



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

Processo nº 10580.723769/2009-16
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 2403-002.727 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de setembro de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA
Recorrente SARTRE EMPREENDIMENTOS EDUCACIONAIS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - IRREGULARIDADE NA LAVRATURA DO AIOP - INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEGISLAÇÃO ORDINÁRIA - NÃO APRECIAÇÃO NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO.

A legislação ordinária de custeio previdenciário não pode ser afastada em âmbito administrativo por alegações de inconstitucionalidade, já que tais questões são reservadas à competência, constitucional e legal, do Poder Judiciário.

Neste sentido, o art. 26-A, caput do Decreto 70.235/1972 e a Súmula nº 2 do CARF, publicada no D.O.U. em 22/12/2009, que expressamente veda ao CARF se pronunciar acerca da inconstitucionalidade de lei tributária.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - ALIMENTAÇÃO - CONCESSÃO DE CESTAS BÁSICAS - ALIMENTAÇÃO IN NATURA - EMPRESA NÃO INSCRITA NO PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - PAT - POSICIONAMENTO DA PGFN NO ATO DECLARATÓRIO 03/2011 - NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

Conforme o Ato Declaratório PGFN nº 03/2011, a PGFN, 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”.

Desta forma, como o Ato Declaratório PGFN nº 03/2011 se amolda ao disposto no art. 62, parágrafo único, inciso II, alínea a do Anexo II do Regimento Interno do CARF, tem-se então que a concessão de alimentação *in natura* aos segurados a título de vale-alimentação não implica em incidência de contribuição previdenciária.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - ACRÉSCIMOS LEGAIS - JUROS E MULTA DE MORA - ALTERAÇÕES DADAS PELA LEI 11.941/2009 - RECÁLCULO DA MULTA MAIS BENÉFICA - ART. 106, II, C, CTN

Até a edição da Lei 11.941/2009, os acréscimos legais previdenciários eram distintos dos demais tributos federais, conforme constavam dos arts. 34 e 35 da Lei 8.212/1991. A Lei 11.941/2009 revogou o art. 34 da Lei 8.212/1991 (que tratava de juros moratórios), alterou a redação do art. 35 (que versava sobre a multa de mora) e inseriu o art. 35-A, para disciplinar a multa de ofício.

Visto que o artigo 106, II, c 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 de mora mais benéfica.

Ressalva-se a posição do Relator, vencida nesta Colenda Turma, na qual se deve determinar o recálculo dos acréscimos legais na forma de juros de mora (com base no art. 35, Lei 8.212/1991 c/c art. 61, § 3º Lei 9.430/1996 c/c art. 5º, § 3º Lei 9.430/1996) e da multa de ofício (com base no art. 35-A, Lei 8.212/1991 c/c art. 44 Lei 9.430/1996), com a prevalência dos acréscimos legais mais benéficos ao contribuinte.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso para: **(i)** afastar a tributação dos Levantamentos referentes ao "Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT"; **(ii)** 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.

Carlos Alberto Mees Stringari - Presidente

Paulo Maurício Pinheiro Monteiro - Relator

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari, Ivacir Júlio de Souza, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Elfas Cavalcante Lustosa Aragão Elvas, Marcelo Magalhães Peixoto e Daniele Souto Rodrigues.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela Recorrente – SARTRE EMPREENDIMENTOS EDUCACIONAIS LTDA. contra Acórdão nº 15-25.485 - 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador que julgou procedente em parte a autuação por descumprimento de obrigação principal, Auto de Infração de Obrigação Principal – AIOP nº. 37.210.437-1, às fls. 01, com valor consolidado de R\$ 37.256,86.

O crédito previdenciário se refere às contribuições previdenciárias destinadas à Seguridade Social referente a Terceiros, no período de 01/2005 a 12/2005.

