



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 10166.720744/2011-76  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9202-004.361 – 2ª Turma  
**Sessão de** 24 de agosto de 2016  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** EMPRESA SANTO ANTONIO TRANSPORTE E TURISMO LTDA.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009

AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO. UTILIZAÇÃO DE CARTÃO. NATUREZA AUXÍLIO PAGO EM PECÚNIA. NECESSIDADE DE INCLUSÃO NO PAT

A verba paga a título de auxílio alimentação, mediante o uso de cartões ou tickets de alimentação, tem a natureza de auxílio pago em pecúnia. Portanto, resta necessária a inscrição no PAT para exclusão da base de cálculo da contribuição previdenciária.

Hipótese em que a verba foi paga mediante o uso de cartão e não há inscrição no PAT para o período lançado.

MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre percentuais e limites. É necessário, antes de tudo, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto que sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta.

Recurso especial conhecido e provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer o Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Presidente em Exercício e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício), Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Gerson Macedo Guerra e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri. Ausente, justificadamente o conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

## Relatório

### Do Processo, até a Decisão Recorrida

Trata o presente processo de 08 autos de infração (AI), às e-fls. 002 a 161, cientificados ao contribuinte em 17/03/2011, com relatório fiscal às e-fls. 169 a 190.

Os autos de infração englobam créditos previdenciários envolvendo descumprimentos de obrigação principal (AIOP) e de obrigação acessória (AIOA), relativamente às contribuições sociais devidas à Seguridade Social, ao Seguro de Acidentes do Trabalho GILRAT e aos Terceiros (Outras Entidades e Fundos), no período de 01/2008 a 31/12/2009, inclusive competência 13/2009, conforme a seguir, resumidamente, são discriminados:

### AIOP

DEBCAD Nº	DESCRIÇÃO	VALOR
37.570.522-7	Contribuições previdenciárias <b>patronais</b> para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT.	8.228.076,83
37.270.523-5	Contribuições sociais destinadas a <b>outras entidades e fundos - terceiros.</b>	2.069.143,96
37.270.524-3	Contribuições previdenciárias dos <b>segurados empregados e contribuintes individuais</b> descontados pela empresa de suas remunerações..	1.819.757,30
37.270.525-1	Contribuições relativas a contribuições dos <b>segurados empregados e contribuintes individuais</b> não descontadas pela empresa	331.595,96
<b>TOTAL DOS AUTOS DE INFRAÇÃO DAS OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS</b>		<b>12.448.574,05</b>

### AIOA

DEBCAD Nº	DESCRIÇÃO	VALOR
-----------	-----------	-------

37.328.717-8	CFL 30 - a empresa deixou de preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela Seguridade Social	1.523,57
37.328.718-6	CFL 59 - a empresa, no período entre 01/2008 a 12/2009, deixou de arrecadar, mediante desconto das remunerações referentes ao auxílio-alimentação, as contribuições dos segurados empregados	1.523,57
37.328.719-4	CFL 68 - a empresa não incluiu em GFIP todos os dados correspondentes aos fatos geradores de contribuições previdenciárias.	53.324,95
37.328.720-8	CFL 78 - a empresa declarou as GFIP com informações incorretas ou omissas.	15.260,00
<b>TOTAL DOS AUTOS DE INFRAÇÃO DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS</b>		71.632,09
<b>TOTAL GERAL (OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS + OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS)</b>		12.520.206,14

A contribuinte, às e-fls. 1921 a 2074, impugnou apenas os AI DEBCAD n.ºs: 37.570.522-7, 37.270.523-5, 37.270.525-1, 37.328.719-4 e 37.328.720-8. Os demais foram liquidados por pagamento (e-fls. 2075 a 2077).

A 5ª Turma da DRJ/BSB considerou improcedente a impugnação, por unanimidade de votos, conforme disposto no acórdão nº 03-43.769 de 28/06/2011, às e-fls. 2079 a 2096, para manter integralmente os créditos tributários exigidos.

Inconformada, em 19/07/2011, a contribuinte apresentou recursos voluntários, às e-fls. 2103 a 2233, nos quais argumentava, em síntese:

- afirma que não merece prosperar o auto, quanto às supostas divergências apuradas entre folha de pagamento e GFIP, por não existirem tais divergências, na medida em que todos os lançamentos registrados em folha foram devidamente declarados pelo contribuinte, assim como recolhidas as respectivas e devidas contribuições;
- quanto ao auxílio-alimentação pago aos empregados por meio de crédito em cartões magnéticos disponibilizados pela empresa TRIPAR BSB Administradora de Cartões Ltda., também não prospera o entendimento da fiscalização de que a ausência de comprovação da inscrição regular da empresa no PAT, nos anos de 2008 e 2009, afastaria a natureza não salarial dessa verba;
- que, de acordo com o art. 3º da Lei nº 6.321/76 e o art. 28, §9º, alínea “c” da Lei nº 8.212/91, excluem-se das hipóteses de incidência da contribuição previdenciária as parcelas *in natura* fornecidas ao empregado, bastando, para tanto, que estejam de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social;

- que a Lei nº 6.321 não condiciona o direito à isenção ao atendimento da formalidade de inscrição no PAT, ou seja, a lei sequer exige ato administrativo que expressamente declare o direito à isenção, muito menos de renovação da inscrição para a utilização dos benefícios do Programa;
- que a Portaria Interministerial nº 5/99, do Ministério do Trabalho e Emprego, estabeleceu que a validade da inscrição no PAT vigora por prazo indeterminado;
- que, no seu caso, a ausência de inscrição para os anos de 2008 e 2009 não tem o condão de afastar a natureza salarial de tal verba, que foi expressamente reconhecida pelas respectivas Convenções Coletivas de Trabalho;
- que a empresa está, de fato, amparada pelo PAT, conforme a Lei nº 6.321/76, sendo certo que a única suposta irregularidade apontada pela autoridade fiscal foi o fato de não haver renovado a inscrição para o período em questão;
- cita jurisprudência dos Tribunais Superiores que corroboram seu entendimento com relação ao auxílio-alimentação;
- que as Portarias nº 34, de 07/12/2007 e 62, de 21/07/2008, expedidas pela Secretaria de Inspeção do Trabalho do Ministério do Trabalho e Emprego, ao preverem a obrigatoriedade do recadastramento das pessoas jurídicas beneficiárias do Programa sob pena de cancelamento automático do registro ou inscrição, com data retroativa a 01/01/2008, extrapolam a competência reservada ao legislador ordinário;
- que merece ser afastada, ou ao menos reduzida, a multa de ofício aplicada à empresa, no percentual de 75%, por ser excessiva, confiscatória e desproporcional;
- outrossim, deveriam ser afastadas as multas por omissões nas declarações apresentadas nas GFIP, sendo certo que foram informadas pela empresa todas as contribuições previdenciárias incidentes e devidas, visto que, como demonstrado nos recursos voluntários relativamente aos autos de infração de obrigação principal, os valores pagos aos segurados não se caracterizam como remuneração
- que não restou deflagrada a responsabilidade pessoal dos sócios pelas dívidas tributárias da empresa, na forma prevista no art. 135 do CTN, pelo que não devem ser apontados no Relatório de Vínculos.

O recurso voluntário foi apreciado pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento em 17/07/2014, resultando no acórdão 2301-004.073, às e-fls. 2238 a 2258, que tem a seguinte ementa:

*ALIMENTAÇÃO FORNECIDA PELO EMPREGADOR. INCIDÊNCIA E ISENÇÃO COM REQUISITOS NO INTERESSE DA SAÚDE DO TRABALHADOR. ACATAMENTO DE PARECER DA PGFN EM HOMENAGEM AO PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA.*

*A alimentação fornecida pelo empregador tem natureza salarial e está no campo da incidência da contribuição previdenciária, mas goza de isenção segundo o requisito legal. O requisito de inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) atende à proporcionalidade, pois objetiva proteger a saúde do trabalhador e não representa óbice excessivamente gravoso para a empresa. Sem obediência a tal requisito legal não haveria como reconhecer o direito à isenção. Porém, considerando a existência do Parecer PGFN 2.117/2011 associado aos efeitos do art. 19 da Lei 10.522/2002, concluímos, em homenagem ao princípio da eficiência e para evitar a edição de ato administrativo sem finalidade, que não pode prevalecer a inclusão do benefício na base de cálculo da contribuição apenas motivada pela inexistência de inscrição no PAT.*

*RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS LISTADOS EM ANEXO CORESP OU SIMILAR. APLICAÇÃO DA SÚMULA 88 DO CARF.*

*Súmula CARF nº 88: A Relação de Co-Responsáveis CORESP”, o “Relatório de Representantes Legais - RepLeg” e a “Relação de Vínculos - VÍNCULOS”, anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.*

*LANÇAMENTOS REFERENTES FATOS GERADORES ANTERIORES A MP 449. MULTA MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO DA ALÍNEA “C”, DO INCISO II, DO ARTIGO 106 DO CTN. LIMITAÇÃO DA MULTA MORA APLICADA ATÉ 11/2008.*

*A mudança no regime jurídico das multas no procedimento de ofício de lançamento das contribuições previdenciárias por meio da MP 449 enseja a aplicação da alínea “c”, do inciso II, do artigo 106 do CTN. No tocante à multa mora até 11/2008, esta deve ser limitada ao percentual previsto no art. 61 da lei 9.430/96, 20%.*

*APLICAÇÃO DA MULTA DE 75% COMO MULTA MAIS BENÉFICA ATÉ 11/2008. AJUSTE QUE DEVE CONSIDERAR A MULTA DE MORA E MULTA POR INFRAÇÕES RELACIONADAS À GFIP.*

*Em relação aos fatos geradores até 11/2008, nas competências nas quais a fiscalização aplicou a penalidade de 75% prevista no art. 44 da Lei 9.430/96 por concluir se tratar da multa mais benéfica, quando comparada aplicação conjunta da multa de*

*mora e da multa por infrações relacionadas a GFIP, deve ser mantida a penalidade equivalente à soma de: multa de mora limitada a 20% e multa mais benéfica quando comparada a multa do art. 32 com a multa do art. 32A da Lei 8.212/91.*

**RETROATIVIDADE BENIGNA. OMISSÕES E INEXATIDÕES NA GFIP. LEI 11.941/2009. REDUÇÃO DA MULTA.**

*As multas por omissões ou inexatidões na GFIP foram alteradas pela Lei 11.949/2009 de modo a, possivelmente, beneficiar o infrator, conforme consta do art. 32A da Lei n.º 8.212/1991. Conforme previsto no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado: quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.*

**Recurso Voluntário Provido em Parte**

O acórdão teve o seguinte teor:

*Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, para retificar a multa da obrigação principal, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Andrea Brose Adolfo e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; b) em dar provimento parcial ao recurso para, até 11/2008, nas competências que a fiscalização aplicou a penalidade de 75% (setenta e cinco por cento), prevista no art. 44, da Lei n.º 9.430/96, por concluir se tratar da multa mais benéfica quando comparada aplicação conjunta da multa de mora e da multa por infrações relacionadas à GFIP deve ser mantida a penalidade equivalente à soma de: \*) multa de mora limitada a 20%; e \*) multa mais benéfica quando comparada a multa do art. 32 com a multa do art. 32-A da Lei n.º 8.212/1991, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Wilson Antonio de Souza Correa e Adriano Gonzáles Silvério, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei n.º 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente; c) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para aplicar ao cálculo da multa da obrigação acessória o art. 32-A, da Lei n.º 8.212/1991, caso este seja mais benéfico à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Andrea Brose Adolfo e Marcelo Oliveira, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para determinar que a multa seja recalculada, nos termos do inciso I, art. 44, da Lei n.º 9.430/1996, como determina o Art. 35A da Lei n.º 8.212/1991, deduzindo-se as multas aplicadas nos lançamentos correlatos, e que se utilize esse valor, caso seja mais benéfico à Recorrente; II) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para, nas competências que a fiscalização aplicou somente a penalidade prevista na redação, vigente até 11/2008, do Art. 35 da Lei n.º 8.212/1991, esta deve ser mantida, mas limitada ao determinado no Art. 61, da Lei n.º 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Redator(a); b) em negar provimento ao Recurso nas demais*

*alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a); c) em dar provimento parcial ao recurso para determinar que a Relação de Co-Responsáveis - CORESP", o "Relatório de Representantes Legais - RepLeg- e a - Relação de Vínculos - VÍNCULOS-, anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa, nos termos do voto do Relator; d) em dar provimento parcial ao recurso, para excluir os valores referentes ao auxílio alimentação, nos termos do voto do Relator.*

### **Recurso Especial da Fazenda**

A Fazenda Nacional interpôs recurso especial de divergência - RE, às e-fls. 2261 a 2280, em 1º/10/2014, entendendo que o acórdão recorrido merece ser reformado em face de dois pontos de divergência.

No que concerne à primeira divergência, enquanto o acórdão recorrido entende que o fornecimento de cartão alimentação pode ser equiparado a alimentação *in natura*, não compondo o salário de contribuição, os paradigmas entendem que o fornecimento de alimentação por meio de cartão alimentação não se enquadra no conceito de pagamento *in natura*, submetendo-se, portanto, à incidência de contribuições previdenciárias. Tal divergência seria embasada nos acórdãos paradigmas: 2401-02.335 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária e 2402-002.535 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, ambos da Segunda Seção de Julgamento.

A segunda divergência, por sua vez, se estabelece porque, conforme consignado no voto dos acórdão paradigmas, a apuração da situação mais favorável ao sujeito passivo é aquela extraída do comparativo entre as somas das multas aplicadas nos moldes dos art. 35, II (obrigação principal) com a multa prevista no art. 32, IV, § 5º (obrigação acessória), em confronto com a multa de setenta e cinco por cento trazida pela novel legislação (multa de ofício). Em contrapartida, o acórdão recorrido diverge desse entendimento, na medida em que estipularia a comparação apenas entre as multas de mesma natureza, vale dizer, distintamente consideradas as multas pelo descumprimento da obrigação principal então vigente (com natureza de mora) e da multa pelo descumprimento da obrigação acessória.

A segunda trata da aplicação da penalidade que, no acórdão recorrido, ignora a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, posteriormente à vigência da MP nº 449/2008, pois sustenta ser desnecessária a soma da multa da obrigação principal com a multa da obrigação acessória para efeitos de comparação com o que dispõe naquele artigo. Os essa divergência tem por fulcro os acórdãos paradigmas: 2401002.453 da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento e 920202.086 da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

O Presidente da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF através do despacho de e-fls. 2283 a 2289, deu seguimento ao RE por entender preenchidos os requisitos legais para sua admissibilidade em 15/10/2014.

Cientificada, através de documento DRFB/DF/DICAT/Carta nº 788/14 (e-fl. 2291) do resultado do julgamento de seu recurso voluntário, do RE da Fazenda e da

admissibilidade deste, tudo em 12/12/2014 (e-fl. 2292), a contribuinte não apresentou RE ou contrarrazões dentro do prazo regimental (e-fl. 2294), dando-se andamento ao processo.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

O recurso é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade e, portanto, dele conheço.

Para análise do mérito, será considerada em separado cada uma das matérias recorridas, quais sejam: (a) a verba paga a título de auxílio alimentação, mediante o uso de cartão, sem inscrição no PAT e (b) a aplicação do disposto no art. 106 do CTN (retroatividade benigna) à multa objeto do lançamento.

### (A) AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO

A questão a ser enfrentada quanto a esta matéria é, fundamentalmente, relativa à natureza da verba paga mediante o uso de cartão ou tickets de alimentação.

Para os que entendem que a verba tem a natureza de auxílio alimentação pago *in natura*, aplicar-se-ia o disposto no Parecer PGFN 2.117/2011, não podendo prevalecer sua inclusão na base de cálculo da contribuição apenas motivada pela inexistência de inscrição no PAT. Porém, para os que entendem que ela tem a natureza de auxílio alimentação pago em pecúnia, a inscrição no PAT passa a ser condição necessária para sua exclusão da base de cálculo da contribuição, nos termos do art. 28, § 9º, "c" da Lei nº 8.212, de 1991.

Entendo que a verba tem natureza de auxílio alimentação pago em pecúnia. Portanto, como no caso não há inscrição no PAT para o período lançado, é de se incluir o respectivo valor na base de cálculo da contribuição, como salário de contribuição.

Nesse sentido, cito jurisprudência deste CARF, acórdão 2401-003.361, da relatoria da Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira:

*Da mesma forma, o lançamento em relação ao fornecimento de vale-refeição pago em dinheiro, seguiu a estrita observância legal, que define claramente nos limites da lei 6.321/76, a impossibilidade do pagamento em pecúnia.*

*Conforme mencionado anterior, o art. 28, § 9º da Lei n.º 8.212/1991, assim especifica as condições para exclusão do valor da alimentação fornecida ao empregado do conceito de salário de contribuição.*

*Art. 28 (...)*

*§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)*

c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;

m) os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97) Grifo nosso

No que tange ao auxílio alimentação, o dispositivo que trata do mesmo é a alíneas "c" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, acima transcrita.

A Lei nº 6.321/1976 em seu artigo 3º dispõe que " não se inclui como salário de contribuição a parcela paga in natura, pela empresa, nos programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho."

Por sua vez o Decreto nº 05/1991 que regulamentou a Lei nº 6.321/1976, define com precisão como se dá a aprovação dos programas de alimentação pelo Ministério do Trabalho, conforme de verifica no § do art. 1º, in verbis:

"§ 4º Para os efeitos deste Decreto, entende-se como prévia aprovação pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, a apresentação de documento hábil a ser definido em Portaria dos Ministros do Trabalho e Previdência Social; da Economia, Fazenda e Planejamento e da Saúde" Art. 4º Para a execução dos programas de alimentação do trabalhador, a pessoa jurídica beneficiária pode manter serviço próprio de refeições, distribuir alimentos e firmar convênio com entidades fornecedoras de alimentação coletiva, sociedades civis, sociedades comerciais e sociedades cooperativas. (alterado pelo Dec. 2.101, de 23.12.96)

Parágrafo único. A pessoa jurídica beneficiária será responsável por quaisquer irregularidades resultantes dos programas executados na forma deste artigo.

Portanto, ao fazer o pagamento em dinheiro, não se pode dizer que seu programa de alimentação está aprovado pelo Ministério do Trabalho, para fins de não incidência da contribuição previdenciária. O objetivo da lei ao definir as modalidades de fornecimento em diversas possibilidades de utilidades, foi que a destinação da verba não fosse desvirtuada, mesmo que indiretamente pelo empregado. O objetivo é o acesso a uma alimentação de qualidade; ao receber um valor em dinheiro por esse benefício, muitos trabalhadores, considerando o valor dos salários e as necessidades familiares, acabam por desvirtuar a

*destinação da verba, utilizando-a para outras necessidades e alimentando-se de forma insatisfatória.*

*Contudo, entendo que outra questão deve ser trazida a julgamento antes desses outros pontos. Apenas para esclarecer o entendimento adotado em relação a mesma matéria em outras oportunidades, acredito que o lançamento ora sob enfoque, não se enquadra 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 apenas com a fornecida “in natura”, ou seja, sob a forma de utilidades. Transcrevo abaixo, o referido parecer para esclarecimentos da sua aplicabilidade.*

*ATO DECLARATÓRIO Nº 03 /2011 A PROCURADORA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso da competência legal que lhe foi conferida, nos termos do inciso II do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117 /2011, desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 24.11.2011, DECLARA que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante: nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento in natura do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária.*

*JURISPRUDÊNCIA: Resp nº 1.119.787-SP (DJe 13/05/2010), Resp nº 922.781/RS (DJe 18/11/2008), EREsp nº 476.194/PR (DJ 01.08.2005), Resp nº 719.714/PR (DJ 24/04/2006), Resp nº 333.001/RS (DJ 17/11/2008), Resp nº 977.238/RS (DJ 29/11/2007).*

*Brasília, 20 de dezembro de 2011.*

*ADRIANA QUEIROZ DE CARVALHO Procuradora-Geral da Fazenda Nacional*

*Neste ponto, entenda que a decisão de 1 instância encontra-se em perfeita consonância com os dispositivos legais, não havendo razão para qualquer reforma da mesma.*

Pelo exposto, é de se dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, quanto a esta matéria, para que seja restabelecida a inclusão da verba paga a título de auxílio alimentação mediante o uso de cartão e sem inscrição no PAT, na base de cálculo da contribuição previdenciária.

## **(B) RETROATIVIDADE BENIGNA**

Com relação à aplicação do instituto da retroatividade benigna, julgo, inicialmente, não haver como se afastar sua aplicabilidade, ao caso, conforme previsto no art. 106, inciso II, alínea “c”, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN). Para tanto, trago à colação os dispositivos de interesse ao caso sob análise, bem como excertos do brilhante voto do Ilustre Conselheiro Marcelo Oliveira no âmbito do Acórdão nº 9.202-003.070, proferido por esta mesma 2ª Turma, em 13 de fevereiro de 2014, por concordar integralmente com os seus fundamentos, na forma a seguir transcrita:

**Lei 5.172/66 (CTN)**

***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.(g.n.)***

**Lei 8.212/1991 (Redação anterior):**

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

***I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento (g.n.):***

***a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).***

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

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

***II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento (g.n.):***

***a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).***

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

***c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).***

***d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS,***

enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

(...)

**Lei 8.212/1991 (nova redação):**

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, **não pagos nos prazos previstos em legislação**, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora (g.n.), nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício (g.n.) relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

**Acórdão 9.202-003.070 – Voto do Conselheiro Marcelo Oliveira**

“

(...)

Portanto, pela determinação do CTN, acima, a administração pública deve verificar, nos lançamentos não definitivamente julgados, se a penalidade determinada na nova legislação é menos severa que a prevista na lei vigente no momento do lançamento.

Só não posso concordar com a análise feita, que leva à comparação de penalidades distintas: multa de ofício e multa de mora.

(...)

Ocorre que o acórdão recorrido comparou, para a aplicação do Art. 106 do CTN, penalidade de multa aplicada em **lançamento de ofício (grifos no original)**, com penalidade aplicada quando o sujeito passivo está em mora, sem a existência do lançamento de ofício, e decide, espontaneamente, realizar o pagamento.

Para tanto, na defesa dessa tese, há o argumento que a antiga redação utilizava o termo **multa de mora (grifos no original)**.

**Lei 8.212/1991:**

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá **multa de mora (grifos no original)**, que não

*poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*I - para pagamento, após o vencimento de obrigação **não incluída em notificação fiscal de lançamento (grifos no original)**:*

*(...)*

*II - para pagamento de créditos **incluídos em notificação fiscal de lançamento (grifos no original)**:*

*Esclarecemos aqui que a **multa de lançamento de ofício (grifos no original)**, como decorre do próprio termo, pressupõe a atividade da autoridade administrativa que, diante da constatação de descumprimento da lei, pelo contribuinte, apura a infração e lhe aplica as cominações legais.*

*Em direito tributário, cuida-se da obrigação principal e da obrigação acessória, consoante art. 113 do CTN.*

*A obrigação principal é obrigação de dar. De entregar dinheiro ao Estado por ter ocorrido o fato gerador do pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária.*

*A obrigação acessória é obrigação de fazer ou obrigação de não fazer. A legislação tributária estabelece para o contribuinte certas obrigações de fazer alguma coisa (escriturar livros, emitir documentos fiscais etc.): são as prestações positivas de que fala o §2º do art. 113 do CTN. Exige também, em certas situações, que o contribuinte se abstenha de produzir determinados atos (causar embaraço à fiscalização, por exemplo): são as prestações negativas, mencionadas neste mesmo dispositivo legal.*

*O descumprimento de obrigação principal gera para o Fisco o direito de constituir o crédito tributário correspondente, mediante **lançamento de ofício (grifos no original)**. É também fato gerador da cominação de penalidade pecuniária, leia-se multa, sanção decorrente de tal descumprimento.*

*O descumprimento de obrigação acessória gera para o Fisco o direito de aplicar multa, igualmente por meio de **lançamento de ofício (grifos no original)**. Na locução do §3º do art. 113 do CTN, este descumprimento de obrigação acessória, isto é, de obrigação de fazer ou não fazer, converte-a em obrigação principal, ou seja, obrigação de dar.*

*Já a multa de mora não pressupõe a atividade da autoridade administrativa, não tem caráter punitivo e a sua finalidade primordial é desestimular o cumprimento da obrigação fora de prazo. Ela é devida quando o contribuinte estiver recolhendo espontaneamente um débito vencido.*

*Essa multa nunca incide sobre as multas de lançamento de ofício (grifos no original) e nem sobre as multas por atraso na entrega de declarações.*

*Portanto, para a correta aplicação do Art. 106 do CTN, que trata de retroatividade benigna, o Relator deveria ter comparado a penalidade determinada pelo II, Art. 35 da Lei 8.212/1991 (créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento (grifos no original), antiga redação, com a penalidade determinada atualmente pelo Art. 35-A da Lei 8.212/1991 (nos casos de lançamento de ofício (grifos no original)).*

*Conseqüentemente, divirjo do acórdão recorrido, pelas razões expostas.*

*(...)”*

Verifico, assim, que, ainda que a antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, tenha utilizado apenas a expressão “multa de mora”, independentemente da denominação que tenha se dado à penalidade, não resta dúvida de que estavam ali descritas duas diferentes espécies de multas: a) as multas de mora propriamente ditas e b) as multas lançadas de ofício.

As primeiras eram cobradas com o tributo recolhido espontaneamente. As últimas, cobradas nos lançamentos de ofício e através de notificação fiscal de lançamento de débito, ou, posteriormente, após a fusão entre a SRP e RFB, através de auto de infração (lançamento de obrigação principal) e auto de infração (no caso de obrigação acessória convertida em obrigação principal através de lavratura de AI pelo seu descumprimento), ambas por força de ação fiscal, tal como ocorria com os demais tributos federais.

Ainda, quanto às multas de ofício, estas duas situações supra elencadas se encontravam, respectivamente, regradas na forma dos antigos arts. 35, II (multa referente à obrigação principal constituída através de NFLD ou AI) e 32, IV, §4º ou §5º. (ambos referindo-se à obrigação acessória convertida em obrigação principal através de lavratura de AI pelo seu descumprimento), ambos da Lei nº 8.212, de 1991, sendo que, com a alteração legislativa propugnada no referido diploma, passaram a estar regradas conjuntamente na forma de seu art. 35-A.

Assim, entendo que a penalidade a ser aplicada, uma vez caracterizada a ocorrência de lançamento de ofício da obrigação principal através de NFLD(s) ou AI(s) correspondente(s), não pode ser aquela mais benéfica a ser obtida pela comparação da estabelecida pela anterior redação do art. 32, inciso IV, §4º ou 5º da Lei nº 8.212, de 1991 (aplicável para os casos de descumprimento de obrigação acessória relativa a prestação de informações em GFIP mesmo nos casos como o sob análise em que havia concomitante constituição de ofício da obrigação principal através de NFLD ou AI) com a do art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, incluído pela Lei nº 11.941, de 2009, uma vez que a aplicação desta última, em meu entendimento, deve se cingir a casos em que há o efetivo recolhimento da contribuição previdenciária lançada, com somente a obrigação acessória tendo sido descumprida, sem lançamento de ofício.

Fundamental notar ter decorrido a constituição da multa, originada pelo descumprimento de obrigação acessória em questão nos presentes autos, de procedimento de ofício.

A propósito, entendo que, para fins de aplicação da retroatividade benéfica, se deva comparar àquela antiga multa por descumprimento de obrigação acessória (regrada na forma da anterior redação do art. 32, inciso IV, §4º ou §5º da Lei nº 8.212, de 1991), quando

somada à multa aplicada no âmbito do(s) NFLD(s) ou AI(s) de obrigação principal conexo(s) (regrada na forma da anterior redação do art. 35, inciso II da Lei nº 8.212, de 1991), a multa estabelecida pelo art. 44, da mesma Lei nº 9.430, de 1996, e atualmente aplicável quando dos lançamentos de ofício, consoante disposto no art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991.

Outrossim, analisando-se o relatório fiscal nos seus parágrafos 46 a 56 (e-fls. 177 a 181) e parágrafos 70 a 89 (e-fls. 183 a 186), pode-se observar que, no tocante às contribuições previdenciárias, houve a aplicação das comparações acima descritas.

Pelo exposto, é de se dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, quanto a esta matéria, para que seja restabelecida a multa conforme calculada no lançamento.

### CONCLUSÃO

Dessarte, voto no sentido de conhecer do recurso especial de divergência da Procuradora da Fazenda Nacional para dar-lhe provimento e para que:

- a) seja restabelecida a inclusão da verba paga a título de auxílio alimentação mediante o uso de cartão e sem inscrição no PAT, na base de cálculo da contribuição; e
- b) seja restabelecida a multa conforme calculada no lançamento.

*(Assinado digitalmente)*

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Processo nº 10166.720744/2011-76  
Acórdão n.º **9202-004.361**

**CSRF-T2**  
Fl. 17

---

CÓPIA