar inscrita no PAT – Programa de Alimentação do Trabalhador, aprovado pelo Ministério do Trabalho e Emprego.

A recorrente, por seu turno, defende, em síntese, que *o vale refeição” fornecido dentro do Programa de Alimentação do Trabalhador, e, portanto, segundo a própria legislação (Lei nº 6321/76), não se inclui como salário-de-contribuição previdenciária. Assim, conclui que, tendo em vista: a) que o fornecimento de “ticket-refeição” tem previsão em Acordo Coletivo de Trabalho; b) que é fornecido em conformidade com a disciplina de Programa de Alimentação ao Trabalhador, portanto, exclui-se do salário-de-contribuição; c) que a jurisprudência trabalhista, unânime e convergente, estabelece que a participação do empregado, por menor que seja, no custeio desse benefício, descaracteriza-o como salário-utilidade, e o TST, como vimos, entende que de nenhum modo tem natureza salarial; e d) em casos concretos, a jurisprudência dos Tribunais Regionais Federais declarando não devidas contribuições previdenciárias sobre “ticket-refeição”, resultando claro que neste ponto a presente autuação não se sustenta, devendo ser excluídas as verbas a esse título.*

Sobre o tema, sirvo-me das conclusões alcançadas pela 2ª Turma da CSRF, objeto do Acórdão 9202-008.442, *in verbis*:

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ALIMENTAÇÃO IN NATURA. PAT. DESNECESSIDADE. NÃO INCIDÊNCIA.

O fornecimento de alimentação in natura pela empresa a seus empregados não está sujeito à incidência da contribuição previdenciária, ainda que o empregador não esteja inscrito no PAT. Ato Declaratório PGFN nº 3/2011.

(...)

A atual jurisprudência deste colegiado é firme no sentido da não incidência da contribuição previdenciária no fornecimento de alimentação, in natura, pela empresa a seus empregados, ainda que o empregador não esteja inscrito no PAT.

Por bem discorrer sobre o tema, reproduzo excerto do voto condutor do acórdão 9202.008.209, da lavra do Conselheiro Mario Pereira de Pinho Filho, nos termos a seguir:

A definição sobre a incidência ou não das contribuições sociais em relação à rubrica objeto de lançamento deve levar em consideração sua natureza jurídica, a existência ou não de normas que lhes concedam isenção e o cumprimento dos requisitos necessários ao usufruto desse favor legal.

Nessa esteira, o § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 relaciona, de forma exaustiva, as diversas verbas de natureza salarial que podem ser excluídas da base de cálculo da Contribuição Previdenciária. Em se tratando de salário utilidade pago sob a forma de alimentação, dispõe a alínea “c” do citado § 9º:

[...]

Nos termos das disposições legais encimadas, para que a parcela referente à alimentação in natura recebida pelo segurado empregado seja excluída do salário de contribuição é necessário que essa seja paga de acordo com o Programa de Alimentação do Trabalhador –PAT, instituído pelo Ministério do Trabalho e Emprego, de conformidade com a Lei nº 6.321/1976.

Não se olvide que o descumprimento dos requisitos necessários ao gozo da isenção têm como consequência lógica a incidência da exação tributária.

Cabe aqui ressaltar que o art. 111 do CTN estabelece que as normas afetas a outorga de isenção devem ser interpretadas literalmente.

A despeito do que dispõe a legislação trabalhista e tributária, o entendimento pacificado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça –STJ é de que, em se tratando de pagamento in natura, o auxílio alimentação não sofre incidência de contribuição previdenciária, independentemente de inscrição no PAT, visto que ausente a natureza salarial da verba.

Nesse sentido é a decisão consubstanciada no AgRg ao REsp nº 1.119.787/SP:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. FGTS. ALIMENTAÇÃO IN NATURA. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTES.

1. O pagamento do auxílio alimentação in natura, ou seja, quando a alimentação é fornecida pela empresa, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não possuir natureza salarial, razão pela qual não integra as contribuições para o FGTS. Precedentes: REsp 827.832/RS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/11/2007, DJ 10/12/2007 p. 298; AgRg no REsp685.409/PR, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/06/2006, DJ 24/08/2006 p. 102; REsp 719.714/PR, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/04/2006, DJ 24/04/2006 p. 367; REsp 659.859/MG, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/03/2006, DJ 27/03/2006 p. 171.

