



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

**Processo nº** 10680.008052/2007-51  
**Recurso nº** Voluntário  
**Resolução nº** **2301-000.221 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Data** 19 de abril de 2012  
**Assunto** CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIARIA  
**Recorrente** FIAÇÃO E TECIDOS SANTA BARBARA LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

RESOLVEM os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencido o Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes, que votou em analisar e decidir o recurso.

*(assinado digitalmente)*

Marcelo Oliveira – Presidente

*(assinado digitalmente)*

Wilson Antonio de Souza Corrêa - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcelo Oliveira, Wilson Antônio de Souza Correa, Bernadete de Oliveira Barros, Leonardo Henrique Pires Lopes, Mauro José Silva e Damião Cordeiro de Moraes

## Relatório

Trata-se de **Auto de Infração** (AI) materializado pelo nº **37.043.310-6 consolidado em 27/12/2006**. Esclarece o relatório fiscal, de fls. 10/11, que o auto de infração em pauta foi lavrado contra a empresa em razão de a mesma ter apresentado as Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social — GFIP, nas competências 01/2003 a 08/2006, com omissão de valores relativos a pagamentos à Cooperativa de Trabalho Médico (Unimed), a tíquetes alimentação concedidos aos segurados empregados, à glosa de salário-família, a verbas de processos trabalhistas e à remuneração de décimo - terceiro salário; todos discriminados na planilha de fls. 12/18.

A conduta supramencionada caracterizou infração a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, artigo 32, inciso IV, e parágrafo 5º, combinado com o Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999, artigo 225, inciso IV e parágrafo 40.

Foi aplicada penalidade administrativa estabelecida na Lei nº 8.212 de 1991, artigo 32, parágrafo 5º e no Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999, artigo 284, inciso II e artigo 373, no valor de R\$ 39.262,74 (trinta e nove mil, duzentos e sessenta e dois reais e setenta e quatro centavos), conforme relatório e demonstrativo do cálculo de fls. 09/11.

Esclarece a autoridade fiscal que, nas competências em que a falta foi corrigida pela empresa no decorrer da ação fiscal, a multa foi aplicada de forma atenuada.

Destaca, ainda, que a empresa teve contra si, em ação fiscal anterior, a lavratura dos autos de infração nºs 35.562.195-9 e 35.52.196-7 e, à época da prática dessa nova infração, a decisão administrativa proferida em face do julgamento de tais autos já havia transitada em julgado, configurando assim a reincidência.

Por fim, registra que em razão dessa conduta configurar, em tese, o ilícito tipificado no art. 337-A do Decreto-Lei n. 2.848, de 1940 (Código Penal) será emitida uma Representação Fiscal para Fins Penais, comunicando o fato ao Ministério Público Federal.

Irresignada com a autuação, a Recorrente apresentou sua **Impugnação** (fls. 26/29) tempestiva, acompanhada dos documentos de fls. 30/732 onde, em síntese, pleiteia a insubsistência do Auto de Infração, sob os seguintes argumentos, vejamos:

- Informa que todas as cotas de salário-família glosadas foram declaradas em GFIP retificadoras;

- Salaria que os valores despendidos com os tíquetes não integram a base de cálculo de contribuições e, por isso, não devem ser declarados em GFIP. Afirma que no período autuado encontrava-se regularmente inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), como demonstrou nos autos da NFLD 37.043.311-4;

**No que tange aos pagamentos feitos à UNIMED, alega o seguinte:**

1) Que a autoridade fiscal considerou que valores não foram declarados nas competências 03/2004, 01/2005, 02/2005, 01/2006, 02/2006, 04/2006 e 05/2006. Argumenta o que efetivamente ocorreu é que as bases de cálculo apontadas pela auditoria foram declaradas nas competências a que de fato pertencem. Desse modo, aduz que a base de cálculo apurada pela Fiscalização em 01/2005, na verdade, relativa aos meses de 11/2004 e 01/2005 e neles foram declaradas. Nessa mesma linha, a importância apurada em 02/2005 é de 03/2005; a de 01/2006 é de 12/2005, a de 02/2006 é de 01/2006; a de 04/2006 é de 03/2006 e a de 05/2006 é de 04/2006;

2) Afirma que não existe omissão nas competências 05/2004, 11/2004, 10/2005 e 12/2005, podendo ser comprovado tal fato mediante análise da NFLD 37.043.313-0, onde não há exigência de qualquer valor nesses meses;

3) Assevera que os valores apontados como não declarados em GFIP nas competências julho e agosto de 2006 são indevidos por falta de previsão legal. Alega que a Fiscalização equivocou-se ao considerar que a base de cálculo é também composta por mensalidades pagas a Unimed, quando é certo que as contribuições previdenciárias incidem somente sobre os valores dos serviços prestados;

- Quanto à omissão em relação ao décimo terceiro salário de 2005, sustenta que a falta foi corrigida ainda no decorrer da ação fiscal, com a entrega de GFIP retificadora.

- Requer, ao final, a exclusão da multa decorrente dos valores pagos de tíquetes alimentação e de UNIMED e a relevação no tocante aos valores de salário-família e da competência 13/2005. Pede que, se assim não entenderem os julgadores, seja a multa atenuada por medida de justiça.

O processo foi a julgamento, no entanto, o processo retornou à autoridade fiscal para que, mediante documentos apresentados, verificasse a correção ou não da falta cometida.

Em Informação Fiscal de fl. 741, o auditor informa que a empresa corrigiu parcialmente a falta, conforme descrição feita na planilha de fls. 736/740.

Ato contínuo, a empresa tomou conhecimento do resultado da diligência e manifestou-se por meio de aditamento A impugnação de fls. 749/750 e documentos de fls. 751/962.

Alega que o valor de R\$ 2.825,18 (dois mil, oitocentos e vinte e cinco reais e dezoito centavos), apontado na competência 03/2004 não coincide com nenhuma das importâncias registradas em sua escrituração contábil.

Além disso, ressalta o contribuinte que os valores relativos à 05/2004, 01/2005, 02/2005, 02/2006 e 04/2006 foram declarados, respectivamente, nas GFIP das competências 04/2004, 12/2004, 03/2005, 01/2006 e 03/2006.

Por fim, salienta que a diferença exigida na competência 01/2006, R\$187,12, não existe, pois surge em função de a Fiscalização ter considerado, em duplicidade, o valor já declarado em 12/2005.

No entanto, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, por meio do **Acórdão nº 02-24-402**, proferido pela **9ª Turma da DRJ/BHE** (fls. 969/981) julgou

procedente em parte a impugnação e manter em parte a penalidade aplicada, passando este auto de infração lavrado no valor de R\$ 39.262,74 (trinta e nove mil, duzentos e sessenta e dois reais e setenta e quatro centavos) para o valor de R\$ 18.713,66 (dezoito mil, setecentos e treze reais e sessenta e seis centavos). Veja ementário abaixo:

“ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS Período de apuração: 01/01/2003 a 31/08/2006 PREVIDENCIÁRIO. INFRAÇÃO. GFIP. OMISSÃO DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIARIAS.

Constitui infração à legislação de regência, a apresentação de GFIP sem o registro de todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias.

CORREÇÃO PARCIAL DA FALTA. RELEVAÇÃO. ATENUAÇÃO.

A multa aplicada será relevada ou atenuada na proporção da falta corrigida, nos termos da legislação previdenciária vigente h época da regularização.

ADESÃO AO PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR (PAT) COMPROVADA. RETIFICAÇÃO DO AUTODE- IN FR/600.

Restando comprovada a regularidade da inscrição da empresa no PAT a multa aplicada em decorrência da omissão em GFIP dos valores relativos concessão de tíquetes alimentação aos empregados deve ser excluída.

ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO. LEI NOVA.

A lei aplica-se a fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

MOMENTO DE COMPARAÇÃO DA MULTA MENOS SEVERA.

A comparação das multas para verificação e aplicação da mais benéfica somente poderá operacionalizar-se quando a liquidação do crédito for postulada pelo contribuinte.

Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte” Inconformada com a aludida decisão, a Recorrente interpôs, **Recurso Voluntário** (fls. 689/692) corroborando todos os argumentos expostos em sede de impugnação, acrescendo que a multa referente as demais rubricas sejam atenuadas na mesma proporção da retificação, ou seja, 99,62% e não os 49,80% Eis o relato dos fatos.

**Voto**

Conselheiro Wilson Antônio de Souza Corrêa, Relator

Sendo tempestivo, conheço do recurso e passo ao seu exame do mérito.

**SALÁRIO FAMÍLIA** Considerando que a Recorrente de fato corrigiu o erro e apresentou GFIP retificadora, tenho que lhe assiste razão o pedido de relevação da multa no período de janeiro a junho de 2003 e atenuada nas demais competências.

Isto porque a Recorrente, em relação as omissões ocorridas a partir da competência 07/2003, a empresa é considerada reincidente. Isso em virtude de os autos de infração registrados no Sistema de Cobrança da Previdência Social — SICOB lavrados em ação fiscal anterior, para os quais foram proferidas decisões administrativas definitivas, mantendo a autuação. O auto de infração de nº 35.562.196-7, com data de expiração do prazo de recurso em 30/07/2003 e inscrição em dívida ativa em 23/09/2003 e o de nº 35.562.195-9, com data de arquivamento em 02/10/2003, em decorrência de decisão administrativa emitida em 16/09/2003, relevando a multa aplicada.

Então, mantenho a decisão de primeira instância.

**PROGRAMA DE ALIMENTO AO TRABALHADOR - PAT** As formalidades que prendem o empresariado em inscrição e não inscrição, renovação de certo período, noutra período a desnecessária renovação e assim por diante, mostra que o programa encontra-se, por parte da administração, instável e ou desorganizado.

A desordem e o desmando na administração pública causa ingerência ao empresariado, que se vê à mercê desta balbúrdia, perdendo mercado à concorrência, sendo execrado na Justiça do Trabalho e ainda tendo que pagar multas exorbitantes quando não acode a determinação de recadastramento.

No caso em tela, tenho que houve uma inscrição inicial no PAT, onde a Recorrente atendeu, ao menos naquele momento, as necessidades estatuídas pela lei vigente. Tenho que houve alteração nas regras, e esta alteração é que trouxe prejuízo á Recorrente, sendo considerada pela fiscalização irregularidade, ensejadora de penalidade tributária.

Seja como for, mesmo não acudindo a determinação de recadastramento a Recorrente continuou a ser executado o Programa de Alimentação ao Trabalhador, razão pela qual tenho que entendeu a fiscalização haver necessidade de cumprir formalidades, independente de se saber se o programa vinha sendo executado ou não. Mas, como ficou evidenciado nos autos, a Recorrente realizava o programa quando foi autuada, injustamente.

E neste sentido, o conspícuo Superior Tribunal de Justiça, por diversas vezes tem se manifestado, acolhendo a tese de que o Programa tem que atender as suas finalidades, independente de ter acudido suas formalidades. *In verbis*:

**RECURSO ESPECIAL 1.051.294/PR - 2008/0087373-0** Ministra ELIANA CALMON T2 - SEGUNDA TURMA- 10/02/2009 EMENTA PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - SALÁRIO IN NATURA - DESNECESSIDADE DE INSCRIÇÃO NO PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO

## DO TRABALHADOR-PAT - NÃO-INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

1. Quando o pagamento é efetuado in natura, ou seja, o próprio empregador fornece a alimentação aos seus empregados, com o objetivo de proporcionar o aumento da produtividade e eficiência funcionais, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, sendo irrelevante se a empresa está ou não inscrita no Programa de Alimentação ao Trabalhador - PAT.

2. Recurso especial não provido.

ACÓRDÃO Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça "A Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)." Os Srs. Ministros Castro Meira, Humberto Martins, Herman Benjamin e Mauro Campbell Marques votaram com a Sra. Ministra Relatora.

AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.119.787 - SP (2009/0112976-2)

EMENTA PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. FGTS. ALIMENTAÇÃO IN NATURA. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTES.

1. O pagamento do auxílio-alimentação in natura, ou seja, quando a alimentação é fornecida pela empresa, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não possuir natureza salarial, razão pela qual não integra as contribuições para o FGTS. Precedentes: REsp 827.832/RS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/11/2007, DJ10/12/2007 p. 298; AgRg no REsp 685.409/PR, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/06/2006, DJ 24/08/2006 p. 102; REsp 719.714/PR, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/04/2006, DJ24/04/2006 p. 367; REsp 659.859/MG, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/03/2006, DJ 27/03/2006 p. 171.

2. Ad argumentandum tantum, esta Corte adota o posicionamento no sentido de que a referida contribuição, in casu, não incide, esteja, ou não, o empregador, inscrito no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT.

3. Agravo Regimental desprovido PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. FGTS. ALIMENTAÇÃO IN NATURA. NÃO INCIDÊNCIA.

1. A jurisprudência desta Corte é pacífica no sentido de que o pagamento do auxílio-alimentação in natura, ou seja, quando a alimentação é fornecida pela empresa, 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. Pela mesma razão, não integra a base de cálculo das contribuições para o FGTS.

2. Recurso especial desprovido.

(REsp 827.832/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/11/2007, DJ10/12/2007 p. 298)

Assim, coaduno o meu modesto pensar com o Superior Tribunal de Justiça, onde mais vale atender a finalidade do Programa de Alimentação ao Trabalhador, ou seja, alimentar o trabalhador, do que cumprir as formalidades.

Isto posto, acolho os fortes argumentos da Recorrente, para julgar que ela estava, ainda que precariamente, inscrita no PAT, portanto não deve incidir contribuição previdenciária EM TEMPO ALGUM.

**DOS PAGAMENTOS REALIZADOS À UNIMED** Engana-se a Recorrente quanto aos pagamentos realizados a Unimed, cuja pesquisa feita pela Decisão ora anatematizada esmerou-se em apresentar quesito por quesito, cuja qual a transcrevo na sua integralidade, menos planilha demonstrativa porque ela considera o Pat.

Referente aos pagamentos realizados à UNIMED as faltas verificadas nas competências 03/2004, 05/2004 e 12/2005 não foram corrigidas Na competência 03/2004 a Fiscalização apurou o valor omitido de R\$2.825,18. Embora a empresa informe que regularizou a falta por meio de GFIP reificadora, a diligência fiscal realizada constata a permanência da omissão e, ao manifestar-se sobre o resultado da diligencia, a empresa alega o desconhecimento desse valor.

A mera alegação de desconhecimento de valor não serve como defesa e por isto entendo que a multa deve ser mantida, visto que o lançamento baseou-se em valores escriturados na contabilidade da empresa, obtidos por meio de documentos apresentados por ela . própria à Fiscalização.

A falta apontada em 05/2004 refere-se a diferença de valor não declarado em GFIP — R\$1.825,89. A empresa demonstrou nos autos ter declarado o valor devido em 04/2004 — R\$1.807,64, demonstrando não evidenciada a correção devida.

Na competência 12/2005 foram apuradas os valores omitidos de R\$1.926,75 (fatura n. 14767.005) e R\$37,62 (fatura n.14.766.005). A empresa não comprovou a declaração de tais valores à Previdência.

Nas competências 01/2005, 07/2006 e 08/2006 a regularização deu-se de forma parcial.

A omissão que remanesce na competência 01/2005 refere-se a R\$1.763,94, equivalente à base de cálculo composta por 30% (trinta por cento) da fatura n. 11.772.004, de valor R\$5.879,79. A empresa informa ter declarado esse valor na GFIP de 12/2004 e, consultando a guia citada constata-se que o valor informado foi de R\$1.746,30, relativo a uma outra fatura, cujo valor é R\$5.820,99. Assim, ao alegar a regularização da falta em 01/2005, a empresa a fez em relação ao valor R\$1.710,23 mas não demonstrou a correção no que pertine o valor R\$1.763,94.

Em 07/2006 foi declarado apenas R\$165,00 (fatura n. 17411) e, em 08/2006, somente R\$104,34 (fatura n. 17767). Alega a Impugnante que demais valores indicados pela Fiscalização são mensalidades pagas, sobre as quais não incidem contribuições nos termos da legislação previdenciária.

Equivoca-se a Impugnante. Nos termos da Instrução Normativa MPS/SRP 03, de 14/07/2005, artigo 291, nas atividades da Área da saúde, a definição da base de cálculo observará as peculiaridades da cobertura do contrato celebrado.

Conforme informação fiscal nos autos da NFLD 37.043.313-0, a partir de 05/2006 houve alteração na cobertura do contrato celebrado com a Cooperativa. O contrato

anterior assegurava o atendimento completo, sendo enquadrado como de grande risco ou de risco global e tendo a base de cálculo não inferior a 30% da fatura. O contrato posterior passou a assegurar apenas atendimento em consultório, consultas ou pequenas internações, enquadrado como de pequeno risco e tendo a base de cálculo não inferior a 60%. Percebe-se que a alteração na cobertura do contrato não modificou a sua natureza, que é de contrato coletivo para pagamento por valor predeterminado.

Dessa forma não há que se falar em base de cálculo composta apenas pelo valor dos serviços prestados, visto que a alteração ocorrida não teve o condão de modificar o enquadramento do contrato, da modalidade prevista no inciso I para a do inciso II do artigo 291 da IN MPS/SRP 03, de 14/07/2005, que assim dispõe:

Art. 291. Nas atividades da área de saúde, para o cálculo da contribuição de quinze por cento devidas pela empresa contratante de serviços de cooperados intermediados por cooperativa de trabalho, as peculiaridades da cobertura do contrato definirão a base de cálculo, observados os seguintes critérios:

I - nos contratos coletivos para pagamento por valor predeterminado, quando os serviços prestados pelos cooperados ou por demais pessoas físicas ou jurídicas ou quando os materiais fornecidos não estiverem discriminados na nota fiscal ou fatura, a base de cálculo não poderá ser:

a) inferior a trinta por cento do valor bruto da nota fiscal ou da fatura, quando se referir a contrato de grande risco ou de risco global, sendo este o que assegura atendimento completo, em consultório ou em hospital, inclusive exames complementares ou transporte especial;

b) inferior a sessenta por cento do valor bruto da nota fiscal ou da fatura, quando se referir a contrato de pequeno risco, sendo este o que assegura apenas atendimento em consultório, consultas ou pequenas intervenções, cujos exames complementares possam ser realizados sem hospitalização;

II- nos contratos coletivos por custo operacional, celebrados com empresa, onde a cooperativa médica e a contratante estipulam, de comum acordo, uma tabela de serviços e honorários, cujo pagamento é feito após o atendimento, a base de cálculo da contribuição social previdenciária será o valor dos serviços efetivamente realizados pelos cooperados.

No que concerne as competências 02/2005, 10/2005, 11/2005, 01/2006, 02/2006, 04/2006 e 05/2006 assiste razão à Impugnante. A correção da falta deu-se de forma integral, embora conste na planilha elaborada no decorrer da diligência um resíduo de R\$348,38 para corrigir em 02/2005, um de R\$187,12 em 01/2006 e a informação de que não houve correção da falta nas competências 02/2006 e 04/2006.

A empresa comprovou que em 03/2005 foi declarado o valor de R\$2.140,79, correspondente ao somatório de algumas bases de cálculo, dentre elas b valor de R\$348,38 (igual a 30% de R\$1.161,27, fatura 012360/05 de 15/03/2005, fls. 867/869), indicado pela Fiscalização como omitido em 02/2005.

Em relação às competências 01/2006 e 02/2006, consta do demonstrativo da multa aplicada (fl.18) as bases de cálculo e respectivas faturas alusivas as faltas nestas

competências. São elas: R\$1.929,85, fatura 15045.005 e R\$160,80, fatura 15046.005, perfazendo R\$2.090,65 em 01/2006 e R\$1.903,53, fatura 15357.005 em 02/2006.

A empresa alegou ter declarado os valores apontados pela Fiscalização em 01/2006 na GFIP 12/2005 e em 02/2006 na GFIP de 01/2006. De fato, assim procedeu. Analisando-se cópias de relações de pagamentos a autônomos (fls. 909 e 872) e as faturas referenciadas (fls. 910/911 e 873), constata-se a correção alegada. A fl. 906 consta o Valor de R\$2.090,65 e, à fl. 888, R\$1.903,53.

Em relação a competência 04/2006, a base de cálculo considera omitida corresponde a 30% da fatura IV 15979.06, emitida em 30/03/2006, acostada à fl. 663:i como alega a Impugnante, declarada na GFIP da competência 03/2006.

.....:

Feito as considerações acima realizada pela DRJ, cuja qual coaduno na integra, como dito exceto pela consideração da planilha do Pat, não assiste razão a Recorrente neste quesito.

MULTA Acertada a decisão objurgada, quando trata da multa, porque ela considera a inovação trazida pela Lei 11.941/2009 quanto a retroatividade benigna que remete ao artigo 106 do CTN.

Então se ela considera os benefícios de que as multas sejam aplicadas o dispositivo de lei que mais beneficia o Contribuinte, e, considerando também que, durante a fase do contencioso administrativo, não há como se determinar a multa mais benéfica. Pela dicção do artigo 35 da Lei 8.212/91, a multa de mora que acompanha a obrigação principal continua a ser majorada pelo sistema de cobrança nos percentuais ali disciplinados, assim como a multa estabelecida pelo artigo 44 da Lei nº 9.430/96 sujeita-se a redução conforme o momento do pagamento. Destarte, somente será possível a definição do cálculo quando a liquidação do crédito for postulada pelo contribuinte.

Assim como a decisão singular penso que a comparação das multas para verificação e aplicação da mais benéfica, em atenção ao determinado no artigo 106 do CTN, somente poderá operacionalizar-se quando o contribuinte manifestar sua intenção de liquidar o crédito.

## CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por converter o julgamento em diligência nos termos acima propostos

*(Assinado digitalmente)*

Wilson Antonio de Souza Corrêa