



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

**Processo nº** 10380.007263/2008-31  
**Recurso nº** 416.568 Voluntário  
**Acórdão nº** **2403-00.286 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 1 de dezembro de 2010  
**Matéria** CONTRIBUIÇÃO EMPRESA  
**Recorrente** SLS TERCEIRIZAÇÃO DE SERÇIÇOS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

Ementa:

**PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR**

Integra o salário-de-contribuição a parcela "in natura" recebida em desacordo 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.

**DILIGÊNCIA**

A autoridade julgadora determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

**MULTA DE MORA. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENÉFICA. ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO.**

Conforme determinação do Código Tributário Nacional (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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado por maioria de votos em dar provimento parcial ao recurso determinando recalcular a multa de mora, com base na redação dada pela lei 11.941/2009 ao artigo 35 da Lei 8.212/91, com a prevalência da mais benéfica ao contribuinte. Vencido o conselheiro Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro na questão da multa de mora

Carlos Alberto Mees Stringari – Presidente e Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Ivacir Julio de Souza, Marcelo Magalhães Peixoto e Cid Marconi Gurgel de Souza. Ausente o Conselheiro Marthius Sávio Cavalcante Lobato

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra Decisão da Delegacia da Secretaria da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Fortaleza, Acórdão 08 – 15.573 - 5ª Turma, que julgou procedente o lançamento, oriundo de descumprimento de obrigação tributária legal principal.

Segundo a fiscalização, de acordo com o Relatório Fiscal (RF), fls. 49 a 52, o lançamento refere-se a diferenças de contribuições da empresa incidentes sobre as remunerações pagas a segurados empregados e a contribuintes individuais. O período de lançamento do débito é de Janeiro /2004 a Dezembro/2004, inclusive 13 salário.

As bases de cálculo e as alíquotas aplicadas estão detalhadas no relatório Discriminativo Analítico do Débito – DAD.

Os levantamentos presentes no lançamento foram assim descritos no Relatório Fiscal:

### 5.1 — FPI - FOLHA DE PAGAMENTO FORA GFIP

*Este levantamento contempla as remunerações pagas aos segurados empregados apurados nas Folhas de pagamentos e não declarados na GFIP- Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social.*

### 5.2 — SAC — SALÁRIOS CONTAB FORA FP:

*Este levantamento contempla as remunerações de salários, ordenados, pagos aos segurados empregados apurados na contabilidade e não declarados na GFIP- Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social*

### 5.3 — FEC — FÉRIAS CONTAB FORA FP:

*Este levantamento contempla as remunerações de férias pagas aos segurados empregados apurados na contabilidade e não declarados na GFIP- Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social*

### 5.4 — 13C —13 SALÁRIO CONTAB FORA FP:

*Este levantamento contempla as remunerações de 13 Salário pagos aos segurados empregados apurados na contabilidade e não declarados na GFIP- Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social*

### 5.5 — HEC — HORAS EXTRAS CONTAB FORA FP:

*Este levantamento contempla as remunerações de Horas Extras pagas aos segurados empregados apurados na contabilidade e não declarados na GFIP- Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social*

**5.6 — GRC — GRATIFICAÇÃO CONTAB FORA FP:**

*Este levantamento contempla as remunerações de Gratificações pagas aos segurados empregados apurados na contabilidade e não declarados na GFIP- Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social*

**5.7 — PRO – PRÓ-LABORE :**

*Este levantamento contempla Pró-Labore pago aos sócios da empresa , apurados na contabilidade e não declarados na GFIP ;*

**5.8 - AUT — AUTÔNOMOS:**

*Este levantamento contempla valores pagos aos Prestadores de Serviço pessoas físicas, sem vínculo empregatício (Autônomos). Os valores foram obtidos a partir dos lançamentos contábeis e recibos de prestação de serviços , a título de amostragem cópias anexas , não foram declarados na GFIP.*

**5.9— ALI - ALIMENTAÇÃO SEM PAT FORA FP:**

*Este levantamento contempla a remuneração in natura paga na forma de Alimentação a segurados empregados, em desacordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei 6321/76 e Lei 8.212/91 com alterações da Lei 9.528/97 em seu artigo 28, na alínea 'c' do parágrafo 9º. A empresa não estava inscrita no PAT em 2004, só foi inscrita em 2006, conforme comprovante anexo.*

Inconformada com a decisão da DRJ, a recorrente apresentou recurso voluntário, fls. 258 a 273, onde alega, em síntese, que:

- Questiona o procedimento de contribuições sobre salários indiretos, caracterizados pelo fornecimento de alimentação aos segurados empregados, sem que a empresa estivesse devidamente cadastrada no Programa de Alimentação do Trabalhador — PAT e apresenta jurisprudência.
- Questiona a multa aplicada.
- Discorre sobre a verdade material e requer realização de perícia, além de juntada posterior de documentos necessários à ampla via probatória, formula quesitos e indica assistente técnico.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Carlos Alberto Mees Stringari, Relator

O recurso é tempestivo e por não haver óbice ao seu conhecimento, passo à análise das questões levantadas pela recorrente.

### PAT

Quanto ao auxílio-alimentação oferecido aos segurados, a inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador é requisito essencial para que o benefício não integre a base de cálculo das contribuições previdenciárias. O inciso I do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991, assim dispõe sobre o salário-de-contribuição:

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

*I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).*

E o art. 458 da CLT assevera a natureza salarial do benefício. Logo, uma vez que se subsume ao conceito de salário-de-contribuição, somente outro dispositivo legal seria idôneo para o excluir da base de cálculo da contribuição:

*Art. 458. Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações “in natura” que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. (...)Grifamos*

Assim o fez a Lei nº 8.212/91 em sua alínea “c”, do §9º do artigo 28; no entanto, somente para as empresas inscritas no Programa de Alimentação do Trabalhador:

*§ 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;*

No caso sob exame, está demonstrado nos autos que durante o período a que se refere o lançamento da rubrica a recorrente não estava inscrita no programa e, portanto, o lançamento está correto.

### **Multa de mora**

A multa de mora aplicada teve por base o artigo 35 da Lei 8.212/91, que determinava aplicação de multa que progredia conforme a fase e o decorrer do tempo e que poderia atingir 50% na fase administrativa e 100% na fase de execução fiscal. Ocorre que esse artigo foi alterado pela Lei 11.941/2009, que estabeleceu que os débitos referentes a contribuições não pagas nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. 61 da Lei 9.430/96, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%.

Visto que o artigo 106 do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei 9.430/96 para compará-la com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91 (presente no crédito lançado neste processo) para determinação e prevalência da multa mais benéfica.

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

*I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*a) quando deixe de defini-lo como infração;*

*b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*

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

### **Verdade Material - Perícia**

Quando abre a discussão acerca da verdade material no recurso, a recorrente afirma que os valores foram declarados na contabilidade, nos termos abaixo registrados:

#### **DA VERDADE MATERIAL NO PROCESSO ADMINISTRATIVO**

*Relativamente a diferença de folhas de pagamento, pagamentos a contribuintes individuais (pró-labore/autônomos), e pagamentos de remunerações a empregados constantes só na contabilidade sem constar em folha de pagamento, verifica-se claro erro por parte do Fisco, na medida em que os valores relativos às Contribuições Previdenciárias, foram devidamente declarados na contabilidade.*

Efetivamente, vários fatos geradores não declarados ao fisco foram extraídos dos registros contábeis. Isso está bem caracterizado no relatório Fiscal quando apresenta os levantamentos presentes no lançamento, abaixo elencados:

*SAC — SALÁRIOS CONTAB FORA FP:*

*Este levantamento contempla as remunerações de salários, ordenados, pagos aos segurados empregados apurados na contabilidade e não declarados na GFIP- Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social*

*FEC — FÉRIAS CONTAB FORA FP:*

*Este levantamento contempla as remunerações de férias pagas aos segurados empregados apurados na contabilidade e não declarados na GFIP- Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social*

*13C —13 SALÁRIO CONTAB FORA FP:*

*Este levantamento contempla as remunerações de 13 Salário pagos aos segurados empregados apurados na contabilidade e não declarados na GFIP- Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social*

*HEC — HORAS EXTRAS CONTAB FORA FP:*

*Este levantamento contempla as remunerações de Horas Extras pagas aos segurados empregados apurados na contabilidade e não declarados na GFIP- Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social*

*GRC — GRATIFICAÇÃO CONTAB FORA FP:*

*Este levantamento contempla as remunerações de Gratificações pagas aos segurados empregados apurados na contabilidade e não declarados na GFIP- Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social*

*PRO – PRÓ-LABORE :*

*Este levantamento contempla Pró-Labore pago aos sócios da empresa , apurados na contabilidade e não declarados na GFIP ;*

*AUT — AUTÔNOMOS:*

*Este levantamento contempla valores pagos aos Prestadores de Serviço pessoas físicas, sem vínculo empregatício (Autônomos). Os valores foram obtidos a partir dos lançamentos contábeis e recibos de prestação de serviços , a título de amostragem cópias anexas , não foram declarados na GFIP.*

**ALI - ALIMENTAÇÃO SEM PAT FORA FP:**

*Este levantamento contempla a remuneração in natura paga na forma de Alimentação a segurados empregados, em desacordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei 6321/76 e Lei 8.212/91 com alterações da Lei 9.528/97 em seu artigo 28, na alínea 'c' do parágrafo 9º. A empresa não estava inscrita no PAT em 2004, só foi inscrita em 2006, conforme comprovante anexo.*

Ademais, deve ser considerado o fato de que os documentos que serviram de base para o lançamento foram elaborados pelo próprio recorrente e colocados à disposição da fiscalização. Portanto, não há que se falar em ausência da verdade material quando os documentos são de total conhecimento do impugnante, vez que foram por ele mesmo elaborados. Registro também que ao lançamento foram anexadas cópias de documentação, compondo uma amostra, as quais comprovam a origem dos fatos geradores.

Conforme o Decreto 70.235/72, cabe à autoridade julgadora de primeira instância determinar, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis. Conforme acórdão, o pedido de perícia foi analisado e denegado. Concordo com a decisão de primeira instância e entendo que prescindir da diligência não afeta o resultado do julgamento.

*Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

Para a questão da “juntada posterior de documentos necessários à ampla via probatória” requerida pela recorrente, registro que o artigo 16 do decreto 70.235/72 estabelece que o momento para apresentação de provas é quando da impugnação.

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;*

*§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*b) refira-se a fato ou a direito superveniente;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

**Conclusão**

Processo nº 10380.007263/2008-31  
Acórdão n.º **2403-00.286**

**S2-C4T3**  
Fl. 282

---

À vista do exposto, voto por determinar o recálculo da multa de mora, com base na redação dada pela lei 11.941/2009 ao artigo 35 da Lei 8.212/91 e prevalência da mais benéfica ao contribuinte.

Carlos Alberto Mees Stringari