O Relatório Fiscal, às fls. 137 a 140, informa o levantamento efetuado:

PAT- *No exercício de 2005 a empresa não estava inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT). No entanto, concedeu alimentação a seus funcionários (Conta Programa Alimentar Trabalhador, 186). Tal benefício foi concedido aos empregados em desacordo com a Lei 8.212, de 1991, art. 28, parágrafo 9º, alínea “c”; e*

DIV- *Refere-se a remunerações de empregados não declaradas em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP). A empresa escritura nas contas 272 e 160 (Salário), 95 (Provisões 13º Salário, 96 e 163 (Provisões Férias) as remunerações dos segurados empregados. As contribuições dos segurados estão escriturados na Conta 78 (INSS a Recolher). A escrituração não é feita por estabelecimento, não descreve clara e precisamente o fato, não discrimina os fatos geradores, os descontos, as contribuições da empresa e o Livro Diário não está registrado no órgão competente. Há históricos que não têm clareza e não fazem referência ao documento probante.*

A Recorrente teve **ciência do AIOP em 27.07.2009.**

O **período objeto do auto de infração**, conforme o Relatório Discriminativo Sintético do Débito - DSD é de **01/2005 a 12/2005.**

A **Recorrente apresentou Impugnação tempestiva**, conforme o Relatório da decisão de primeira instância:

Preliminarmente aduz nulidade por duplicidade de cobrança de contribuição previdenciária sobre Terceiros em contas relacionadas a sócios. A Fiscalização entendeu como pagamento de Pro labore os valores escriturados nas contas do razão da Impugnante de números 32, 33, 34, 625 e 621. Entretanto, mesmo que se considerasse que os valores fossem pró-labore, o

que de fato não são, importante salientar e demonstrar a duplicidade de lançamentos havida pela fiscalização, em flagrante bis in idem. Isto ocorreu nos pagamentos efetuados pela impugnante aos sócios Aloysio Nery e Vicente Orrico Sarno Filho.

De igual sorte a fiscalização lançou os valores recebidos pela impugnante do sócio da sócia controladora, como também lançou os mesmos valores transferidos à conta da sócia controladora, ou seja, considerou-se como pró-labore o valor de R\$ 1.459.200,00, mais R\$ 140.800,00, mais R\$ 40.974,00 na conta de transferência, como também houve o mesmo lançamento em duplicidade sobre o crédito constante no razão em decorrência da transferência de contas.

Aduz ainda que houve lançamento da contribuição de terceiros sobre transferência de capital social, de aumento de capital social e aporte no caixa da impugnante. De acordo com o Instrumento Particular de Cessão de Quotas e Outras Avencas firmado em 25.11.2004, os então sócios da impugnante Marcone Pereira de Azevedo, Manoel Muniz Ferreira Neto; Vicente Orrico Sarno Filho e Aloysio Adolfo Borges Nery, cederam oitenta por cento do capital social da impugnante à Chaim Zaher e Adriana Baptinston Cefali Zaher. Ainda, de acordo com o referido instrumento, mais especificamente em sua cláusula quarta, os novos sócios admitidos se comprometeram a injetar a título de investimento para equacionamento financeiro da impugnante, o valor de R\$ 1.459.200,00 em três parcelas, da seguinte forma: i) R\$ 393.200,00 na assinatura do instrumento de cessão de quotas; ii) R\$533.000,00, após trinta dias da assinatura do instrumento de cessão de quota; iii) R\$ 533.000,00 após sessenta dias da assinatura do instrumento. Diante da injeção de capital havida junto ao razão da impugnante foi aberta a conta 34, constando os valores depositados em favor da empresa. Entretanto os novos sócios, após a negociação de aquisição do controle societário da impugnante, houveram por bem formalizar tal aquisição, por meio de sua empresa de participações, denominada de Coe Participações Ltda, inscrita no CNPJ sob nº 06.131.713/0001-70, como se denota da alteração do contrato social da impugnante realizada em 06 de abril de 2005. Enfim; sob qualquer ângulo que se analisar a questão, verificar-se-á que os valores objeto de lançamento da contribuição devida sobre pró-labore não foram recebidos na forma constante no auto de infração, muito menos desembolsados pela impugnante, mas sim, tais valores referem-se a investimentos realizados junto ao caixa da impugnante e junto ao seu Capital social, inicialmente feitos por pessoa física e, posteriormente transferidos à pessoa jurídica sócia. Todas as operações de aumento de capital e de aporte no caixa da impugnante foram devidamente escrituradas como determina a legislação de regência, não havendo, que se falar em confusão patrimonial.

Argumenta que houve lançamento da contribuição de terceiros sobre empréstimos tomados por sócios e ex-sócios.

Compulsando o Relatório de Lançamentos na página 06 do auto de infração, verifica-se que a fiscalização considerou como pagamentos de pró-labore as importâncias debitadas junto à contabilidade da impugnante aos sócios e ex-sócios.

Entretanto, junto ao documento anexo, consta que o pagamento ao sócio Aloysio Nery de R\$ 350.000,00 referentes a empréstimo, como também consta o recebimento de R\$ 284.400,00 do sócio pela impugnante. Ora, como dito no preliminar de duplicidade de cobrança das contribuições previdenciárias, não se faz crível a cobrança de contribuições sobre valores recebidos pela impugnante. Deveras isso, de acordo com o documento anexo 07, no exercício de 2004 a impugnante emprestou ao sócio Aloysio Nery o valor de R\$ 440.740,92.

Importante salientar que o regulamento de imposto de renda autoriza expressamente a contratação de mútuo entre pessoa jurídica e seu sócio, seja a pessoa jurídica tomando valores, seja ela recebendo valores emprestados de sócio. Assim sendo, os valores lançados pela fiscalização não podem ser considerados como pró-labore recebidos por sócios, pois, há nos autos prova cabal no sentido de que a impugnante recebeu de seu sócio o valor de R\$ 284.400,00, referentes pagamentos do empréstimo havido pelo sócio.

Aduz que houve indevida cobrança de contribuições a terceiros sobre pagamento de direitos autorais de material didático. A fiscalização considerou como pagamento de pró-labore os valores constantes no razão da impugnante acerca da amortização de débito da Editora Interactive Sistema Educacionais Ltda., no valor de R\$ 36.611,18. Ocorre que de acordo com o razão da impugnante (doc. 08), mais especificamente na conta 654, o valor lançado pela fiscalização se refere à amortização da dívida da impugnante com a Editora Interactive. Sistema Educacionais Ltda referente pagamento de direitos autorais pela aquisição de material didático. O artigo 28, inciso III da Lei n.º 8.212/91 é bem claro ao estabelecer a incidência da contribuição previdenciária sobre o pagamento de administradores e autônomos, mas, não há qualquer dispositivo legal que determine a incidência sobre pagamento de direitos autorais. Mais que isso, está se tributando dívidas da impugnante com terceiros que não mantém qualquer relação de interdependência com a impugnante. Assim sendo, é de mister o cancelamento da cobrança da contribuição, tendo em vista que sobre o pagamento de direitos autorais, incide, tão somente, imposto de renda retido na fonte, devidamente recolhido pela impugnante.

Insurge-se contra a indevida glosa de deduções do salário família. Em face do princípio da verdade material, a impugnante dimana a apresentação anual de atestado de vacinação obrigatória até seis anos de idade e a comprovação semestral de frequência à escola do filho ou equiparado, a partir dos sete anos de idade, necessários para seja comprovada a legalidade dos pagamentos efetuados a título de salário-família, nos termos do artigo 84 do RPS. Tais requisitos são necessários para ratificar que os valores pagos aos empregados da impugnante (glosados pela Autoridade Administrativa), foram a título de

salário-família. Sendo assim, há de se concluir que a Impugnante logrou em comprovar a legitimidade das deduções da base de cálculo informadas em GFIP, não podendo se cogitar em qualquer glosa de tais quantias.

Aduz que houve a indevida inclusão da ajuda escolar na base de cálculo das contribuições. A própria Lei 8.212/1991 anteparou o liame de positivação da norma jurídica tributária atinente às contribuições previdenciárias e de terceiros, firmando a intangível premissa de que a importância recebida a título de bolsa de aprendizagem, garantida ao adolescente até quatorze anos de idade, não se incorpora ao salário ou ao benefício do segurado.(art. 28, parágrafo 9º, alínea “u”). Desta forma, a Lei nº 8.212/1991 prescreveu norma jurídica expressa, que excluiu do campo de incidência das contribuições previdenciárias o valor recebido pelo empregado a título de bolsa de aprendizagem, sem perfilhar a Lei qualquer vedação à não incidência tributária.

Argumenta que não procede o dever de manter escrituração contábil separada entre matriz e filiais. A Lei prevê que o contribuinte precisa "lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos". Nota-se, assim, que em momento algum a lei descreve a obrigatoriedade de se efetuar escrituração própria por estabelecimento tal qual descreveu e exigiu a autoridade fiscal.

Pelo contrário, a lei somente prevê que o contribuinte deve manter escriturado em sua contabilidade, discriminadamente, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos, conduta esta, perpetrada pela impugnante. Intera a Fiscalização que houve "escrituração/ em desacordo com a legislação", entretanto, não demonstra documentalmente ao contribuinte, onde houve o equívoco na escrituração. Neste sentido, o auto merece ser cancelado, posto que, feriu o princípio constitucional do contraditório e da ampla defesa. Por amor a questão, muito embora a acusação fiscal ateste que o Livro Diário da impugnante não está registrado no órgão competente, por ora, esta vem juntar aos autos o Livro Diário devidamente registrado no órgão competente, como fim de obter a benesse do artigo 291 do RPS.

Insurge-se contra a ilegalidade da imposição de multa progressiva. A progressividade de alíquota é permitida na Constituição Federal tão somente naqueles impostos como imposto de renda, IPTU e ITR. Na verdade, a progressividade da multa nada mais representa do que a majoração do tributo, permitida somente naqueles tributos assim previstos pela CF/88, que, aliás foram postos de maneira taxativa. No presente caso, conforme se depreende do auto de infração, a multa é progressiva quanto ao seu valor em conformidade com o prazo de sua adimplência, o que é vedado por configurar a

progressividade da contribuição pela falta de permissão constitucional. No mais, multa não pode ser imposta de maneira progressiva por duas razões. Primeiro, porque gera o confisco do tributo ensejando a desfiguração de sua natureza posta pelo legislador. Segundo, porque a multa de ofício assim colocada acaba por estabelecer a insegurança das relações tributárias, pela incerteza da sua fixação, podendo causar até a quebra da empresa e estabelecendo, por consequência, o caos social.

Aduz a inconstitucionalidade da multa de ofício. Insurge-se contra o caráter confiscatório da multa aplicada. Respalhada em jurisprudência do STF, defende a fixação da multa em importe nunca superior a 20% do tributo também exigido em ação fiscal

A **Recorrida** analisou a autuação e a impugnação, **julgando procedente a autuação**, nos termos do **Acórdão nº 15-25.485 - 7ª Turma** da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador, conforme Ementa a seguir:

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

CONTRIBUIÇÃO DE TERCEIROS.

Compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil a arrecadação e fiscalização das contribuições devidas a Terceiros (Entidades e Fundos), conforme preconiza o art. 3º, da Lei n.º 11.457, de 2007.

ALIMENTAÇÃO EM DESACORDO COM O PAT.

Concessão de alimentação aos segurados empregados em desacordo com a legislação que regula o Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) do Ministério do Trabalho e Emprego (MTE) configura-se salário in natura e, por extensão, fato gerador de contribuições sociais previdenciárias.

PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO.

O princípio constitucional da vedação ao confisco e sua aplicação são de competência do Poder Judiciário.

ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO. RETROATIVIDADE BENIGNA. MULTA MENOS SEVERA. MOMENTO DA COMPARAÇÃO.

A lei aplica-se a fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. A comparação das multas para verificação e aplicação da mais benéfica somente poderá operacionalizar-se quando o pagamento do crédito for postulado pelo contribuinte ou quando do ajuizamento de execução fiscal, conforme Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 04/12/2009.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

INCONSTITUCIONALIDADE.

No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada com a decisão de 1ª instância, **a Recorrente apresentou Recurso Voluntário**, em apertada síntese:

(i) Da inscrição no PAT:

(ii) Contribuição para Terceiros de empregados não relacionados em GFIP

- A fiscalização aduz que a escrituração não é feita por estabelecimento, em desacordo com a legislação. Mas, esta obrigatoriedade é proveniente de Decreto e não de Lei.

- A autuação em relação à que a empresa não lançou em títulos próprios da contabilidade não está lastreada em provas documentais

- violação a princípios constitucionais

(iii) Relativa imposição de multa menos severa – aplicação do art. 35, Lei 8.212/1991 com fulcro na redação dada pela Lei 11.941/2009.

Posteriormente, esta Colenda Turma de Julgamento baixou os autos em Diligência Fiscal, nos seguintes termos:

CONVERTER o presente processo em DILIGÊNCIA para que a Autoridade Fiscal responsável pela lavratura do presente Auto de Infração, em relação ao código de levantamento PAT, informe qual a forma de entrega da alimentação "in natura", por exemplo ticket alimentação, vale alimentação, lanches, cesta básica, fornecimento direto de alimentação e etc. feita pela Recorrente.

A Auditoria-Fiscal, no Pronunciamento Fiscal, às fls. 858 a 859, informa que o contribuinte forneceu alimentos "in natura" aos empregados:

"(...) Conforme descrição acima, excertada do Relatório Fiscal, constante do presente processo, a fiscalizada adquiriu produtos

do Cerealista Recôncavo LTDA e distribuiu aos empregados, sem estar inscrita no PAT."

Após intimação, o contribuinte atravessa Manifestação, às fls. 864 a 884, ratificando os argumentos deduzidos em sede de Recurso Voluntário.

Os autos foram enviados ao Conselho, para análise e decisão.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro , Relator

PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme se depreende do encaminhamento ao CARF.

Avaliados os pressupostos, passo para as Questões Preliminares e ao Mérito.

DAS QUESTÕES PRELIMINARES**(A) Alegações diversas de inconstitucionalidade.**

Analisemos.

Não assiste razão à Recorrente pois o previsto no ordenamento legal não pode ser anulado na instância administrativa por alegações de inconstitucionalidade, já que tais questões são reservadas à competência, constitucional e legal, do Poder Judiciário.

Neste sentido, o art. 26-A, caput do Decreto 70.235/1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências:

“Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 3º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 4º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 5º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

empregados em desacordo com a Lei 8.212, de 1991, art. 28, parágrafo 9º, alínea “c”; e

DIV- *Refere-se a remunerações de empregados não declaradas em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP). A empresa escritura nas contas 272 e 160 (Salário), 95 (Provisões 13º Salário, 96 e 163 (Provisões Férias) as remunerações dos segurados empregados. As contribuições dos segurados estão escrituradas na Conta 78 (INSS a Recolher). A escrituração não é feita por estabelecimento, não descreve clara e precisamente o fato, não discrimina os fatos geradores, os descontos, as contribuições da empresa e o Livro Diário não está registrado no órgão competente. Há históricos que não têm clareza e não fazem referência ao documento probante.*

Desta forma, conforme o artigo 37 da Lei nº 8.212/91, foi lavrado AIOP nº 37.210.437-1 que, conforme definido no inciso IV do artigo 633 da IN MPS/SRP nº 03/2005, é o documento constitutivo de crédito relativo às contribuições devidas à Previdência Social e a outras importâncias arrecadadas pela SRP, apuradas mediante procedimento fiscal:

(redação à época da lavratura do AIOP nº 37.210.437-1)

Lei nº 8.212/91

Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.

IN MPS/SRP nº 03/2005

Art. 633. São documentos de constituição do crédito tributário relativo às contribuições de que trata esta Instrução Normativa: (Nova redação dada pela IN RFB nº 851, de 28/05/2008)

I - GFIP, que é o documento declaratório da obrigação, caracterizado como instrumento de confissão de dívida tributária;

II - Lançamento do Débito Confessado (LDC), que é o documento por meio do qual o sujeito passivo confessa os débitos que verifica; (Nova redação dada pela IN RFB nº 851, de 28/05/2008)

III - Revogado pela IN RFB nº 851, de 28/05/2008

IV - Auto de Infração (AI), que é o documento constitutivo de crédito, inclusive relativo à multa aplicada em decorrência do descumprimento de obrigação acessória, lavrado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB) e apurado mediante procedimento de fiscalização; e (Nova redação dada pela IN RFB nº 851, de 28/05/2008)

V - Notificação de Lançamento, que é o documento constitutivo de crédito expedido pelo órgão da Administração Tributária. (Nova redação dada pela IN RFB nº 851, de 28/05/2008)

Pode-se elencar as etapas necessárias à realização do procedimento:

- *A autorização por meio da emissão de TIAF – Termo de Início da Ação Fiscal, o qual contém o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF- F, com a competente designação do Auditor-Fiscal responsável pelo cumprimento do procedimento;*
- *A intimação para a apresentação dos documentos conforme Termo de Intimação para Apresentação de Documentos – TIAD, intimando o contribuinte para que apresentasse todos os documentos capazes de comprovar o cumprimento da legislação previdenciária;*
- *A autuação dentro do prazo autorizado pelo referido Mandado, com a apresentação ao contribuinte dos fatos geradores e fundamentação legal que constituíram a lavratura do auto de infração ora contestado, com as informações necessárias para que o autuado pudesse efetuar as impugnações que considerasse pertinentes:*

a. IPC - Instruções para o Contribuinte (que tem a finalidade de comunicar ao contribuinte como regularizar seu débito, como apresentar defesa e outras informações);

b. DD - Discriminativo do Débito

c. FLD- Fundamentos Legais do Débito (que indica os dispositivos legais que autorizam o lançamento e a cobrança das contribuições exigidas, de acordo com a legislação vigente à época do respectivo fato gerador);

d. VÍNCULOS - Relatório de Vínculos (que lista todas as pessoas físicas ou jurídicas em razão de seu vínculo com o sujeito passivo, indicando o tipo de vínculo existente e o período);

e. TIPF – Termo de Início do Procedimento Fiscal;

h. REFISC – Relatório Fiscal.

Cumpre-nos esclarecer ainda, que o lançamento fiscal foi elaborado nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, especialmente a verificação da efetiva ocorrência do fato gerador tributário, a matéria sujeita ao tributo, bem como o montante individualizado do tributo devido.

De plano, o art. 142, CTN, estabelece que:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

Analisando-se o AIOP nº 37.210.437-1, tem-se que foi cumprido integralmente os limites legais dispostos no art. 142, CTN.

Ademais, não compete ao Auditor-Fiscal agir de forma discricionária no exercício de suas atribuições. Desta forma, em constatando a falta de recolhimento, face a ocorrência do fato gerador, cumpri-lhe lavrar de imediato a notificação fiscal de lançamento de débito de forma vinculada, constituindo o crédito previdenciário. O art. 243 do Decreto 3.048/99, assim dispõe neste sentido:

Art.243. Constatada a falta de recolhimento de qualquer contribuição ou outra importância devida nos termos deste Regulamento, a fiscalização lavrará, de imediato, notificação fiscal de lançamento com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, de acordo com as normas estabelecidas pelos órgãos competentes.

Diante do exposto, não prospera a alegação da Recorrente.

(i) Da inscrição no PAT;

Analisemos.

O Relatório Fiscal, às fls. 137 a 140, informa o levantamento efetuado:

PAT- *No exercício de 2005 a empresa não estava inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT). No entanto, concedeu alimentação a seus funcionários (Conta Programa Alimentar Trabalhador, 186). Tal benefício foi concedido aos empregados em desacordo com a Lei 8.212, de 1991, art. 28, parágrafo 9º, alínea “c”; e*

DIV- *Refere-se a remunerações de empregados não declaradas em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP). A empresa escritura nas contas 272 e 160 (Salário), 95 (Provisões 13º Salário, 96 e 163 (Provisões Férias) as remunerações dos segurados empregados. As contribuições dos segurados estão escrituradas na Conta 78 (INSS a Recolher). A escrituração não é feita por estabelecimento, não descreve clara e precisamente o fato, não discrimina os fatos geradores, os descontos, as contribuições da empresa e o Livro Diário não está registrado no órgão competente. Há históricos que não têm clareza e não fazem referência ao documento probante.*

Em relação ao fornecimento de alimentação in natura pela Recorrente, sem estar inscrita no PAT, devemos observar o Regimento Interno do CARF em seu art. 62, parágrafo único, inciso II, alínea a, do Anexo II:

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

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou

c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993. (grifo nosso)

Conforme o constatado pela Auditoria-Fiscal, no Pronunciamento Fiscal, às fls. 858 a 859, o contribuinte forneceu alimentos "in natura" aos empregados:

"(...) Conforme descrição acima, excertada do Relatório Fiscal, constante do presente processo, a fiscalizada adquiriu produtos do Cerealista Recôncavo LTDA e distribuiu aos empregados, sem estar inscrita no PAT."

Deste modo, conforme o Ato Declaratório PGFN nº 03/2011, a PGFN, 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 inexistam outros fundamentos relevantes: "nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento in natura do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária".

Então, como o Ato Declaratório PGFN nº 03/2011 se amolda ao disposto no art. 62, parágrafo único, inciso II, alínea a do Anexo II do Regimento Interno do CARF, tem-se então que a concessão de alimentação in natura aos segurados a título de vale-alimentação não implica em incidência de contribuição previdenciária.

(ii) Contribuição para Terceiros de empregados não relacionados em GFIP

- A fiscalização aduz que a escrituração não é feita por estabelecimento, em desacordo com a legislação. Mas, esta obrigatoriedade é proveniente de Decreto e não de Lei.

- A autuação em relação à que a empresa não lançou em títulos próprios da contabilidade não está lastreada em provas documentais.

- violação a princípios constitucionais.

Analisemos.

Em relação a toda argumentação da Recorrente que transborde para análise de inconstitucionalidade de normas ou de interpretações, tais como a violação a princípios constitucionais, estas já foram analisadas no tópico (A).

Em relação à questionamentos que envolvam a regularidade do lançamento, estes já foram analisados no tópico (B).

A questão central da argumentação da Recorrente é a apenas o Decreto 3.048/1999 determina que a escrituração contábil seja feita por estabelecimento, enquanto que a Lei 8.212/1991 não estabelece tal determinação. Ademais, o contribuinte alega que a fiscalização não comprovou mediante prova documental que a escrituração contábil deixou de ser feita de forma discriminada.

No primeiro aspecto, a Recorrente aduz que o disposto no Decreto não se conforma ao disposto na Lei.

Trata-se do disposto no art. 32, II lei 8.212/1991 e no art. 225, II e § 13 do Decreto 3.048/1999:

Lei 8.212/1991

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

I - preparar folhas-de-pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social;

II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;

Decreto 3.048/1999:

Art.225. A empresa é também obrigada a:

I - preparar folha de pagamento da remuneração paga, devida ou creditada a todos os segurados a seu serviço, devendo manter, em cada estabelecimento, uma via da respectiva folha e recibos de pagamentos;

II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;

(...)

§13. Os lançamentos de que trata o inciso II do caput, devidamente escriturados nos livros Diário e Razão, serão exigidos pela fiscalização após noventa dias contados da ocorrência dos fatos geradores das contribuições, devendo, obrigatoriamente:

I - atender ao princípio contábil do regime de competência; e

II - registrar, em contas individualizadas, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias de forma a identificar, clara e precisamente, as rubricas integrantes e não integrantes do salário-de-contribuição, bem como as contribuições descontadas do segurado, as da empresa e os totais recolhidos, por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços.

Ora, o art. 99, CTN determina que o conteúdo dos Decretos sejam restritos aos das leis em função dos quais sejam expedidos:

Art. 99. O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei.

Na presente hipótese, entendo que o previsto no art. 225, § 13 do Decreto 3.048/1999 apenas explica o art. 32, II, Lei 8.212/1991 e o art. 225, II do Decreto 3.048/1999, e provendo (nos dizeres de Hely Lopes Meirelles, Direito Administrativo Brasileiro, 14ª ed., RT, p. 156) sobre minúcias não abrangidas pela norma geral editada pelo Legislativo.

Neste sentido, Leandro Paulsen (Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16. ed. RS: Livraria do Advogado. 2014, pg. 1911-1913) mostra que o Decreto não se limita a reproduzir a Lei, mas pode inovar desde que não extrapole a Lei, ponto este em que ratifico o meu entendimento em relação ao alcance do art. 225, § 13 do Decreto 3.048/1999 que não excede o disposto no art. 32, II, Lei 8.212/1991, de forma a não estar configurada ilegalidade:

No sentido de que não se limita a reproduzir a lei, podendo inovar com relação à criação de deveres e obrigações, desde que não extrapole a lei. “Ora, o regulamento não se presta para repetir apenas o que já se encontra contido na lei. Com efeito, embora tenha o Direito Constitucional brasileiro acolhido somente a figura do regulamento de execução (secundum legis), não admitindo os chamados regulamentos independentes ou autônomos (praeter legem), não se deve concluir, conforme leciona Alberto Xavier, que a reserva da lei chegue ao ponto de impor limites tão estreitos à execução regulamentar das leis que lhes vede qualquer capacidade inovadora com relação à criação de deveres e obrigações. ‘Execução não é necessariamente reprodução’ (in Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação, RT, 1978, p. 29/30).” (excerto do voto condutor do

Juiz Mário César Ribeiro por ocasião do julgamento, pela 4ª T. do TRF1, do AMS 1999.01.00.045046-4/GO, em out/9

Já, no segundo aspecto, o contribuinte alega que a fiscalização não comprovou mediante prova documental que a escrituração contábil deixou de ser feita de forma discriminada.

A decisão de primeira instância, às fls. 810, mostra que a empresa foi intimada a informar a que estabelecimento se refere cada um dos lançamentos efetuados nas contas contábeis 272 e 160 (Salário), 95 (Provisões 13º Salário), 96 e 163 (Provisões Férias) e 78 (INSS a Recolher), sendo que a intimação não foi atendida motivando então a Fiscalização a comparar o total das remunerações escriturado, com os valores constantes das folhas de pagamento e com as remunerações declaradas em cada estabelecimento em GFIP de modo a que as divergências encontradas fossem lançadas no código de levantamento "DIV":

Neste tópico entendo que houve uma impugnação indireta ao Levantamento DIV. Relata a Fiscalização que a empresa foi intimada a informar a que estabelecimento se refere cada um dos lançamentos efetuados nas contas contábeis 272 e 160 (Salário), 95 (Provisões 13º Salário), 96 e 163 (Provisões Férias) e 78 (INSS a Recolher). A intimação não foi atendida. Então, a Fiscalização comparou o total das remunerações escriturado, com os valores constantes das folhas de pagamento e com as remunerações declaradas em cada estabelecimento em GFIP. As divergências encontradas foram lançadas neste código de levantamento. Agiu acertadamente a Fiscalização, pois não houve, por parte da empresa os esclarecimentos necessários. Ademais, a Fiscalização autuou a Empresa por apresentação de documentação deficiente (AI DEBCAD 37.210.430-4), cujo julgamento ocorreu em 23 de novembro de 2010. Neste diapasão, ficam mantidos integralmente os lançamentos referentes ao Levantamento DIV.

Desta forma, me filio ao posicionamento da decisão de primeira instância e concluo que a Auditoria-Fiscal forneceu todos os elementos de prova constantes nos Relatórios Fiscais constantes do presente Auto de Infração, conforme inclusive já analisado no tópico (B) - Da regularidade do lançamento.

Diante do exposto, não prospera a alegação da Recorrente.

(iii) Relativa imposição de multa menos severa – aplicação do art. 35, Lei 8.212/1991 com fulcro na redação dada pela Lei 11.941/2009.

Analisemos.

Esta Colenda Turma de Julgamento vem se posicionando reiteradamente, por maioria, em relação ao recálculo dos acréscimos legais, para que se **recalcule 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:**

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, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%.

Visto que o artigo 106, II, c 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.

Ressalva-se a posição do Relator, posição vencida nesta Colenda Turma,

na qual se deve determinar o recálculo dos acréscimos legais na forma **de juros de mora** (com base no art. 35, Lei 8.212/1991 c/c art. 61, § 3º Lei 9.430/1996 c/c art. 5º, § 3º Lei 9.430/1996) **e da multa de ofício** (com base no art. 35-A, Lei 8.212/1991 c/c art. 44 Lei 9.430/1996), com a prevalência dos acréscimos legais mais benéficos ao contribuinte.

CONCLUSÃO

Voto no sentido de CONHECER do recurso, no MÉRITO, DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO, para: **(i)** afastar a tributação dos Levantamentos referentes ao "Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT"; **(ii)** 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.

É como voto.

Paulo Maurício Pinheiro Monteiro