



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

Processo n° 10530.003413/2007-96
Recurso n° 000.000 Voluntário
Acórdão n° **2403-000.750 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**
Sessão de 29 de setembro de 2011
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente DISTRIBUIDORA BARREIRAS DE ALIMENTOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/1999 a 28/02/2007

PREVIDENCIÁRIO. ÔNUS DA PROVA. REFEIÇÃO SEM INSCRIÇÃO NO PAT. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. MULTA DE MORA.

Ao contribuinte cabe o ônus de provar o alegado.

Incide Contribuição Previdenciária quando a empresa não estiver inscrita no PAT.

O CARF não se pronuncia sobre matéria tributária constitucional, nos termos da Súmula n° 2 do CARF.

Recálculo da multa de mora para que seja aplicada a mais benéfica ao contribuinte por força do art. 106, II, “c” do CTN.

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 para determinar o recálculo da multa de mora, de acordo com o disposto no art. 35, caput, da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/2009, prevalecendo a mais benéfica ao contribuinte. Vencido o conselheiro Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro na questão da multa de mora. Pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso na questão da tributação do PAT. Vencidos os conselheiros Marcelo Magalhães Peixoto, relator, Marthius Sávio Cavalcante Lobato e Cid Marconi Gurgel de Souza. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Carlos Alberto Mees Stringari.

Carlos Alberto Mees Stringari – Presidente – Relator Designado

Marcelo Magalhães Peixoto - Relator

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari, Marcelo Magalhães Peixoto, Cid Marconi Gurgel de Souza, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Ivacir Julio de Souza e Marthius Sávio Cavalcante Lobato.

Relatório

Assim relatou a DRJ, *verbis*:

“DO LANÇAMENTO.

A presente Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD nº 37.124.753-5), lavrada pela fiscalização em face da empresa DISTRIBUIDORA BARREIRAS DE ALIMENTOS LTDA E OUTROS, refere-se, de acordo com o Relatório Fiscal às fls. 128/158, às contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados, referentes à parte patronal, às destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, bem como às contribuições previdenciárias dos próprios segurados empregados.

O presente lançamento corresponde ao montante de R\$ 265.367,90 (duzentos e sessenta e cinco mil, trezentos e sessenta e sete reais e noventa centavos), valor consolidado em 09/10/2007, referente ao período de 03/1999 a 02/2007.

Conforme detalhadamente descrito no Relatório Fiscal, constam do presente lançamento os seguintes levantamentos:

- 1- PDE — Pagamentos Diversos Empregados;*
- 2- PVE — Promoção Vendas Empregados;*
- 3- RC — Rescisões Complementares;*
- 4- REF — Refeições;*
- 5- VEE — Valores Extras Empregados;*
- 6- VEM — Valores Extras Mickey;*
- 7- VER — Valores Extras Rider e Rudinei;*
- 8- VES — Valores Extras Sonivan;*
- 9- VEA — Valores Extras Aferidos;*
- 10- VG — Vale Gás;*
- 11- VG — Vale Gás Aferido;*
- 12- EAI — Empregados afastados INSS;*
- 13- FPN — Folha Pagamento Não Declarada em GFIP.*

Houve a caracterização da formação de Grupo Econômico de Fato entre as empresas Distribuidora Barreiras de Alimentos

Ltda, Nova Colina Administradora de Bens Patrimoniais Ltda e Cerealista Castro Ltda.

As contribuições apuradas, as alíquotas aplicadas e os créditos considerados, assim como os acréscimos legais aplicados, constam explicitados nos seguintes anexos: Discriminativo Analítico do Débito (DAD), Discriminativo Sintético do Débito (DSD) e Relatório de Lançamentos (RL).

DA IMPUGNAÇÃO

A autuada apresentou impugnação, alegando, em síntese, que:

PRELIMINAR: DA PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA.

Entende a Impugnante que os supostos créditos levantados pela fiscalização, anteriores a outubro de 2002, não podem ser constituídos, uma vez que fulminados pelo instituto jurídico da decadência.

As contribuições previdenciárias correspondem à modalidade de lançamento por homologação, não se aplicando o art. 45 da Lei 8.212/91, incidindo o §4º, do art. 150, do CTN.

O art. 45 da Lei 8.212/91 é inconstitucional.

DO ARBITRAMENTO (AFERIÇÃO INDIRETA).

O instituto do arbitramento foi criado para empresas sem nenhum controle contábil-fiscal que permitam ao fisco identificar dados para cruzamento e balizamento das operações financeiras do empreendimento.

No caso em questão, não há um suporte fático-jurídico contundente que ampare o arbitramento da questão analisada, já que os valores lançados não representam a realidade contábil da empresa, pois são baseados em meras ilações, suposições e indícios que não se enquadram definitivamente provados.

Deveriam as autoridades fiscais previdenciárias exaurirem os procedimentos de fiscalização das empresas sub-contratadas. A atividade fiscalizatória precisava adentrar no exame da escrita comercial da referida empresa onde, por certo, encontrariam os elementos necessários à prova de sua regularidade fiscal.

Ao contrário, optaram pelo método indireto, pelo arbitramento, chamando a Impugnante, fiel cumpridora de suas obrigações fiscais e previdenciárias, a responder solidariamente pelos débitos de terceiros.

DA INCAPACIDADE LABORATIVA.

Apesar do art. 22, II, "a", "b" e "c", da Lei nº 8.212/91 ter classificado as graduações de risco em leve, médio e grave, não definiu o critério para determinação de qual seria a atividade preponderante para o enquadramento da alíquota aplicável.

Em verdade, quem acabou por definir e discriminar o que seja atividade de grau de risco leve, médio e grave foi o Poder Executivo, por meio do Decreto nº 612/92, pelo qual a apuração

e atribuição do grau de risco era implementada por estabelecimento do contribuinte, vigorando até 05/03/97.

*Daí em diante, as normas pertinentes ao SAT foram alteradas pelo Decreto nº 2.173, de 05/03/97, que no seu art. 26 vedou a separação das atividades dos contribuintes para fins de enquadramento nos diversos graus de risco, determinando as alíquotas aplicáveis a cada espécie e instituindo o enquadramento **pela atividade preponderante da empresa**, ignorando, assim, os setores diferenciados das empresas, cujos graus respectivos de risco são bastante diversos.*

Logo em seguida, o INSS estabeleceu procedimentos para o enquadramento, por meio da Orientação Normativa nº 2, de 21/08/97.

Destarte, o tributo em exame encontra-se (e encontrava-se) definido por meio de Decreto, em evidente afronta ao princípio constitucional da legalidade.

Conforme os trechos legais acima transcritos, infere-se que a Lei nº 8.212/91 não estabeleceu o conceito de atividade preponderante, nem de risco de trabalho leve, médio ou grave, elementos essenciais e necessários para a cobrança da contribuição em tela (SAT).

O fato é que, diante da omissão da lei em conceituar o que era atividade preponderante, para efeitos de fixação da alíquota, o Poder Executivo fazendo as vezes de legislador da União, editou o Decreto nº 612/92 e o Decreto nº 2.173/97 extrapolando os limites de sua validade, contrariando frontalmente o art. 150, I, da Constituição Federal.

A fiscalização considerou a atividade preponderante da empresa para definir o grau de exposição dos funcionários da Impugnante. Este procedimento é inaceitável, pois a fiscalização teve acesso a todo o quadro de funcionários da empresa, onde consta a função de cada um deles e o local em que praticam o labor. Portanto, poderia averiguar que os estabelecimentos da Impugnante não possuem o mesmo grau de risco, devendo ser aplicada a alíquota do SAT correspondente ao grau de risco da atividade desenvolvida em cada estabelecimento.

Portanto, mesmo que esta exação seja considerada legal, a determinação da alíquota incorreta, pela aplicação da generalidade do grau de risco pela fiscalização, incorreu em grave erro na determinação da base de cálculo do tributo em comento.

Resta nula a presente autuação, por basear-se em normas inconstitucionais como acima se depreende.

DOS VALORES COM NATUREZA REMUNERATORIA OU QUE NÃO SÃO SALÁRIO-CONTRIBUIÇÃO.

Em primeiro lugar, forçoso analisar que alguns valores pagos a segurados possuem natureza eminentemente indenizatória, posto que não visa à retribuição do trabalho do servidor, mas a cobrir despesas, tais como as com transporte, alimentação e hospedagem dos empregados durante a realização de suas funções, principalmente. As parcelas com essa natureza não integram o salário-de-contribuição.

São aquelas que visam a cobrir despesas de deslocamento, alimentação e hospedagem de professores freqüentadores de cursos de capacitação.

A impugnante lista várias parcelas que ela entende não ser salário de contribuição.

As verbas que a Autuante levantou são meras liberalidades. Não houve comprovação nos autos de que foram valores pagos com habitualidade. Quando demonstrou tal habitualidade, a auditora o fez mediante aferição indireta, um arbitramento completamente ilegal, conforme tópico anterior.

Assim, não devem ser consideradas as rubricas que tiveram por objeto tais valores, descritas como pagamentos diversos, promoção de vendas, rescisões complementares, valores extras empregados (dentre eles Mikey, Rider, Rudiney e Sonivan), etc.

DAS REFEIÇÕES/VALE-GÁS.

Nesta rubrica, a auditora cobra contribuições sociais incidentes sobre a parcela "in natura" paga aos empregados por fornecimento de alimentação, sem inscrição da Impugnante no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT).

Segundo a jurisprudência sobre o assunto, via de regra não há incidência, porém, uma vez comprovado o pagamento em dinheiro desta verba, a incidência se faz presente dada a descaracterização do programa, passando a ter caráter salarial.

Portanto, por força da jurisprudência já pacificada sobre o assunto, é indevida o débito imputado à Impugnante sobre a rubrica "REF", porque vem cobrar valores de contribuições incidentes sobre alimentação fornecida "in natura".

Analogicamente, aplica-se ao presente caso o vale-gás oferecido "in natura", pois possui a mesma natureza legal da alimentação fornecida.

DO AUXÍLIO-DOENÇA.

O auxílio-doença não tem o condão de remunerar o empregado, não é uma contraprestação por seu trabalho; não tendo, portanto, natureza salarial. Assim, não pode compor a base de cálculo da contribuição previdenciária incidente sobre a remuneração do empregado beneficiado, paga pelo empregador.

O fisco busca o recolhimento da contribuição ao INSS incidente sobre a folha de salários, sobre a parcela relativa ao auxílio-doença pago ao trabalhador ante ao afastamento por motivo de incapacidade para o labor, e cujo ônus é por lei assumido pela empresa nos primeiros 15 dias.

Assim, além de indevida esta rubrica (EAI), possui, na verdade, a impugnante, crédito frente ao INSS, porque pagou corretamente o auxílio aos empregados citados nesta rubrica, sendo as verbas apontadas como remuneração meros pagamentos por dívidas em aberto que a Impugnante possuía ante a estes empregados.

DA REVISÃO FISCAL.

Assim, a toda evidência decorrente dos documentos ora anexados, resta equivocado o levantamento fiscal procedido.

Em face da nova realidade trazida pelos referidos documentos, que devem ser analisados em respeito a busca da verdade material, é a presente para requerer expressamente uma REVISÃO FISCAL para que seja depurado do suposto débito os valores indevidamente exigidos, com a realização da devida prova pericial.

DO PEDIDO.

Requer que a Notificação Fiscal ora impugnada seja julgada totalmente improcedente, ou, de qualquer modo, seja determinado por este Órgão nova fiscalização, relativa ao mesmo período.

Requer, ainda caso este julgador não entenda pela nulidade do presente levantamento, seja procedida uma REVISÃO FISCAL para o fim de se depurar do suposto débito os valores indevidamente exigidos, ou, em sendo necessária, a produção de PROVA PERICIAL.

DILIGÊNCIA.

O presente processo foi baixado em diligência para que fosse regularizada a ciência da empresa Nova Colina Administradora de Bens Patrimoniais Ltda.

Em cumprimento à diligência solicitada, foi encaminhada correspondência à empresa solidária Nova Colina, regularizando sua ciência do presente débito.

DA IMPUGNAÇÃO DA EMPRESA NOVA COLINA ADMINISTRADORA DE BENS PATRIMONIAIS LTDA.

Regularizada a sua ciência, conforme assinatura às fls. 911, a empresa Nova Colina apresentou defesa às fls. 912/958, alegando, em síntese, que:

DA ILEGITIMIDADE PASSIVA.

O patrimônio da pessoa jurídica não se confunde com o patrimônio dos sócios, devendo aquela responder pelos débitos eventualmente decorrentes do exercício da atividade empresarial.

Para que seja exigido dos sócios o adimplemento da obrigação contraída pela empresa é indispensável a prova, a cargo do Fisco, de que os sócios agiram com excesso de poder ou contrários à lei, conforme art. 135 do CTN. É imprescindível que reste comprovada a conduta dolosa na prática de infração ou excesso de poderes autorizadora da responsabilização pessoal, ressaltando-se que, o simples inadimplemento não configura essa situação.

Não há prova pela fiscalização de que tenha ocorrido qualquer ato previsto no art. 135 do CTN, que justifique a inclusão da Impugnante, sócia da pessoa jurídica contribuinte ou responsável pelas exações ora cobradas, como sujeito passivo co-responsável por tais débitos.

O fato de ser a Impugnante uma pessoa jurídica não dirime o Fisco do ônus de comprovar que o sócio do contribuinte autuado tenha dado razão a qualquer ocorrência dos requisitos previsto pelo citado art. 135, conforme assegura o STJ.

Importante considerar, por fim, que a Impugnante somente foi constituída em agosto de 2004, conforme se pode observar dos atos constitutivos anexos. Assim, não poderia ser responsabilizada por atos ocorridos antes desta data, que a luz do art. 135 do CTN, somente poderiam ser praticados por aqueles com poderes de administração e gerência, conforme jurisprudências transcritas.

Assim, ao não poder ingressar no pólo passivo da obrigação tributária decorrente dos débitos ora lançados e cobrados, é ilegítima a imputação de responsabilidade Impugnante pelo presente débito, devendo ser a NFLD anulada ou que seja sanada tal equívoco com o afastamento desta empresa do pólo passivo deste PAF.

DA DECADÊNCIA. DO ARBITRAMENTO (AFERIÇÃO INDIRETA). DA INCAPACIDADE LABORATIVA. DOS VALORES COM NATUREZA REMUNERATÓRIA OU QUE NÃO COMPÕEM O SALÁRIO-CONTRIBUIÇÃO. DAS REFEIÇÕES/VALE GAS. DO AUXÍLIO-DOENÇA. DA REVISÃO FISCAL.

Nestes tópicos, também apresenta as mesmas alegações trazidas pela empresa DIBAL, transcritas acima.

DO PEDIDO.

Requer seja a NFLD declarada nula, ou caso assim não entenda, seja julgada improcedente.”

DA DECISÃO DA DRJ

Após analisar aos argumentos das impugnantes, a 7ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil de Salvador – BA - DRJ/SDR, emitiu o Acórdão nº 15-23.553, mantendo procedente em parte o lançamento nos seguintes aspectos:

Aplicando a decadência referente ao período compreendido entre 03/1999 a 12/2003;

Determinando, de ofício, no que tange à aplicação da multa de mora, aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN, para o momento do pagamento da referida contribuição, *verbis*:

“Nos casos de falta de declaração e falta de recolhimento, a Medida Provisória nº 449 alterou a regra de imposição das multas de mora por lançamento de ofício, anteriormente prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e por falta de declaração, anteriormente prevista no § 5º do art. 32 da mesma Lei, submetendo o lançamento de ofício à capitulação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que versa sobre a multa de 75%, nos casos de falta de recolhimento, de falta de declaração ou de declaração inexata, e de seu agravamento, quando couber.”

DO RECURSO

Inconformada, a recorrente apresentou, tempestivamente, Recurso Voluntário de fls. 1.053/1.067, com os mesmos argumentos da defesa, no que tange à Incapacidade Laborativa; às Refeições fornecidas sem a inscrição no PAT; além da necessidade de se aplicar de imediato a nova redação do art. 35 da Lei n. 8.212/91, no que tange à multa de mora.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Magalhães Peixoto

DA TEMPESTIVIDADE

Conforme registro de fl. 1.074, o recurso é tempestivo e reúne os pressupostos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

PRELIMINARMENTE

DAS RUBRICAS NÃO IMPUGNADAS EM SEDE RECURSAL

Em sede recursal, a recorrente não contestou as seguintes rubricas: PDE — Pagamentos Diversos Empregados; PVE — Promoção Vendas Empregados; RC — Rescisões Complementares; VEE — Valores Extras Empregados; VEM — Valores Extras Mickey; VER — Valores Extras Rider e Rudinei; VES — Valores Extras Sonivan; VEA — Valores Extras Aferidos; VG — Vale Gás.

Nesse diapasão, no que se referem às rubricas acima, entende-se que a recorrente aceitou a decisão da DRJ, vez que, não houve contestação específica em sede recursal, nos termos do art. 17 do Decreto n. 70.235/72, *verbis*:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

DO MÉRITO

DO ARBITRAMENTO (AFERIÇÃO INDIRETA)

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito lavrada contra a recorrente, referente às contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados, referentes à parte patronal, às destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, bem como às contribuições previdenciárias dos próprios segurados empregados.

A fiscalização autuou a recorrente, por arbitramento, por não ter incluído na base de cálculo da contribuição previdenciária as verbas que denominou de VEA (Valores Extras Aferidos) e VGA (Vale Gás Aferido).

Como bem destacou a DRJ, não há mais que se falar em VEA, vez que atingida pela decadência.

Antes de se analisar no caso concreto, mister se faz analisar o conceito de “Aferição Indireta”.

Do ponto de vista doutrinário, seguem as lições do Professor Wladimir Novaes Martinez (Curso de Direito Previdenciário. 4ª Ed. – São Paulo: LTr, 2011. P. 756), *verbis*:

861. Apuração usual – *Fiscalizando o contribuinte, a Receita Federal do Brasil examina vários documentos trabalhistas (PPP, LTCAT, do ambiente do trabalho) e contábeis (documentos de caixa) para verificar a presença do fato gerador.*

Entre muitos outros, são considerados a folha de pagamentos, recibos de pagamento, holleriths, cartões de ponto, pagamentos aos contribuintes individuais (autônomos eventuais e empresários), contratos de prestação de serviços ou de cessão de mão de obra, documentos de aquisição de produtos, rendas e receitas, quitações no Poder Judiciário, enfim, uma quantidade significativa de registros escriturais pertinentes aos deveres das obrigações principais e secundárias.

E continua:

Essa modalidade de detenção do fato gerador, por sua excepcionalidade, reclama cuidados extremos do aplicador da norma. *Ela tem pressupostos, mecanismos de levantamento, claríssima descrição do modus operandi fiscal e um relatório discriminativo que não obste o direito constitucional de defesa. Por ser inusitada ab initio, merece justificativa efetiva e deve ser interpretada restritivamente.* (grifos nosso)

Feita a análise doutrinária acerca da Aferição Indireta, mister se faz avaliar à luz da legislação (art. 33, §§ 3º e 6º da Lei nº 8.212/91), que regulamenta a matéria, vigente há época da fiscalização, *verbis*:

Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas d e e do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente.

(...)

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

(...)

§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.
(grifo nosso)

Da análise do Relatório Fiscal, no que se refere ao VGA, equivocadamente chamado de VG, no item 4.7.11., assim tratou a fiscalização, *verbis*:

VG — VALE GAS AFERIDO, que corresponde a salário "in natura" aferido indiretamente com base no levantamento anterior (VG), tendo em vista que a partir de julho/2004, houve mudança do contador responsável pelas contas da empresa e consequentemente alteração no arquivamento dos documentos. Dessa forma, essa fiscalização entende que o benefício continuou sendo concedido, porém com maior cautela na guarda dos documentos que supostamente representavam valores pagos aos empregados "por fora", os quais não eram convenientes que ficassem expostos às fiscalizações trabalhistas e previdenciárias. O período é relativo à 07/2004 a 02/2007.
(grifo nosso)

A fiscalização achou por bem presumir que, com a troca do contador a recorrente passou a fornecer Gás aos seus funcionários “por fora”, aplicando a Aferição Indireta prevista no art. 33, § 3º da Lei n. 8.212/91.

Em sede de defesa, a recorrente impugnou o arbitramento por meio indireto. Ocorre que não fez prova em sentido contrário, vez que não estava desincubida de provar o alegado.

Por outro lado, a fiscalização comprovou, através das cópias de cheques, nas fls. 308, 696 e 697, o pagamento de Vale Gás não contabilizado, nos dias 06/05/2005, 01/04/2005 e 04/03/2005, respectivamente, o que reforça a sua tese de que a recorrente passou a não mais documentar tal procedimento e/ou, omitiu a documentação da fiscalização, o que por si, enseja a aplicação da Aferição Indireta.

A recorrente não demonstrou os lançamentos contábeis dos citados cheques, fato esse que reforça a tese da fiscalização. Por essa razão, no que se refere à verba intitulada VGA, deve o Auto de Infração ser mantido.

DA INCAPACIDADE LABORATIVA (SAT)

A recorrente defende a inconstitucionalidade do SAT. Ocorre que, acerca dessa alegação, não há o que se pronunciar, posto que o CARF não é competente para apreciar sobre matéria constitucional, nos termos da Súmula nº 02 do CARF, abaixo transcrita:

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

Superada a matéria constitucional, considera-se como devida a verba destinada ao SAT.

Porém, alternativamente, a recorrente requereu aplicação de alíquotas (1%, 2% ou 3%), correspondentes ao risco da atividade, de acordo com o local de trabalho.

A legislação (art. 22, II, “a”, “b” e “c” da Lei nº 8.212/91), determina que seja aplicada a alíquota que corresponda a atividade preponderante da empresa.

Do ponto de vista doutrinário, seguem as lições do Professor Wladimir Novaes Martinez (Curso de Direito Previdenciário. 4ª Ed. – São Paulo: LTr, 2011. P. 725), *verbis*:

“Num caso simples, se uma empresa mantém duas unidades no mesmo estabelecimento e CNPJ (escritório e área produtiva), prevalecerá a alíquota da atividade em que presta serviços o maior número de empregados. No comum dos casos, se o escritório tem 20 colaboradores (risco leve) e 60 deles, na parte fabril (risco grave), prevalecerá a taxa de 3% para toda a folha de pagamento da empresa. Ao contrário, se no escritório trabalham 80 pessoas e 20 na fábrica, a taxa desta última será a do escritório (1%). Raciocínio legal que ignora que o risco do escritório difere da produção.

Das lições doutrinárias, abstrai-se que, de fato deve ser aplicada uma alíquota para cada estabelecimento, de acordo com a atividade preponderante. Nesse sentido, também segue a jurisprudência pátria, tanto que essa matéria já se encontra prevista na Súmula 351 do STJ, *verbis*:

A alíquota de contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT) é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro. (grifo nosso)

Ocorre que, a recorrente não comprovou a alíquota a ser aplicada em cada estabelecimento. Tendo a fiscalização arbitrado uma alíquota generalizada, à recorrente caberia provar o contrário. Por essas razões, a alíquota de 3% no que se refere à verba devida em relação ao SAT, deve ser mantida.

REFEIÇÕES - REF

A recorrente foi autuada por fornecer alimento *in natura*, por meio de terceiros, bem como sem estar inscrita no PAT, nos termos da Lei n. 6.321/76.

A DRJ, no seu acórdão, julgou como procedente o lançamento no que se refere a essa autuação, por entender que a inscrição no PAT é condição essencial para que tais verbas possam ser excluídas do conceito de remuneração.

É pacífica a jurisprudência do Colendo STJ, no sentido de que o fornecimento do alimento *in natura*, mesmo sem a inscrição no PAT, não deve integrar a contribuição previdenciária, *verbis*:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ALIMENTAÇÃO FORNECIDA PELO EMPREGADOR. PAGAMENTO IN NATURA. NÃO INCIDÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO.

INSCRIÇÃO NO PAT. DESNECESSIDADE. PRECEDENTES. SÚMULA 83/STJ.

1. Caso em que se discute a incidência da contribuição previdenciária sobre as verbas recebidas a título de auxílio-alimentação in natura, quando a empresa não está inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT.

2. A jurisprudência desta Corte pacificou-se no sentido de que o auxílio-alimentação in natura não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não possuir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT. Precedentes: EREsp 603.509/CE, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, DJ 8/11/2004; REsp 1.196.748/RJ, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2010; AgRg no REsp 1.119.787/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 29/6/2010.

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg no AREsp 5.810/SC, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07/06/2011, DJe 10/06/2011) (grifo nosso)

Da análise do recente acórdão, verifica-se que o Tribunal Superior aplicou a Súmula 83 do STJ, *verbis*:

NÃO SE CONHECE DO RECURSO ESPECIAL PELA DIVERGÊNCIA, QUANDO A ORIENTAÇÃO DO TRIBUNAL SE FIRMOU NO MESMO SENTIDO DA DECISÃO RECORRIDA.

Em outras palavras, por ser matéria pacífica, o STJ nem conhece Recursos em sentido contrário. Razão pela qual, no que tange à Contribuição Previdenciária referente à alimentação *in natura*, fornecida sem a inscrição no PAT e por meio de terceiros, o Recurso Voluntário deve ser julgado procedente.

AUXÍLIO-DOENÇA - EAI

A DRJ no seu Acórdão foi cristalina e didática no que se refere ao Auxílio-Doença. Ao contrário do que tenta fazer crer a recorrente, a sua autuação não se deu pelo pagamento do Auxílio-Doença em si, mas pela não inclusão dos valores pagos aos empregados (Srs. Lenoilton Pereira Nascimento e Élio Pires Rego), no período em que os dois estavam afastados, por motivo de doença.

Pode-se comprovar esse fato através da análise do Discriminativo Analítico de Débito – DAD, fl. 05.

Na fl. 1.064, a recorrente alega que tais valores “*se referiam a saldos de salários que a empresa estava liquidando*”. Diante disso, resta evidenciado que tais valores devem ser incluídos na base de cálculo da Contribuição Previdenciária, razão pela qual, no que tange à verba denominada EAI, deve a autuação ser mantida.

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 estabelece que os débitos referentes a contribuições não recolhidas no prazo previsto em lei, serão acrescidos de multa de mora nos termos do art. 61, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, **que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%**.

Tendo em vista que o artigo 106 do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, comine-lhe 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 em comparativo 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, **no momento do pagamento**.

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.

Por falta de amparo legal, não há como prosperar o pleito da recorrente para que seja aplicado o recálculo nesta fase processual, devendo ocorrer, quando do pagamento, conforme já destacado.

CONCLUSÃO

Do exposto, julgo procedente em parte o recurso para excluir da base de cálculo da Contribuição Previdenciária os valores pagos para fornecimento de Refeição *in natura*, bem como para determinar o recálculo da multa de mora, de acordo com o disposto no art. 35, *caput*, da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/2009 (art. 61, da Lei nº 9.430/96), prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte.

Marcelo Magalhães Peixoto

Voto Vencedor

Quanto à tributação do auxílio-alimentação, discordo do relator.

Inicialmente farei registro que o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), aprovado pela PORTARIA N° 256/209 do Ministério da Fazenda, estabelece que o CARF tem por finalidade julgar recursos de decisão de primeira instância, bem como os recursos de natureza especial, que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

CAPÍTULO I

DA NATUREZA E FINALIDADE

Art. 1º O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, tem por finalidade julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância, bem como os recursos de natureza especial, que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. (grifei)

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:

Processo nº 10530.003413/2007-96
Acórdão n.º **2403-000.750**

S2-C4T3
Fl. 9

§ 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 a recorrente não estava inscrita no programa e, portanto, o lançamento está correto.

Carlos Alberto Mees Stringari