2. Ad argumentandum tantum, esta Corte adota o posicionamento no sentido de que a referida contribuição, in casu, não incide, esteja, ou não, o empregador, inscrito no Programa de Alimentação do Trabalhador PAT.

3. Agravo Regimental desprovido.

Em virtude do entendimento do STJ, foi editado o Ato Declaratório nº 03/2011 da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional PGFN, publicado no D.O.U. de 22/12/2011, com base em parecer aprovado pelo Ministro da Fazenda, o qual autoriza a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, “nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento in natura do auxílio alimentação não há incidência de contribuição previdenciária”, independentemente de inscrição no PAT

O Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011, que motivou a edição do Ato Declaratório nº 03/2011, foi assim ementado:

Tributário. Contribuição previdenciária. Auxílio alimentação in natura. Não incidência. Jurisprudência pacífica do Egrégio Superior Tribunal de Justiça. Aplicação da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recursos e a desistir dos já interpostos.

Ao longo do parecer encimado, a Fazenda Nacional noticiou o posicionamento jurisprudencial dominante nos seguintes termos:

Ocorre que o Poder Judiciário tem entendido diversamente, restando assente no âmbito do STJ o posicionamento segundo o qual o pagamento in natura do auxílio alimentação, ou seja, quando o próprio empregador fornece a alimentação aos seus empregados, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não constituir verba de natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT ou decorra o pagamento de acordo ou convenção coletiva de trabalho. Entende o Colendo Superior Tribunal que tal atitude do empregador visa tão-somente proporcionar um incremento à produtividade e eficiência funcionais.

Nesse mesmo sentido foi o voto condutor no acórdão 2402002.521, quando assentou que "diante do citado ato, o fornecimento de cestas básicas, ou seja, alimentação in natura, não integra o salário de contribuição independente de a empresa ter ou não efetuado adesão ao PAT Programa de Alimentação ao Trabalhador."

Nessa mesma linha, os acórdãos 9202005.257, de 28/03/17 e 9202008.209, de 25/09/2019, adiante ementados:

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. FORNECIMENTO DE LANCHES E REFEIÇÕES. ALIMENTAÇÃO FORNECIDA IN NATURA. AUSÊNCIA DE ADESÃO AO PAT. ATO DECLARATÓRIO Nº 03/2011

Restando demonstrado que o fornecimento de lanches e refeições, deu-se na modalidade "in natura", o lançamento enquadra-se na exclusão prevista no Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011 da Procuradoria da Fazenda Nacional, aprovado pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda que ensejou a publicação do Ato Declaratório 03/2011, posto que a alimentação mencionada no dito Parecer se coaduna com a objeto deste lançamento, qual seja: com a fornecida "in natura", sob a forma de utilidades.

[...]

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ALIMENTAÇÃO IN NATURA. PAT. DESNECESSIDADE. NÃO INCIDÊNCIA. O fornecimento de alimentação in natura pela empresa a seus empregados não está sujeito à incidência da contribuição previdenciária, ainda que o empregador não esteja inscrito no PAT. Ato Declaratório PGFN nº 3/2011.

Consoante estabelece a alínea "c" do inciso II do § 1º do art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, os membros das turmas de julgamento do CARF podem afastar a aplicação de lei com base em ato declaratório do Procurador Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522/2002 (como é o caso do Ato Declaratório nº 3/2011).

Adicionalmente às razões de decidir supra reproduzidas, destaque-se que, de acordo com o PARECER PGFN/CRJ/Nº 2117/2011, não há incidência de contribuição previdenciária sobre o pagamento in natura do auxílio-alimentação.

Ou seja, quando o próprio empregador fornece a alimentação aos seus empregados, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não constituir verba de natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT ou decorra o pagamento de acordo ou convenção coletiva de trabalho.

Cabe observar que o Parecer PGFN/CRJ nº 2.117 aponta que o auxílio alimentação "pago em espécie ou creditado em conta-corrente, em caráter habitual, assume feição salarial e, desse modo, integra a base de cálculo da contribuição previdenciária."

Quanto ao que seja pagamento “em espécie”, o REsp 476.194/PR (citado no Parecer nº 2.117), informa que se o “auxílio alimentação é pago em dinheiro ou seu valor creditado em conta-corrente, em caráter habitual e remuneratório, integra a base de cálculo da contribuição previdenciária”.

No caso em tela, a fiscalização esclarece que a alimentação foi fornecida diretamente pelo empregador por meio ticket alimentação, ou seja, o fornecimento do auxílio não foi nem em dinheiro e nem por meio de depósito em conta corrente.

Sobre o fato de o pagamento ter sido realizado mediante ticket alimentação, socorro-me, agora, ao precedente deste Colegiado, consubstanciado no Acórdão nº 2402-009.693 de 05 de abril de 2021, de relatoria do conselheiro Francisco Ibiapino Luz que, citando outro precedente desta Turma, especificamente a Declaração de Voto da lavra do conselheiro Denny Medeiros da Silveira, assim concluiu:

A controvérsia se instalou, porque a fiscalização considerou o fornecimento de alimentos, na forma de “cartão” e “ticket alimentação”, pela Contribuinte aos empregados como salário de contribuição, sob o fundamento de que dito fornecimento não atendeu as normas vistas no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) do Ministério do Trabalho. É o que se vê nos excertos do relatório e voto do acórdão recorrido, aqui transcritos:

(...)

No entanto, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já pacificou que o descumprimento da mera formalidade de adesão ao PAT, por si só, não afasta a isenção referente à contribuição social previdenciária que incidiria sobre dito auxílio-alimentação se pago “in natura”. Tratam-se de decisões vistas nos EREsp 603.509/CE; REsp 1.196.748/RJ; AgRg no REsp 1.119.787/SP; AgRg no AREsp 5.810/SC; AgRg no REsp 1.426.319/SC; REsp 827.832/RS; REsp 1.467.236/CE e RESP 977.238/RS, deste último, transcrevo excerto:

(...)

Nessa perspectiva, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) editou o Ato Declaratório nº 03, de 20 de dezembro de 2011, aprovado pelo Ministro da Fazenda, dispensando a apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, contemplando discussão acerca da incidência de contribuições sociais previdenciárias sobre o auxílio alimentação concedido in natura, independentemente de inscrição do fornecedor no PAT, nestes termos:

(...)

Válido esclarecer que citado entendimento é de aplicação obrigatória por este Conselho, conforme preceitua o art. 62, §1º, inciso II, alínea “c”, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Confira-se:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

[...]

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

[...]

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

A propósito, o fato de referido fornecimento ter sido efetivado mediante “TKR – Ticket Refeição”, e não propriamente em refeitório, não tem o condão de afastar a natureza da mencionada prestação. Trata-se de tema enfrentado por esta Turma de Julgamento recentemente (Acórdão nº 2402-007.565, sessão de 10 de setembro de 2019 - processo nº 13888.002349/2007- 74), oportunidade em que segui o Relator e concordei com a bem fundamentada Declaração de voto, da lavra do conselheiro Denny Medeiros da Silveira. Entendimento que ainda comigo carrego, razão por que incorporo os excertos dela abaixo transcritos às minhas razões de aqui decidir:

[...]

Todavia, em que pese seu voto ter focado unicamente no fornecimento de auxílio-alimentação em pecúnia, que foi a matéria em discussão, trouxe, dentre os precedentes citados deste Conselho, a seguinte ementa do Acórdão nº 9202-006.283:

AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO. PAGAMENTO EM PECÚNIA.

Integram o salário-de-contribuição os pagamentos efetuados em pecúnia a título de auxílio-alimentação (assim também considerados os pagamentos via cartões ou tickets).

Como se vê, tal enunciado reconhece que o pagamento em pecúnia de auxílio-alimentação integra o salário de contribuição, sendo nesse sentido o voto condutor, porém, como a parte final desse enunciado inclui na base de cálculo das contribuições o pagamento de auxílio-alimentação realizado por meio de cartões e “tickets”, peço vênica para externar o meu entendimento a respeito dessas duas modalidades de fornecimento de alimentação, acrescentando, ainda, o vale-alimentação/refeição.

Pois bem, tendo em vista a necessidade de interpretarmos literalmente a legislação que disponha sobre a outorga de isenção, segundo determinado pelo art. 111, do Código Tributário Nacional (CTN), devemos verificar o que vem a ser alimento “in natura” e se o “ticket”, o cartão e o vale-alimentação/refeição se enquadram nessa categoria.

Para tal, convém consultarmos, inicialmente, o que dizem os dicionários sobre o verbete “in natura”:

Michaelis

“In natura”: Em estado puro, sem passar por processamento.

Priberan

“In natura”: Que se encontra em seu estado natural; que não foi processado.

Wikipedia

“In natura”: A expressão “in natura” é uma locução latina que significa “na natureza, da mesma natureza”. É utilizada para descrever os alimentos de origem vegetal ou animal que são consumidos em seu estado natural, como por exemplo as plantas.

Partindo dessas definições, percebe-se que os alimentos fornecidos pelas empresas, em seus refeitórios, a rigor, não são “in natura”, pois, via de regra, não são servidos em seu estado natural, mas sim após serem processados, ou seja, cozidos, assados, triturados, pasteurizados, moídos, fermentados, temperados, etc.

Dessa forma, tem-se claro que para a legislação, a expressão “in natura” diz respeito ao fornecimento de alimento em si, e não ao estado em que ele se encontra. É por isso que não há questionamento, na jurisprudência, quanto ao enquadramento tanto do alimento fornecido em refeitório quanto do alimento fornecido por meio de cestas básicas na regra isentiva do art. 28, § 9º, alínea “c”, da Lei 8.212/91.

Nesse contexto, não vemos qualquer óbice quanto ao enquadramento do “ticket”, do cartão e do vale-alimentação/refeição na mesma regra isentiva, pois, em tais modalidades, o que o empregador fornece ao empregado não é pecúnia (não é

dinheiro), mas sim alimento e, diga-se de passagem, numa condição melhor para o empregado, que poderá utilizar o seu “ticket”, cartão ou vale-alimentação/refeição no estabelecimento que lhe oferecer o alimento com melhor qualidade, variedade e preço.

Acrescente-se, ainda, que o fornecimento e a utilização desses meios para aquisição de alimentos se encontra sob forte regulamentação e controle, segundo se depreende da Portaria nº 3, de 1/3/02, do Ministério do Trabalho e Emprego, que estabelece regras voltadas a garantir a correta utilização dos chamados documentos de legitimação, que compreendem, dentre outros, o “ticket”, o cartão e o vale-alimentação/refeição:

(...)

Como se pode perceber, visando a melhoria das condições nutricionais e da qualidade de vida dos trabalhadores, o Ministério do Trabalho tem se empenhado no sentido de assegurar que o “ticket”, o cartão e o vale-alimentação/refeição sejam utilizados, unicamente, na aquisição de alimentos, sendo descredenciados os estabelecimentos que violam essa determinação, além de sofrerem as penalidades cabíveis.

Desse modo, sob o aspecto teleológico, se o objetivo do legislador, ao utilizar a expressão “in natura”, foi garantir que o empregador fornecesse alimento ao empregado, em vez de dinheiro, o fornecimento de “ticket”, cartão ou vale-alimentação/refeição, de uso vinculado à aquisição de alimentos, não se afasta desse objetivo.

[...]

Logo, diante do quadro que se apresenta, não há como negar que, ao fornecer ‘ticket’, cartão ou vale-alimentação/refeição, o empregador esteja fornecendo, efetivamente, alimento ao empregado, razão pela qual, em meu entendimento, o pagamento de auxílio-alimentação, nessas modalidades, equivale a fornecimento de alimento “in natura” e, por esse motivo, não deve integrar o salário de contribuição.

(grifei e destaquei)

Neste contexto, deve ser reconhecida a não incidência das Contribuições Previdenciárias em relação à alimentação “in natura” fornecida pela Companhia via ticket refeição, nos termos do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011, que motivou a edição do Ato Declaratório nº 03/2011.

Conclusão

Ante o exposto, concluo o voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário, cancelando-se o Levantamento PAT - VALE-REFEIÇÃO FORA DO PAT.

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior