



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

Processo n° 10166.722656/2010-28
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-006.282 – 2ª Turma
Sessão de 30 de novembro de 2017
Matéria AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO E RETROATIVIDADE BENIGNA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado RÁPIDO BRASÍLIA TRANSPORTE E TURISMO LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 28/02/2006

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*).

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. AUTO DE INFRAÇÃO ASSOCIADO AO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. 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, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Se as multas por descumprimento de obrigações acessória e principal foram exigidas em procedimentos de ofício, ainda que em separado, incabível a aplicação retroativa do art. 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, eis que esta última estabeleceu, em seu art. 35-A, penalidade única combinando as duas condutas. O cálculo da penalidade deve ser efetuado em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009, se mais benéfico para o sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencida a conselheira Patrícia da Silva, que lhe deu provimento parcial.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Patricia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Ana Cecília Lustosa da Cruz (suplente convocada), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de ação fiscal que originou os seguintes procedimentos:

PROCESSO	DEBCAD	TIPO	FASE
10166.722648/2010-81	37.281.525-1 (Emp/SAT)	Obrig. Principal	Recurso Especial
10166.722650/2010-51	37.281.527-8 (Seg. e C.I.)	Obrig. Principal	Recurso Especial
10166.722651/2010-03	37.281.528-6 (Terceiros)	Obrig. Principal	Recurso Especial
10166.722656/2010-28	37.281.533-2 (AI-68)	Obrig. Acessória	Recurso Especial
10166.722657/2010-72	37.281.534-0 (AI-78)	Obrig. Acessória	Recurso Especial
10166.722649/2010-26	37.281.526-0 (Seg. e C.I.)	Obrig. Principal	Liquidado
10166.722652/2010-40	37.281.529-4 (AI-30)	Obrig. Acessória	Dívida Ativa
10166.722653/2010-94	37.281.530-8 (AI-34)	Obrig. Acessória	Dívida Ativa
10166.722654/2010-39	37.281.531-6 (AI-38)	Obrig. Acessória	Dívida Ativa
10166.722655/2010-83	37.281.532-4 (AI-59)	Obrig. Acessória	Dívida Ativa

No presente processo, encontra-se em julgamento o **Debcad 37.281.533-2**, lavrado em razão de a empresa ter apresentado GFIP/GRFP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias. A empresa deixou de informar, em GFIP, os pagamentos habitualmente efetuados aos segurados empregados, a título de auxílio-alimentação sem inscrição no PAT e produtividade, considerados remuneração, verificados em folha de pagamento e na contabilidade.

Em sessão plenária de 15/05/2012, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2301-002.788 (fls. 562 a 578), assim ementado:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 28/02/2006

APRESENTAÇÃO DE GFIP/GRFP COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Toda empresa está obrigada a informar, por intermédio de GFIP/GRFP, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária.

REMUNERAÇÃO - CONCEITO

Remuneração é o conjunto de prestações recebidas habitualmente pelo empregado pela prestação de serviços, seja em dinheiro ou em utilidades, provenientes do empregador ou de terceiros, decorrentes do contrato de trabalho.

AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO IN NATURA - NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA

Não há incidência de contribuição previdenciária sobre os valores de alimentação fornecidos in natura, conforme entendimento contido no Ato Declaratório nº 03/2011 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN

PRODUTIVIDADE - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS

Para ocorrer a isenção fiscal sobre os valores pagos aos trabalhadores a título de participação nos lucros ou resultados, a empresa deverá observar a legislação específica sobre a matéria.

Ao ocorrer o descumprimento da Lei 10.101/2000, as quantias creditadas pela empresa aos empregados passa a ter natureza de remuneração, sujeitas, portanto, à incidência da contribuição previdenciária.

O PRL pago em desacordo com o mencionado diploma legal integra o salário de contribuição.

LISTA DE CO-RESPONSÁVEIS

A imputação da responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN não está vinculada apenas ao inadimplemento da obrigação tributária, mas à comprovação das demais condutas nele descritas: prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei contrato social ou estatutos.

MULTA APLICADA

Em relação à aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória previdenciária, o seu cálculo final deve observar o disposto no artigo 32-A, da Lei 8.212/91, nos termos da redação dada pela Lei 11.941/09.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte."

A decisão foi assim resumida:

"Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, para excluir da autuação os valores oriundos de auxílio alimentação pagos in natura, nos termos do voto da Relatora. Vencido o Conselheiro Mauro José Silva que votou em negar provimento ao Recurso nesta questão; b) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para aplicar ao cálculo da multa o art. 32-A, da Lei 8.212/91, caso este seja mais benéfico à Recorrente, nos termos do voto do(a) Redator designado(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para determinar que a multa seja recalculada, nos termos do I, art. 44, da Lei nº. 9.430/1996, como determina o Art. 35-A da Lei 8.212/1991, deduzindo-se as multas aplicadas nos lançamentos correlatos, e que se utilize esse valor, caso seja mais benéfico à Recorrente; c) em dar provimento ao recurso voluntário, nas preliminares, para afastar a responsabilidade dos administradores da recorrente, nos termos do voto do Redator designado. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira que votaram em dar provimento parcial para deixar claro que o rol de co-responsáveis é apenas uma relação indicativa de representantes legais arrolados pelo Fisco, já que, posteriormente, poderá servir de consulta para a Procuradoria da Fazenda Nacional, nos termos do voto do(a) Relator(a); II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao recurso na questão da produtividade, nos termos do voto da Relatora; b) em negar provimento ao recurso na questão dos levantamentos FO, FP e SI, nos termos do voto da Relatora; c) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Redator designado: Damião Cordeiro de Moraes."

O processo foi encaminhado à PGFN em 03/12/2013 (Despacho de Encaminhamento de fls. 1.669 do processo principal) e, em 05/12/2013, foi interposto o Recurso Especial de fls. 579 a 596 (Despacho de Encaminhamento de fls. 1.686 do processo principal), com fundamento no art. 67, do Anexo II, do Regimento interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, visando discutir as seguintes matérias:

- incidência das Contribuições Previdenciárias sobre a parcela correspondente a auxílio-alimentação pago na forma de *ticket*/cartão alimentação; e

- aplicação da retroatividade benigna, em face das penalidades previstas na Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações promovidas pela MP 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme despacho de 15/04/2015 (fls. 597 a 602).

Relativamente à primeira matéria, a Fazenda Nacional apresenta os seguintes argumentos:

- os valores fornecidos em forma de vale-refeição, *ticket* e outras modalidades previstas de custos aos empregados a título de auxílio-alimentação integram o salário-de-contribuição, já que não se enquadram como prestação *in natura*;

- de acordo com o previsto no art. 28, da Lei nº 8.212, de 1991, para o segurado empregado entende-se por salário-de-contribuição a totalidade dos rendimentos destinados a retribuir o trabalho, incluindo nesse conceito os ganhos habituais sob a forma de utilidades;

- desse modo, a recompensa em virtude de um contrato de trabalho está no campo de incidência de contribuições sociais, porém existem parcelas que, apesar de estarem no campo de incidência, não se sujeitam às contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial, tais verbas estão arroladas no art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212, de 1991;

- de fato, conforme disposto na alínea “c”, do § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212, de 1991, o legislador ordinário expressamente excluiu do salário-de-contribuição 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 1976;

- portanto, para a não incidência da Contribuição Previdenciária é imprescindível que o pagamento seja feito *in natura*, o que não abrange *tickets*, vales e outras modalidades (cita jurisprudência do CARF);

- o Programa de Alimentação do Trabalhador não admite o fornecimento do auxílio-alimentação em pecúnia, consoante se depreende do art. 4º, do Decreto nº 5, de 1991, que regulamenta o programa:

“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 e sociedades cooperativas.”

- verifica-se, portanto, que a alimentação em pecúnia não constitui qualquer das modalidades de fornecimento estabelecidas no PAT;

- a isenção é uma das modalidades de exclusão do crédito tributário, e interpreta-se literalmente a legislação que disponha sobre esse benefício fiscal, conforme prevê o CTN em seu artigo 111, I;

- dessarte, ao se admitir a não incidência da contribuição previdenciária sobre tal verba, paga aos segurados empregados em afronta aos dispositivos legais que regulam a matéria, teria que ser dada interpretação extensiva ao art. 28, § 9º, e seus incisos, da Lei nº 8.212, de 1991, o que vai de encontro com a legislação tributária;

- assim, onde o legislador não dispôs de forma expressa, não pode o aplicador da lei estender a interpretação, sob pena de violar-se os princípios da reserva legal e da isonomia;

- caso o legislador tivesse desejado excluir da incidência de contribuições previdenciárias a parcela paga em pecúnia referente ao auxílio-alimentação teria feito menção

expressa na legislação previdenciária, mas, ao contrário, fez menção expressa de que apenas a parcela paga *in natura* não integra o salário-de-contribuição;

- convém registrar que a Lei nº 10.243, de 2001, alterou a CLT, mas não interferiu na legislação previdenciária, pois esta é específica;

- o art. 458 da CLT refere-se ao salário para efeitos trabalhistas, para incidência de contribuições previdenciárias há o conceito de salário-de-contribuição, com definição própria e possuindo parcelas integrantes e não integrantes e estas estão elencadas exaustivamente no art. 28, § 9º da Lei nº 8.212/91, conforme demonstrado;

- a prova mais robusta de que a verba para efeito previdenciário não coincide com a verba para incidência de direitos trabalhistas, é fornecida pela própria Constituição Federal. Conforme o art. 195, § 11 da Carta Magna, os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei;

- desse modo, pela singela leitura do texto constitucional é possível afirmar que para efeitos previdenciários foi alargado o conceito de salário;

- assim, não havendo dispensa legal para incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas, no período objeto do presente lançamento, deve persistir o lançamento.

No que tange à segunda matéria - **aplicação da retroatividade benigna, em face das penalidades previstas na Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações promovidas pela MP 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009** - a Fazenda Nacional pede que se verifique, na execução do julgado, qual a norma mais benéfica: se as duas multas anteriores (art. 35, II, e 32, IV, da norma revogada) ou a multa do art. 35-A, da MP nº 449, de 2008.

Cientificado, o Contribuinte ficou-se silente (informação de fls. 607).

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser conhecido. Não foram oferecidas Contrarrazões.

Trata-se do **Debcad nº 37.281.533-2**, lavrado em razão de a empresa ter apresentado GFIP/GRFP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias. A empresa deixou de informar, em GFIP, os pagamentos habitualmente efetuados aos segurados empregados, a título de auxílio-alimentação sem inscrição no PAT e produtividade, considerados remuneração, verificados em folha de pagamento e na contabilidade.

O apelo visa rediscutir as seguintes matérias:

- **incidência das Contribuições Previdenciárias sobre a parcela correspondente a auxílio-alimentação pago na forma de *ticket*/cartão alimentação; e**

- aplicação da retroatividade benigna, em face das penalidades previstas na Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações promovidas pela MP 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009.

Quanto à primeira matéria, o art. 28, § 9º, da Lei n.º 8.212, de 1991 assim estabelece:

"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; "*

Ademais, o Decreto nº 05, de 1991, que regulamentou a Lei nº 6.321, de 1976, assim define o fornecimento de alimentação::

"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 e sociedades cooperativas. (Redação dada pelo Decreto nº 2.101, de 1996)"

No presente caso, conforme consta do Relatório Fiscal da Infração (fls. 134 a 152), o auxílio-alimentação era fornecido em pecúnia, por meio de crédito em cartão magnético, e a empresa não comprovou sua inscrição em PAT - Programa de Alimentação do Trabalhador.

Assim, constata-se que o auxílio-alimentação ora tratado não satisfaz a nenhuma das modalidades legais que autorizariam sua exclusão do salário-de-contribuição, razão pela qual dou provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Quanto à retroatividade benigna, na decisão recorrida foi determinada a aplicação da multa do artigo 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, caso esta seja mais benéfica à Contribuinte.

Os artigos da Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações da Lei nº 9.528, de 1997, que orientavam o Auto de Infração tinham a seguinte redação:

"Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciárias e outras informações de interesse do INSS.

(...)

§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior.

(...)

Art. 35. Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º e abril de 1997, sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:

(...)

II. para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

a) doze por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;

b) quinze por cento, após o 15º dia do recebimento da notificação;

c) vinte 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 – CRP;

d) vinte e cinco por cento, após o 15º dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa.”

Assim, no caso em apreço, considerando-se que houve exigência por meio de Autos de Infração separados (descumprimento de obrigação acessória, objeto do presente processo, e descumprimento de obrigação principal), foram aplicadas duas multas, no contexto de lançamento de ofício. Com efeito, o entendimento desta CSRF é no sentido de que, embora a antiga redação dos artigos 32 e 35 da Lei nº 8.212, de 1991, não contivesse a expressão “lançamento de ofício”, o fato de as penalidades serem exigidas por meio de Auto de Infração não deixa dúvidas acerca da natureza material de multas de ofício.

Resta perquirir se as alterações posteriores à autuação, implementadas pela Lei nº 11.941, de 2009, representariam a exigência de penalidade mais benéfica ao Contribuinte, hipótese que autorizaria a sua aplicação retroativa, a teor do art. 106, II, do CTN. Para tanto, porém, é necessário que se estabeleça a exata correlação entre as multas anteriormente previstas e aquelas estabelecidas pela Lei nº 11.941, de 2009, a ver se efetivamente seria o caso, e em que condições aplicar-se-ia a retroatividade benigna.

As alterações promovidas pela Lei nº 11.941, de 2009, nos artigos 32 e 35, da Lei nº 8.212, de 1991, no sentido de uniformizar os procedimentos de constituição e exigência dos créditos tributários, previdenciários e não previdenciários, são as seguintes:

“Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV – declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS;

(...)

§ 2º A declaração de que trata o inciso IV do caput deste artigo constitui instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, e suas informações comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários.

(...)

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.

(...)

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

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

E o art. 44 da Lei nº. 9.430, de 1996, por sua vez, assim estabelece:

*Art. 44. Nos casos de **lançamento de ofício**, serão aplicadas as seguintes multas:*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de **falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata**; (grifei)*

Destarte, resta claro que, com o advento da Lei nº 11.941, de 2009, o lançamento de ofício, envolvendo a exigência de contribuições previdenciárias, bem como a verificação de declaração inexata do respectivo fato gerador em GFIP, como ocorreu no presente caso, sujeita o Contribuinte a uma única multa, no percentual de 75%, sobre a totalidade ou diferença da contribuição, prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996.

Com efeito, a interpretação sistemática da legislação tributária não admite a instituição, em um mesmo ordenamento jurídico, de duas penalidades para a mesma conduta, o que autoriza a interpretação no sentido de que as penalidades previstas no art. 32-A não são aplicáveis às situações em que se verifica a falta de declaração/declaração inexata, combinada com a falta de recolhimento da contribuição previdenciária, eis que tal conduta está claramente tipificada no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento para restabelecer a tributação sobre o auxílio-alimentação pago em pecúnia e determinar que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo