



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

**Processo n°** 10680.724921/2010-93  
**Recurso n°** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9202-007.143 – 2ª Turma  
**Sessão de** 29 de agosto de 2018  
**Matéria** Participação nos Lucros e Resultados - PLR  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL e  
CEMIG DISTRIBUIÇÃO S/A

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/02/2005 a 31/12/2006

**SALÁRIO INDIRETO. AUXÍLIO-EDUCAÇÃO.**

A concessão de auxílio-educação para custeio de ensino superior em geral não se coaduna com a excluyente do salário de contribuição exposta no parágrafo 9º, letra “t” da Lei n.º 8.212/91, consubstanciando, tais valores, em verbas passíveis de incidência contributiva previdenciária.

A legislação trabalhista não pode definir o conceito de remuneração para efeitos previdenciários, quando existe legislação específica que trata da matéria, definindo o seu conceito, o alcance dos valores fornecidos pela empresa, bem como especifica os limites para exclusão do conceito de salário de contribuição

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS PLR. REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. AUSÊNCIA DE FIXAÇÃO PRÉVIA DE CRITÉRIOS PARA RECEBIMENTO DO BENEFÍCIO. DESCONFORMIDADE COM A LEI REGULAMENTADORA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.**

Os valores auferidos por segurados obrigatórios do RGPS a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, quando pagos ou creditados em desconformidade com a lei específica, integram o conceito jurídico de Salário de Contribuição para todos os fins previstos na Lei de Custeio da Seguridade Social.

A ausência da estipulação entre as partes trabalhadora e patronal, de metas e objetivos previamente ao início do período aquisitivo do direito ao recebimento de participação nos lucros e resultados da empresa, caracteriza descumprimento da lei que rege a matéria. Decorre disso, a incidência de contribuição previdenciária sobre a verba.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ALIMENTAÇÃO FORNECIDA MEDIANTE TICKETS. FALTA DE ADESÃO AO PAT. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES. INAPLICABILIDADE DO ATO DECLARATÓRIO.

A empresa deve comprovar a sua regularidade perante o Programa de Alimentação do Trabalhador PAT para que não incidam contribuições sociais sobre a alimentação fornecida mediante tickets aos seus empregados.

O Ato Declaratório PGFN N° 03/2011 somente é aplicável quando demonstrado que, embora não tenha formalizado a adesão ao PAT, o sujeito passivo forneceu alimentação in natura, o que não abrange o pagamento em tickets.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI N° 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008, CONVERTIDA NA LEI N° 11.941/2009. PORTARIA PGFN/RFB N° 14 DE 04 DE DEZEMBRO DE 2009.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, antes de tudo, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto que sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta.

O cálculo da penalidade deve ser efetuado em conformidade com a Portaria PGFN/RFB n° 14 de 04 de dezembro de 2009, se mais benéfico para o sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento parcial. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento, para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB n° 14, de 2009.

Assinatura digital  
Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente.

Assinatura digital  
Pedro Paulo Pereira Barbosa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa (Relator), Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

## Relatório

Cuida-se de Recursos Especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelo Contribuinte em face do Acórdão de Recurso Voluntário nº 2302-003.177, integrado pelo Acórdão de Embargos nº 2401-004.767, o primeiro assim ementado:

### *CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/02/2005 a 31/12/2006*

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO VOLUNTÁRIO. IMPUGNAÇÃO INOVADORA. PRECLUSÃO.*

*No Processo Administrativo Fiscal, dada à observância aos princípios processuais da impugnação específica e da preclusão, todas as alegações de defesa devem ser concentradas na impugnação, não podendo o órgão ad quem se pronunciar sobre matéria antes não questionada, sob pena de supressão de instância e violação ao devido processo legal.*

*CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. ART. 150, §4º DO CTN. ART. 62A DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. SÚMULA Nº 99 DO CARF.*

*O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento exarado na Súmula Vinculante nº 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91. Incidência da norma tributária prevista no art. 150, §4º do CTN.*

*Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no §4º do art. 150 do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.*

*Encontra-se findo pela homologação tácita parte do direito do Fisco de constituir o crédito tributário decorrente dos fatos geradores objeto do presente Auto de Infração.*

*CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS PAGA EM DESACORDO COM A LEI. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.*

*Os valores auferidos por segurados obrigatórios do RGPS a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, quando pagos ou creditados em desconformidade com a lei específica, integram o conceito jurídico de Salário de*

*Contribuição para todos os fins previstos na Lei de Custeio da Seguridade Social.*

**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CURSOS TÉCNICOS E DE GRADUAÇÃO OFERECIDOS A PEQUENA PARCELA DE SEGURADOS. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.**

*As despesas com cursos técnicos e de graduação não extensíveis à totalidade dos empregados e dirigentes da empresa integram o Salário de Contribuição para todos os fins previstos na Lei de Custeio da Seguridade Social.*

**CONTRIBUIÇÃO PARA O SEST/SENAT. TRANSPORTADOR AUTÔNOMO. RETENÇÃO.**

*É importante ressaltar que não obstante o órgão administrativo impeça seus Conselheiros reconhecerem a inconstitucionalidade de normas (Súmula nº 2 do CARF), competência esta exclusiva do STF (art. 102, I, 'a', CF/88), no presente caso, caminho em direção à ponderação de normas, estabelecendo uma hierarquia axiológica de modo a conferir a uma norma peso maior do que à outra. Neste sentido, afasto a aplicação do art. 2º, §3º, alínea 'a', do Decreto nº 1.007/93 por entender que a responsabilidade do tomador do serviço não pode ser tratada por norma infralegal, fazendo prevalecer a Lei nº 8.706/93.*

**ALIMENTAÇÃO. PARCELA FORNECIDA NA FORMA DE TICKET ALIMENTAÇÃO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.**

*Os valores despendidos pelo empregador em dinheiro ou na forma de ticket/vale alimentação fornecidos ao trabalhador integram o conceito de remuneração, na forma de benefícios, compondo assim o Salário de Contribuição dos segurados favorecidos para os específicos fins de incidência de contribuições previdenciárias, eis que não encampadas expressamente nas hipóteses de não incidência tributária elencadas numerus clausus no §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91. Recurso Voluntário Provido em Parte Recurso de Ofício Provido*

A decisão foi assim registrada:

*ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por voto de qualidade, em dar provimento ao Recurso de Ofício, para manter o lançamento quanto à rubrica alimentação fornecida em tickets, sem a inscrição no PAT. Vencidos os Conselheiros Leo Meirelles do Amaral, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Leonardo Henrique Pires Lopes por entenderem que a verba não integra o salário de contribuição.*

*Por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário e na parte conhecida dar-lhe provimento parcial para excluir do lançamento as competências até 11/2005, inclusive, pela homologação tácita exposta no parágrafo 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional.*

*Por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, para manter a incidência da contribuição*

*previdenciária sobre a rubrica Auxílio-Educação, vencidos os Conselheiros Leo Meirelles do Amaral e Leonardo Henrique Pires Lopes, por entenderem que a verba não integra o salário de contribuição.*

*Por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário quanto à verba Participação nos Lucros e Resultados, vencidos os Conselheiros Leo Meirelles do Amaral e Juliana Campos de Carvalho Cruz, por entenderem que a verba não integra o salário de contribuição. Os Conselheiros André Luiz Mársico Lombardi, Leonardo Henrique Pires Lopes e Liege Lacroix Thomasi acompanharam pelas conclusões.*

*Por voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário para manter a multa como aplicada, vencidos na votação os Conselheiros Leo Meirelles do Amaral, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Leonardo Henrique Pires Lopes, por entenderem que a multa deve ser limitada ao percentual de 20%, em decorrência das disposições introduzidas pela MP nº 449/2008 (art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação da MP nº 449/2008 c/c art. 61 da Lei nº 9.430/96).*

*Por maioria de votos em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário no que pertine às contribuições sociais para o SEST/SENAT. Vencidos na votação o Conselheiro Relator e a Conselheira Liege Lacroix Thomasi. A Conselheira Juliana Campos de Carvalho Cruz fará o voto divergente vencedor.*

O Contribuinte opôs Embargos Declaratórios em face do Acórdão nº 2302-003.177, os quais foram acolhidos, ensejando a prolação do Acórdão de Embargos nº 2401-004.767, na sessão de 08 de maio de 2017, assim ementado:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/02/2005 a 31/12/2006*

*EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO.*

*Acolhem-se os embargos declaratórios para corrigir o vício apontado, sem atribuir-lhes efeitos modificativos, para o fim de sanar as omissões e obscuridades apontadas.*

A decisão foi assim registrada:

*Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, conhecer dos embargos declaratórios e dar-lhes provimento parcial, sem efeitos infringentes, para sanar as omissões e obscuridades existentes no Acórdão embargado.*

O recurso originalmente apresentado pela Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 2302-003.177 visa rediscutir a incidência de multa pelo descumprimento de obrigação acessória sobre a obrigatoriedade de recolhimento da contribuição ao SEST e ao SENAT referente à contratação de trabalhadores autônomos;

Em exame preliminar de admissibilidade a Presidente da Terceira Câmara, da Segunda Seção do CARF deu seguimento ao apelo da Fazenda Nacional, nos termos do Despacho de e-fls. 209 a 212.

Em suas razões recursais a Fazenda Nacional aduz, em síntese,

- que de forma a assegurar o correto recolhimento das contribuições sociais a cargo dos trabalhadores autônomos, previstas no inciso II do art. 7º da Lei nº 8.706, o § 3º do art. 2º do Decreto nº 1.007/93 instituiu a obrigação acessória tributária às pessoas jurídicas tomadoras dos serviços de transporte autônomo de arrecadar, mediante desconto das respectivas remunerações, e a de recolher aos cofres da seguridade social no prazo normativo;

- que as disposições do art. 1.007/93 decorrem diretamente da competência constitucional do Presidente da República;

- que o referido decreto encontra-se dotado de normatividade em grau necessário e suficiente à partilha interna corporis das atribuições do Ministério da Previdência Social;

- que não procede a alegação de que inexistiria em determinação em lei que transfira a responsabilidade do contribuinte (o transportador autônomo) para um terceiro (empresa tomadora do serviço), tampouco a de que haveria um confronto entre as regras do CTN e a previsão regulamentar;

- que a Constituição de 1988 fixou a competência da lei complementar ao estabelecimento das normas gerais em matéria tributária;

- que nos termos do § 2º, do art. 113 do CTN, a imposição de obrigação acessória não demanda a promulgação de lei strictu sensu, podendo elas serem introduzidas no ordenamento jurídico mediante as espécies normativas encartadas nos artigos 96 a 100, ambos do CTN;

- que as obrigações acessórias consubstanciam deveres de índole instrumental, consistentes em um fazer ou deixar de fazer, em proveito da Administração tributária;

- que quanto às contribuições ao SEST e SENAT, a disciplina da matéria em relevo, no plano infraconstitucional, foi confiada à Lei nº 8.706/93, a qual foi regulamentada pelo Decreto nº 1.007/93, cujo art. 2º, § 3º, "a" fez inserir na ordem jurídica nacional a obrigação acessória das empresas tomadoras de serviços prestados;

- que inexistente, portanto, qualquer ilegalidade ou confronto entre as regras do CTN e a obrigação acessória instituída pelo § 3º do art. 2º do Decreto nº 1.007/93.

Cientificada do Acórdão nº 2302-003.177, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Despacho que lhe deu seguimento, em 04/11/2014 (AR, e-fls. 414), a Contribuinte apresentou as contrarrazões de e-fls. 400 a 409 em que aduz, em síntese,

- que inexistente a apontada divergência;

- que no acórdão apontado como paradigma não se discute a legalidade da atribuição da responsabilidade tributária do tomador de serviços por meio de decreto;

- que o acórdão paradigma não entra no mérito do discutido no recorrido;

- que, quanto ao mérito, nenhum dos 15 artigos da Lei nº 8.706/93 atribui responsabilidade a terceiros, no caso o tomador dos serviços;

- que em que pese o disposto no Decreto nº 1.007/93, em seu art. 2º, parágrafo 3º, alínea "a", não há determinação em lei que transfira a obrigação de pagar do contribuinte a um terceiro;

- que a transferência da obrigação de recolher um tributo não configura uma obrigação acessória ou instrumental;

- que o art. 113 do CTN reza que a obrigação objeto do pagamento de tributo é principal e esta é matéria exclusiva de lei;

- que, portanto, somente por disposição de lei ordinária poderia ser atribuída responsabilidade ao tomador dos serviços prestados pelos transportadores autônomos;

- que os órgãos julgadores administrativos podem afastar a aplicação de uma norma regulamentar infralegal quando houver evidente ilegalidade;

A Fazenda Nacional também interpôs recurso especial em face do Acórdão de Embargos nº 2401-004.767 no qual pretende discutir a multa aplicável em face das alterações introduzidas na Lei nº 8.212/91 pela Medida Provisória nº 449/2008 (Retroatividade benigna).

Em exame preliminar de admissibilidade, a Presidente da Quarta Câmara, da Segunda Seção do CARF deu seguimento ao apelo, nos termos do Despacho de e-fls. 749 a 773.

Em suas razões recursais, a Fazenda Nacional aduz, em síntese,

- que o ordenamento jurídico pátrio rechaça a existência de *bis in idem* na aplicação de penalidades tributárias e que, portanto, o contribuinte não pode ser apenado duas vezes pelo cometimento de um mesmo ilícito;

- que o que tal proibição pretende evitar é a dupla penalização por um mesmo ato ilícito, e não, propriamente, a utilização de uma mesma medida de quantificação para penalidades diferentes, decorrentes do cometimento de atos ilícitos também diferentes;

- que antes das inovações da MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, o lançamento do principal era realizado separadamente, em NFLD, incidindo a multa de mora prevista no artigo 35, II da Lei nº 8.212/91, além da lavratura do auto de infração, com base no artigo 32 da Lei nº 8.212/91 (multa isolada);

- que com o advento da MP nº 449/2008, instituiu-se uma nova sistemática de constituição dos créditos tributários, o que torna essencial a análise de pelo menos dois dispositivos: o artigo 32-A e artigo 35-A, ambos da Lei nº 8.212/91;

- que se trata de preceito normativo destinado unicamente a penalizar o contribuinte que deixa de informar em GFIP dados relacionado a fatos geradores de contribuições previdenciárias, nos termos do art. 32, inciso IV, da Lei nº 8.212/91;

- que o atual regramento não criou maiores inovações aos preceitos do antigo art. 32 da Lei nº 8.212/91, exceto no que tange ao percentual máximo da multa que, agora, passou a ser de 20% (vinte por cento);

- que, assim, a infração antes penalizada por meio do art. 32, passou a ser enquadrada no art. 32-A, com a multa reduzida;

- que, contudo, a MP nº 449/2008 também inseriu no ordenamento jurídico o art. 35-A, que remete a aplicação do artigo 44 da Lei nº 9.430/96;

- que a leitura desse dispositivo corrobora a tese suscitada no acórdão paradigma, no sentido de que o art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 abarca duas condutas: o descumprimento da obrigação principal (totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento) e também o descumprimento da obrigação acessória (falta de declaração ou declaração inexata);

- que se deve privilegiar a interpretação no sentido de que a lei não utiliza palavras ou expressões inúteis e que, a única forma de harmonizar a aplicação dos artigos citados é considerar que o lançamento da multa isolada prevista no artigo 32-A da Lei nº 8.212/91 ocorrerá quando houver tão-somente o descumprimento da obrigação acessória, ou seja, as contribuições destinadas a Seguridade Social foram devidamente recolhidas;

- que, por outro lado, toda vez que houver o lançamento da obrigação principal, além do descumprimento da obrigação acessória, a multa lançada será única, qual seja, a prevista no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91;

- que conforme salientado alhures, houve lançamento de contribuições sociais em decorrência da atividade de fiscalização que deu origem ao presente feito, e de acordo com a nova sistemática, o dispositivo legal a ser aplicado seria o artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, com a multa prevista no lançamento de ofício (artigo 44 da Lei nº 9.430/96).

- que a autoridade fiscal deverá aplicar a norma mais benéfica: se as duas multas anteriores (art. 35, II, e 32, IV, da norma revogada) ou o art. 35-A da Lei nº 8.212/91, introduzido pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

Cientificada do Acórdão nº 2302-003.238, do Recurso Especial da Procuradoria e do Despacho que lhe deu seguimento, em 04/11/2014 (AR, fls. 254) a Contribuinte apresentou as contrarrazões de fls. 225 a 234, em que aduz, em síntese,

- que o acórdão paradigma utilizado pela Fazenda Nacional é do ano de 1009, logo após a alteração da Lei nº 8.212/91 pela Lei nº 11;841/09;

- que o entendimento atual do CARF diverge do acórdão paradigma e já está pacificado nas turmas julgadoras do CARF, inclusive nas turmas que julgou o acórdão paradigma, de que se aplica o art. 32-A, e não o art. 35-A;

- que inexistente divergência jurisprudencial acerca da aplicabilidade do art. 32-A da Lei nº 8.212/91 em razão da apresentação incorreta da GFIP;

- que deve ser aplicado por analogia o enunciado da Súmula 83 do Superior Tribunal de Justiça;

- que a empresa não foi penalizada pelo lançamento de ofício que formalizou o crédito tributário eventualmente devido, mas, sim, pelo descumprimento da obrigação

acessória disposta no art. 32, cuja penalidade encontra-se disposta no art. 32-A da Lei nº 8.212/91;

- que a multa isolada discutida no presente processo, coma alteração legislativa ocorrida com a Medida Provisória nº 449, convertida na Lei nº 11.941/2009, tornou-se mais benéfica ao contribuinte, uma vez que os valores e percentuais previstos no art. 32-A da Lei nº 8.212/91 são inferiores ao anteriormente fixado, legitimando, assim, a aplicação retroativa da penalidade;

- que pela leitura do artigo 32 da Lei nº 8.212/91, verifica-se que ao não apresentar as informações necessárias ao INSS e ao não realizar o recolhimento de tais contribuições previdenciárias, o contribuinte está sujeito ao pagamento da multa prevista no art. 32-A e não naquela disposta no art. 35-A ambas da Lei nº 8.212/91;

- que não se trata de, no momento da execução do julgado, apreciar qual é a norma mais benéfica, se as multas do art. 35, II e 32, IV (já revogadas) ou a penalidade prevista no art. 35-A. uma vez que a recorrida somente foi autuada pelo descumprimento de obrigação acessória.

O Recurso Especial da Contribuinte, por sua vez, pretende rediscutir as seguintes matérias:

**a) auxílio-alimentação em ticket-refeição e sem inscrição no PAT;**

**b) Auxílio-educação;**

**c) Participação nos Lucros e Resultados; e**

**d) Multas - retroatividade benigna;**

Em exame preliminar de admissibilidade, a Presidente da Quarta Câmara, da Segunda Seção do CARF deu seguimento ao apelo, nos termos do Despacho de Admissibilidade de e-fls. 110 a 129.

Em suas razões recursais a contribuinte aduz, quanto à matéria "a" - auxílio-alimentação sem inscrição no PAT, em síntese:

- que, conforme destacado nos acórdãos paradigmas, não há que se falar em incidência de contribuição previdenciária quando o pagamento do auxílio-alimentação se dá através de tickets alimentação;

- que **se trata de hipótese de não incidência**, ao invés de isenção, como afirmado no acórdão recorrido;

- que os valores recebidos em ticket-alimentação (eletrônico/cartão ou vale) são destinados **para o trabalho e não pelo trabalho**, meio de favorecer e auxiliar o empregado no exercício de suas atividades, e não possui componente remuneratório, sendo parte descontada dos empregados;

- que é um regime compartilhado de custeio da alimentação, fato que restou bem comprovado pela fiscalização, tanto que ao elaborar os cálculos das contribuições,

reconheceu-se o valor global que é mensalmente descontado dos salários dos empregados da CEMIG;

- que citado entendimento restou disposto no voto vencido;

- que relevante precedente do STJ (REsp 1185685/SP) retira um dos argumentos do voto do Conselheiro Relator ao entender que o auxílio-alimentação pago em ticket ou cartão não deve sofrer a tributação;

- que se trata de benefício previsto em Convenção Coletiva (acordos de 2006/2007 e 2007/2008), no qual a CEMIG concede tíquete-refeição e tíquete-lanche a seus empregados, cuja cláusula 33ª prevê que “o valor facial do Tíquete-Refeição equivalerá, sempre, ao valor teto permitido pelo Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT – para a refeição, e será alterado no mês subsequente à publicação do novo valor.”

- que apesar de não haver prova de adesão ao PAT, a parcela foi fornecida para este fim e em razão de convenção coletiva, e esta não atribui feição salarial ao auxílio;

- que o fornecimento dessa parcela representa enorme avanço social, porque traduz-se em inolvidável benefício para o trabalhador, que se alimenta melhor e em condições mais dignas;

- que o Tribunal Superior do Trabalho, em decisões proferidas no ano de 2010, também reconheceu que acordo coletivo pode tirar natureza salarial do auxílio-alimentação (RR-137740-07.2003.5.13.0002);

- que em outro precedente, a 6ª Turma do TST decidiu que a parcela do auxílio-alimentação perderá o caráter salarial se for instrumental à prestação do serviço, ou se for obrigação derivada de Contrato Coletivo de Trabalho ou Acordo Coletivo de Trabalho, cuja regra instituidora elimine sua natureza remuneratória (RR-130200-07.2005.02.0443, rel. Min. Maurício Godinho, j. 27.10.2010).

- que por tal razão, o recurso especial deve ser provido para determinar a não incidência de contribuição sobre as verbas pagas pela Recorrente a título de auxílio-alimentação, haja vista que os tickets foram fornecidos para o trabalho.

Sobre a matéria "b" - **Auxílio-educação** - aduz a Contribuinte, em síntese,

- que, conforme destacado no próprio relatório fiscal, a Ajuda de Custo para Formação – Auxílio Educação - foi instituída através da cláusula décima sétima dos Acordos Coletivos de Trabalho, ou seja, trata-se de um acordo firmado entre as partes, no qual a Recorrente incentiva seus funcionários, através de uma ajuda de custo vinculada ao cumprimento de requisitos também acordados, a estudarem;

- que não se trata de um pagamento ou contraprestação de um serviço prestado, mas, sim, de um incentivo, conforme entendimento pacificado no STJ (vide AgRg no AREsp 182.495/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/02/2013, DJe 07/03/2013; AgRg no REsp 1079978/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/10/2008, DJe 12/11/2008);

- que tal posição também foi reconhecida pelo CARF;

- que o presente recurso especial deve ser provido, vez que não se trata de referida verba ter sido paga descumprindo o requisito disposto nos art. 28, parágrafo 9º, alínea

“t” e art. 214, parágrafo 9º, inciso XIX da Lei 8.212, uma vez que o Auxílio-Educação, independentemente do disposto em artigo supracitado, por não possuir natureza salarial, não deve ser incluído na base do salário contribuição.

Sobre a matéria "c" - Participação nos Lucros e Resultados - a contribuinte aduz, em síntese,

- a lei exige que os instrumentos de negociação coletiva devem possuir regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, sendo certo que, pelo que se depreendeu da leitura do acórdão, essas regras existem;

- que, quanto à interpretação da Lei 10.101/2000 e dos requisitos exigidos para pagamento de PLR, merece destaque o recente Acórdão nº 9202-003.370, julgado pela CSRF em setembro de 2014, que justamente afasta os argumentos mais restritos e exigentes do Fisco, tal qual nesse caso;

- que esse importante precedente trata não só da data de assinatura (todas feitas no curso do ano de pagamento), como da correta interpretação a ser dada aos requisitos exigidos pela lei para legitimar o pagamento de determinada verba como PLR;

- que tal entendimento reforça decisão proferida pelo CARF, em voto do Conselheiro Oseas Coimbra Junior, condutor do Acórdão nº 2803-00.254, transcrito no voto vencedor proferido no Acórdão nº 2301-002.588 (3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, sessão de 08/02/2012):

- que a fiscalização, de forma correta, em nenhum momento exigiu da CEMIG que comprovasse o resultado das avaliações de desempenho ou outra diligência no sentido de aferir se as regras e metas eram cumpridas pelos empregados;

- que a prova exigida pelo acórdão, com a devida licença, é impossível de ser feita, mesmo por amostragem;

- que, no caso, especialmente por se tratar de uma empresa de grande porte, com forte presença de elementos de controle gerencial (vide o próprio relatório da Conselheira Juliana), é bem razoável entender que se a CEMIG efetuou o pagamento é porque os empregados cumpriram as metas e regras pactuadas, do contrário, a empresa não teria tantos controles nem desembolsado vultosas quantias apenas por liberalidade e para atender aos interesses exclusivos de Sindicatos;

- que soa estranha a exigência de que o empregador comprove para o Fisco que todos os seus empregados cumpriram as metas, exigência não só desproporcional como ilegal, além de ser contrário à interpretação finalística que deve pautar a hermenêutica da lei em destaque, como bem reconheceu o CARF em outro precedente;

- que o procedimento outrora adotado pela CEMIG e pelo Sindicato cumprem os requisitos legais, pois as partes vincularam o pagamento da PLR a metas e resultados estipulados em documentos usuais de gestão, que são diuturnamente acessados e de conhecimento disseminado entre os empregados, desde os que ocupam as gerências e lideram as equipes àqueles que executam funções de campo;

- que a redação das cláusulas do acordo pode não ser considerada ideal, mas não é possível dizer que não existiam regras claras e objetivas que tratavam do direito à PLR e da forma do seu cálculo;

- que os critérios estipulados no acordo comprovam que houve a satisfação mínima do requisito legal de que os instrumentos de negociação coletiva devem possuir regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas;

- que, com a assinatura do acordo, o empregado já sabia, de antemão, que deveria seguir o planejamento estratégico; - como seria calculada a PLR, o valor fixo e o percentual do montante variável, dependendo do resultado operacional (financeiro) - ROC; - a data do recebimento da parcela; - quem possuía legitimidade para se habilitar ao recebimento; - as ausências que iriam influir e as que não iriam influir no cálculo da PLR;

- que a vinculação das metas a planos de gestão adotados e disseminados pela empresa entre os seus funcionários não é prática ilegal nem proibida pela Lei 10.101/2000, que sequer exige que o ACT detalhe, neste instrumento, com riqueza de dados e informações, as metas a serem desenvolvidas no ano e que sejam relevantes para a formulação da PLR;

- que no caso dos autos, cabe a aplicação do cânone interpretativo – invocado pelo CARF em vários precedentes - de que onde a lei não distingue, não pode o intérprete distinguir, de modo a inserir na norma requisito não previsto;

- que estipular metas em uma empresa estatal com milhares de empregados e que exerce atividade altamente regulada e fiscalizada pelo Poder Público Federal não é tarefa simples nem pode ser resumida a uma pequena listagem;

- que também não é possível estipular metas e outros dados com o grau de detalhamento e sofisticação que a Fiscalização deseja;

- que a fiscalização interviu em matéria da qual não possui conhecimento técnico, indo muito além do exigido pela lei;

- que ao contrário do alegado, não são os ACT's que possuem critérios subjetivos, mas é o Fisco quem está interpretando os referidos acordos com elementos de extremo subjetivismo e rigor, conduta esta repudiado por este CONSELHO que, em outros casos julgados e envolvendo a PLR, decidiu em outro sentido;

- que, pelos argumentos desenvolvidos, não há dúvida que resta configurada a divergência entre decisões proferidas pelo CARF no que tange à matéria ora debatida, devendo o mesmo ser conhecido e provido para cancelar o lançamento quanto à referida rubrica.

Finalmente, quanto à matéria "d" - Retroatividade benigna da multa aplicada - a Contribuinte aduz, em síntese,

- não há motivos para se somar o valor das penalidades aplicadas, mas simplesmente comparar o valor da multa de mora (inadimplemento) conforme a legislação vigente em 2007 até novembro de 2008 e a nova multa de mora estipulada pela MP 449/2008;

- que, nessa linha, comparando-se os valores descritos no anexo VIII, comprova-se que, ao não ser feita a soma das penalidades, a multa de mora calculada conforme a legislação anterior (24%) é bem mais benéfica que a atual (75%);

- que não há motivos para se aplicar a multa de 75%, porque, com a edição da Lei 11.941/2009, os incisos e alíneas do art. 35 da Lei 8.212/91 que previam as multas de mora foram revogados e o *caput* do referido artigo 35 foi alterado para prever que a penalidade pela mora seria a prevista no artigo 61 da Lei 9.430/96 (limitada a 20%);

- que o próprio Superior Tribunal de Justiça também vem adotando este entendimento (EDcl no AgRg no REsp 1275297/SC);

- que esse mesmo entendimento restou disposto no voto vencido da Relatora Juliana Campos de Carvalho Cruz, que integra o acórdão recorrido;

- que o presente recurso especial deve ser provido para que a multa seja aplicada tendo como parâmetro os novos patamares legais (20% - art. 61 da Lei 9.430/96), tendo em vista a necessidade de retroatividade da lei penal mais benéfica (art. 106, II, CTN) e sucessivamente, nos caso até novembro de 2008, ser calculada exclusivamente com base na redação da Lei 8.212/91 sem a alteração feita pela MP 449/2008.

Por fim, a Contribuinte formula pedido nos seguintes termos:

*Diante do exposto, a Recorrente requer sua admissão e processamento, de forma a ser julgado pela CSRF no sentido de, sucessivamente:*

*1 - Reconhecer a existência de omissão e obscuridade no acórdão recorrido, de forma a reformar a decisão monocrática que não acolheu os embargos de declaração, e determinar que a Turma os julgue, de forma colegiada, enfrentando todos os pontos indicados na referida peça recursal, especialmente por se tratar de matéria de ordem pública e passível de conhecimento de ofício pela CSRF (na linha dos precedentes indicados) (item 5);*

*2 - Ultrapassadas as questões processuais e preliminares acima destacadas, caso sejam rejeitadas, no mérito, o recurso especial deve ser provido para reformar o acórdão recorrido e anular o lançamento de ofício, de forma que, cumulativamente, sejam canceladas as cobranças de contribuições previdenciárias sobre PLR, Auxílio-alimentação (itens 6, 7 e 8);*

*Por fim, ainda sucessivamente, caso o provimento do recurso não seja integral e reste, ainda que por eventualidade, a cobrança de alguma rubrica, o recurso especial também deverá ser provido para recalcular a multa de mora imposta, adotando-se os parâmetros descritos no item 9 acima.*

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao Recurso Especial do contribuinte (fls. 1.450 a 1.465), na qual aduz, quanto ao auxílio-alimentação pago em ticket e sem inscrição no PAT,

- que o Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT não admite o fornecimento do auxílio-alimentação em pecúnia/ticket, conforme se depreende do art. 4º do Decreto nº 5/1991;

- que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento no sentido de que não há incidência de contribuição previdenciária se o auxílio-alimentação for pago in natura, quando o próprio empregador fornece a alimentação aos trabalhadores;

- que para a não incidência da contribuição previdenciária é imprescindível que o pagamento seja feito in natura e em programa de alimentação aprovado pelo Ministério do Trabalho;

- que descumpridos os requisitos legais, a verba paga a título de auxílio-alimentação não está incluída na hipótese legal de isenção, prevista na alínea "c", § 9º, art. 28, da Lei nº 8.212/91;

- que a Lei nº 10.243/01 alterou a CLT, mas não interferiu na legislação previdenciária, que é específica, sendo que o art. 458 da CLT refere-se a salário para efeitos trabalhistas, o que difere do conceito de salário-de-contribuição;

- que não havendo dispensa legal para incidência de contribuição previdenciária sobre verbas fornecidas a título de auxílio-alimentação, quando pago por intermédio de ticket alimentação e sem inscrição do PAT, deve persistir o lançamento.

Sobre o auxílio-educação fornecido a apenas uma parcela dos empregados, aduz a Fazenda Nacional, em síntese,

- que o art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991 elencou alguns requisitos a serem cumpridos para que os valores pagos a título de bolsa de estudos não sejam considerados salário de contribuição;

- que dentre esses requisitos estão os de que os cursos devem visar a educação básica, que os cursos devem ser vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, que não podem ser utilizados em substituição à parcela salarial, que devem ser estendidos a todos os empregados e dirigentes;

- que tais requisitos não foram atendidos no caso, uma vez que a empresa criou restrição para que os empregados pudessem usufruir do benefício, contrariando a norma que possibilita a exclusão dos respectivos valores do conceito de salário-de-contribuição;

- que a autuada criou uma classe de empregados privilegiados dentro da empresa, contemplando-os com benefícios não extensíveis aos demais;

- que o fato de a empresa atribuir aos empregados a condição que afasta o benefício da totalidade de empregados como prescreve a lei;

que conforme o preceito legal, para que os valores do auxílio-educação não constituíssem salário-de-contribuição, necessário que o fornecimento de bolsa de estudo fosse estendido a todos os empregados. o que não se constatou no lançamento em questão;

- que não cabe a aplicação da Lei nº 12.513/2011, que promoveu alterações na Lei nº 8.212/91, em especial no art. 28, § 9º, alínea "t" para verificar os requisitos da não incidência tributária, uma vez que assim fazendo, estar-se-ia aplicando retroativamente uma lei tributária a caso por ela não albergado, em contrariedade expressa ao art. 106 do CTN;

- que não houve no caso qualquer infração que atraísse a retroatividade de norma;

- 
- que o que se discute são requisitos para usufruto de um favor fiscal;

Sobre a incidência da contribuição previdenciária sobre as verbas pagas a título de PLR, aduz a Fazenda Nacional, em síntese,

- que no caso dos autos os pagamentos feitos a título de PLR se deram em desconformidade com a legislação de regência;

- que não houve celebração de acordo prévio ao exercício, o que impediu os funcionários de ter conhecimento prévio a respeito da relação entre sua dedicação e a participação nos resultados;

- que o acordo deve ser celebrado (e assinado) antes do início do período de competência;

- que no caso sequer existiam metas de produtividade a serem cumpridas pelos empregados, o que distorce o intuito do instituto que pressupõe um incentivo à produtividade;

Sobre a retroatividade da multa, aduz a Fazenda Nacional, em síntese,

- que no lançamento de ofício, diante da falta de pagamento ou recolhimento do tributo e/ou falta de declaração ou declaração inexata é exigido, além do principal e dos juros moratórios, os valores relativos às penalidades pecuniárias que no caso consistirá na multa de ofício;

- que a incidência da multa de mora, por sua vez, ficará reservada para aqueles casos nos quais o sujeito passivo, extemporaneamente, realiza o pagamento ou o recolhimento antes do procedimento de ofício;

- que essa mesma sistemática deve ser aplicada às contribuições previdenciárias, em razão do advento da MP nº 449, de 2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/09, conforme se percebe da leitura do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, na nova redação;

- que a multa de mora prevista no art. 35, da Lei nº 8.212/91 em sua redação antiga (revogada) está inserida em sistemática distinta da multa de mora prescrita no art. 61, da Lei nº 9.430/96;

- que para a aplicação do art. 106 do CTN a comparação deve ser feita em relação à mesma conduta infratora praticada, em relação à mesma penalidade;

- que o auto de infração deve ser mantido, devendo, no momento da execução, a autoridade administrativa apreciar qual a norma mais benéfica, se a soma das duas multas anteriores (art. 35, II, e art. 32, IV, da norma revogada) ou a do art. 35-A da MP 449/2008.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa - Relator

Por envolver a matéria de fundo objeto da autuação, examino inicialmente o recurso interposto pela Contribuinte.

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

Quanto ao mérito, relativamente à matéria "a" - **auxílio-alimentação em ticket e sem inscrição no PAT** - a questão gira em torno de parcelas pagas a título de salário alimentação. A decisão de primeira instância afastou a exigência sob o fundamento, em síntese, de que segundo o Parecer PGFN/CRJ N° 2117/2011 e o Ato Declaratório PGFN n° 3, de 2011, com força vinculante, não seria exigível contribuição previdenciária sobre o valor correspondente ao fornecimento de alimentação "in natura", entendendo ser esse o caso fornecimento do auxílio na forma de tickets. A 3ª Câmara, da 2ª Turma do CARF, todavia, deu provimento a recurso de ofício relativamente à matéria sob o fundamento, em síntese, de que não se trata no caso de fornecimento de alimentação "in natura", isto é, fornecido pela própria empresa, mas na forma de tickets, o que não seria a hipótese contemplada nos atos da PGFN antes referidos, tampouco satisfariam as condições previstas na alínea "c", do § 9º, do art. 28, da Lei n° 8.212, de 1991.

Pois bem, quanto aos atos da PGFN (Parecer PGFN (Parecer PGFN/CRJ N° 2117/2011 e Ato Declaratório PGFN n° 3, de 2011) sua inaplicabilidade ao caso é patente: fornecimento de alimentação "in natura" e a entrega de valor, seja em moeda seja na forma de um crédito representado por um ticket não se confundem. No primeiro caso, envolvem a entrega diretamente do objeto alimentação, no segundo de um valor, representado por uma espécie de moeda, ainda que esta destine-se especificamente à compra de alimentos.

Aliás, como ressaltado pelo acórdão recorrido, os atos da PGFN acima referidos foram expedidos em razão de jurisprudência do STJ a qual refere-se estritamente aos casos de alimentação fornecida "in natura", diretamente pelo empregador, conforme se verifica do seguinte julgado desse tribunal:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE PRÉ-QUESTIONAMENTO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. INOCORRÊNCIA. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR PAT. AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO PAGO EM ESPÉCIE AOS EMPREGADOS. OBRIGATORIEDADE DE RECOLHIMENTO DO FGTS. LEI N° 6.321/76. LIMITAÇÃO. PORTARIA N° 326/77. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA HIERARQUIA DAS LEIS. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CORREÇÃO MONETÁRIA. JUROS MORATÓRIOS PELA TR/TRD. APLICABILIDADE.*

[...]

*3. O STJ, em inúmeros julgados, assentou o entendimento de que o pagamento in natura do auxílio alimentação não tem natureza salarial e, como tal, não integra a base de cálculo da contribuição previdenciária. Pela mesma razão, não integra a*

*base de cálculo das contribuições para o FGTS, igualmente assentado no conceito de "remuneração" (Lei 8.036/90, art. 15).*

*O auxílio alimentação pago em espécie e com habitualidade integra o salário e como tal sofre a incidência da contribuição previdenciária. Precedentes do STJ (REsp 674.999/CE, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, DJ de 30.05.2005; REsp 611.406/CE, Rel. Min. Franciulli Netto, 2ª Turma, DJ de 02.05.2005; EREsp 603.509/CE, Rel. Min. Castro Meira, 1ª Seção, DJ de 08.11.2004; REsp 643.820/CE, Rel. Min. José Delgado, 1ª Turma, DJ de 18.10.2004; REsp 510.070/DF, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, DJ de 31.05.2004). Por tal razão, o auxílio alimentação pago em espécie com habitualidade também sofrerá a incidência do FGTS.4. "O pagamento in natura do auxílio alimentação, vale dizer, quando a própria 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" (EREsp 603.509/CE, Rel. Min. Castro Meira, 1ª Seção, DJ de 08.11.2004).(...)Ex positis, NEGO SEGUIMENTO ao Recurso Especial.Publique-se.*

*Intimações necessárias.Brasília (DF), 07 de maio de 2010.(REsp nº 1.119.787SP, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 13/05/2010).*

**EMENTA: TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. REFEIÇÃO REALIZADA NAS DEPENDÊNCIAS DA EMPRESA. NÃOINCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PRECEDENTES. DÉBITOS PARA COM A SEGURIDADE SOCIAL. PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ DA CERTIDÃO DA DÍVIDA ATIVA. PRECEDENTES.**

*1. Recurso especial interposto pelo INSS contra acórdão proferido pelo TRF da 4ª Região segundo o qual: a) o simples inadimplemento da obrigação tributária não constitui infração à lei capaz de ensejar a responsabilidade solidária dos sócios; b) o auxílio alimentação fornecido pela empresa não sofre a incidência de contribuição previdenciária, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador PAT.*

*Em seu apelo, o INSS aponta negativa de vigência dos artigos 135 e 202, do CTN, 2º, § 5º, I e IV, 3º da Lei 6.830/80, 28, § 9º, da Lei n. 8.212/91 e divergência jurisprudencial. Sustenta, em síntese, que: a) a) o ônus da prova acerca da não ocorrência da responsabilidade tributária será do sócio executado, tendo em vista a presunção de legitimidade e certeza da certidão da dívida ativa; b) é pacífico o entendimento no STJ de que o auxílio alimentação, caso seja pago em espécie e sem inscrição da empresa no Programa de Alimentação do Trabalhador PAT, é salário e sofre a incidência de contribuição previdenciária.2. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento no sentido de que o pagamento in natura do auxílio alimentação, isto é, quando a própria alimentação é*

*fornecida pela empresa, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não constituir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador PAT.*

*Com tal atitude, a empresa planeja, apenas, proporcionar o aumento da produtividade e eficiência funcionais. Precedentes.*

*REsp 603.509/CE, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 08/11/2004, REsp 719.714/PR, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 24/04/2006. (grifouse)*

[...]

*5. Recurso especial parcialmente provido.(STJ, REsp 977.238/RS, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ 29/11/2007).*

### DECISÃO

[...]

*É pacífica neste Superior Tribunal de Justiça a orientação no sentido de que o pagamento in natura do auxílio-alimentação, isto é, quando a própria 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.( STJ, REsp 333.001/RS, 2ª Turma, Rel. Min.*

*Herman Benjamin, DJ 17/11/2008)*

**TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO.**

*1. O pagamento in natura do auxílio alimentação, vale dizer, quando a própria 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 ou decorra o pagamento de acordo ou convenção coletiva de trabalho.2. Ao revés, quando o auxílio alimentação é pago em dinheiro ou seu valor creditado em conta corrente, em caráter habitual e remuneratório, integra a base de cálculo da contribuição previdenciária.3. Precedentes da Seção.4. Embargos de divergência providos. (grifou-se)( REsp 476.194/PR, 1ª Seção, Rel. Min. Castro Meira, DJ 01.08.2005).*

Como se percebe, os julgados acima são unânimes no entendimento de que somente se considera o fornecimento *in natura*, quando a alimentação é fornecida diretamente pelo próprio empregador, o que exclui a entrega ao empregado de cartões ou tickets, para aquisição de produtos em estabelecimentos comerciais.

Já a interpretação da Lei nº 8.212, de 1991 não leva a outra conclusão que não a de que a exclusão das parcelas pagas a título de auxílio-alimentação compreende apenas o fornecimento do alimento *in natura*.

A Lei nº 8.212, de 1991 assim dispõe sobre a questão:

*Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991*

*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 sente*

*(...)*

*§ 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; (grifos nossos)*

São, portanto, duas condições para que o auxílio-alimentação não integre o salário-de-contribuição: a) se fornecido de acordo com programa de alimentação aprovado pelo Ministério do Trabalho; e b) ser fornecido “in natura”

Quanto ao primeiro requisito, embora não tenha sido atendido no caso, incidiria a orientação da PGFN nos atos normativos citados. Portanto, a questão não está em causa. Assim, fosse esse o único requisito desatendido do dispositivo transcrito logo acima, a questão deveria ser resolvida mediante a aplicação da orientação da PGFN.

Ocorre que também o segundo requisito foi desatendimento. Conforme relatório fiscal e de acordo com a própria argumentação do contribuinte, a vantagem era fornecida aos trabalhadores mediante ticket alimentação o que, conforme ressaltado acima, não se confunde com fornecimento de alimentação “in natura”.

Essa tem sido a posição predominante neste Colegiado. Como exemplo, o Acórdão nº 9202-006.222, Sessão de 28/11/2017, de relatoria da Conselheira Elaine Cristina Monteiro da Silva Vieira:

*CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ALIMENTAÇÃO FORNECIDA MEDIANTE TICKETS. FALTA DE ADESÃO AO PAT. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES. INAPLICABILIDADE DO ATO DECLARATÓRIO.*

*A empresa deve comprovar a sua regularidade perante o Programa de Alimentação do Trabalhador PAT para que não incidam contribuições sociais sobre a alimentação fornecida mediante tickets aos seus empregados. O Ato Declaratório PGFN N° 03/2011 somente é aplicável quando demonstrado que, embora não tenha formalizado a adesão ao PAT, o sujeito passivo forneceu alimentação in natura, o que não abrange o pagamento em tickets.*

Ante o exposto, nego provimento ao recurso nesta parte.

Sobre a matéria “b” – **auxílio-educação** – trata-se de parcela da remuneração ajustada em Acordo Coletivo do Trabalho – ACT, segundo o qual a empresa concederia ajuda de custo para formação aos empregados matriculados em cursos técnicos e de graduação a mil empregados com salário-base máximo de R\$ 3.150,00 (ACT 2005/2006).

Registre-se, de início, que, a teor do art. 28, da Lei n° 8.212/1991, integra o salário-de-contribuição do empregado e trabalhador avulso a totalidade das remunerações destinados a retribuir o trabalho, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades. Confira-se:

*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 sente*

Embora esse conceito comporte exceções, é a própria Lei n° 8.212, de 1991, no mesmo art. 28, que define as parcelas passíveis de serem excluídas do conceito de salário de contribuição. Sobre a matéria em discussão, o art. 28, § 9º, “t” da lei n° 8.212, de 1991, na redação dada pela Lei n° 9.711, de 1998, em vigor na data dos fatos, assim dispunha:

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

*[...]*

*§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:*

*[...]*

*t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei n° 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que **todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo;** (Redação dada pela Lei n° 9.711, de 1998). (Destaquei)*

Como se vê, não integram o salário de contribuição o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394/96, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que **todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo**.

No caso presente, o benefício foi fornecido de forma limitada a apenas uma parcela dos trabalhadores, segundo o valor máximo da remuneração básica, o que desatende a um dos requisitos fundamentais para a exclusão da verba em apreço do conceito de salário-de-contribuição.

Deve-se sempre ressaltar que a regra é a incidência da contribuição sobre os rendimentos pagos, o que pode se dá sobre diferentes rubricas, inclusive sobre a forma de auxílio-alimentação. A exclusão à regra geral, é exceção, regra especial. Logicamente, aquilo que não está na exceção, está na regra geral. Ora, se, no caso, a norma especial prevê que somente se exclui do salário de contribuição os valores correspondentes a planos de educação aos quais tenham acesso todos os empregados, indistintamente, pagamentos feitos no âmbito de programas em que tal condição não está presente deve ser enquadrado na regra geral, isto é, integra o salário de contribuição.

Quanto às alegações do contribuinte de que a Constituição da República reconhece a educação como um direito de todos e dever do Estado, não vislumbro a relação entre este ponto e a matéria em discussão. Trata-se aqui de definição das base de incidência das contribuições para o custeio da previdência social, também com *status* constitucional e definida em lei, que delimitou, de forma inequívoca, os gastos com educação dos empregados passíveis de serem excluídos do conceito de salário de contribuição.

Também não procede a alegação de que a aplica-se retroativamente a alteração promovida na alínea “t” do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991 pela Lei nº 12.513, de 2011 e que teria suprimido a exigência de que o benefício foi extensivo a todos os empregados. Essa pretensão não tem nenhum respaldo, seja na doutrina, seja na jurisprudência, seja, ainda, nos princípios gerais de direito. Como se não bastasse o Código Tributário Nacional tem dispositivo que trata especificamente dessa matéria e que não deixa qualquer margem a dúvidas. Confira-se:

*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.*

Ora, não se trata aqui de nenhuma dessas hipóteses.

Nessas condições, os valores pagos aos empregados a título de ressarcimento de mensalidades de cursos superiores não preenchem os requisitos necessários para que sejam excluídos do conceito de salário de contribuição.

Esse tem sido o entendimento esposado pela maioria deste Colegiado em decisões recentes. Como exemplo, o Acórdão nº 9202-006.218, proferido na sessão de 28/11/2018, de relatoria da Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira:

*SALÁRIO INDIRETO. AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. ENSINO SUPERIOR.*

*A concessão de auxílio-educação para custeio de ensino superior não extensível à totalidade dos segurados empregados e dirigentes da empresa, não se coaduna com a excludente do salário de contribuição exposta no parágrafo 9º, letra “t” da Lei n.º 8.212/91, consubstanciando, tais valores, em verbas passíveis de incidência contributiva previdenciária. A legislação trabalhista não pode definir o conceito de remuneração para efeitos previdenciários, quando existe legislação específica que trata da matéria, definindo o seu conceito, o alcance dos valores fornecidos pela empresa, bem como específica os limites para exclusão do conceito de salário de contribuição*

Assim, nego provimento ao recurso nesta parte.

Quanto à matéria “c” – **Participação nos Lucros e Resultados** – trata-se de pagamentos ou créditos feitos pela empresa a seus empregados baseados nos Acordos Coletivos de Trabalho - ACT dos anos 2004/2005, 2005/2006 e 2006/2007, firmados entre a empresa e os sindicatos. Segundo a autoridade lançadora nos referidos acordos estavam ausentes condições estabelecidas pela Lei nº 10.101/2000, que regula a matéria. Os ACTs foram realizados e assinados no mês de novembro de cada ano, ou seja, Acordo 2004/2005 assinado em 17 de novembro de 2004 (com pagamento da PLR em março/2005), acordo 2005/2006 assinado em 1º de novembro de 2005 (com pagamento da PRE em novembro e dezembro/2005 e PLR em março/2006) e Acordo 2006/2007 assinado em 30 de novembro de 2006 (com pagamento da PRE em dezembro/2006), o que implica na inexistência do estabelecimento prévio de “programas de metas, resultados e prazos”; que os referidos acordos, com relação ao pagamento da PLR, foram estabelecidos apenas para estipular valores e critérios para pagamento da mesma, ficando claro que estes pagamentos ou créditos não tinham qualquer pretensão ou objetivo de incentivar os trabalhadores a alcançar ganhos de produtividade no ano a que se referiam, visto que o mesmo já havia transcorrido; que no presente caso, a rubrica PLR poderia ser caracterizada como qualquer outra rubrica componente da remuneração dos segurados empregados, integrando o salário-de-contribuição para todos os fins e efeitos; que o valor a ser distribuído a cada trabalhador é composto de duas parcelas: a) parcela fixa, correspondente a 50% do valor a ser distribuído, dividido pelo número de empregados; b) Parcela variável, correspondente a 50% do valor a ser distribuído, multiplicado pelo salário base do empregado em dezembro de cada ano, dividido pelo total da folha de salários base de dezembro de cada ano.

Decidiu o acórdão recorrido, em síntese, que os acordos não estipulavam qualquer objetivo extraordinário não habitual a servir de parâmetro de perseguição pelos trabalhadores, tampouco informavam como se daria a aferição dos resultados alcançados, limitando-se a estipular que a participação corresponderia a 3% do Resultado Operacional da Cemig; que inexistente, igualmente, nos planos de PLR qualquer *animus* de incentivo à produtividade ou de dedicação de excelência, superior à habitual, por parte dos trabalhadores,

na medida em que tal comprometimento pessoal com os resultados da empresa é irrelevante para o cálculo do ganho que cada trabalhador irá auferir; que a única regra existente que vincula a quota que cada um irá receber tem relação direta com a fração do ano que cada trabalhador esteve vinculado à empresa; que se trabalhou o ano inteiro, recebe o benefício integral, se trabalhou 03 meses, recebe 25% do valor do benefício, e assim por diante. E concluiu que tais condições contrariam o disposto no §1º do artigo 2º da Lei 10.101/2000, ao não fixar regras claras e objetivas quanto à fixação dos princípios, critérios e condições para o efetivo pagamento da participação nos lucros ou resultados, inclusive os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado e que, nessas condições, as participações nos lucros correspondem, em verdade, a um complemento salarial, sendo correta a exigência das contribuições previdenciárias sobre essas verbas.

A Contribuinte, por sua vez, sustenta a desnecessidade do estabelecimento de metas ou resultados; sustenta que a lei não determina que os critérios e condições a serem estabelecidos devam ser, obrigatoriamente, o estabelecimento de metas ou resultados.

O cerne da questão a ser decidida, portanto, é se, nas condições específica do caso, atendeu-se ou não às condições legalmente estabelecidas para a caracterização da distribuição de lucros e resultados e a sua exclusão do conceito de salário-de-contribuição.

A Lei nº 8.212/1991, trouxe na alínea “j” do § 9º do seu art. 28 a hipótese de não incidência tributária contida no inciso XI, do art. 7º da CF/88, excluindo do campo de tributação das contribuições previdenciárias as importâncias pagas, creditadas ou devidas a título de PLR, sempre que estas verbas forem pagas de acordo com a lei própria de regência, in casu, a Lei nº 10.101/2000:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991:

*Art. 28 – [...]*

*§9º Não integram o salário-de-contribuição:*

*(...)*

*j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica.*

Por sua vez, a Lei nº 10.101, de 2000 regulou a participação dos trabalhadores nos lucros, e ao fazê-lo estabeleceu parâmetros bem definidos e que não podem ser desprezados. Confira-se:

Lei nº 10.101 de 19 de dezembro de 2000:

*Art.1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.*

*Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:*

*I comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;*

*II convenção ou acordo coletivo.*

*§1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição. O acordo deve ser assinado antes do início do cumprimento das metas, ou seja, antes de iniciado o período de apuração da PLR, não se aceitando a assinatura depois que parte das metas já foram cumpridas ou quando os resultados já são conhecidos.*

*§2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.*

*[...]*

*Art. 3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.*

*§1º Para efeito de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacional as participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados, nos termos da presente Lei, dentro do próprio exercício de sua constituição.*

*§2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.*

*§3º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.*

*§4º A periodicidade semestral mínima referida no §2º poderá ser alterada pelo Poder Executivo, até 31 de dezembro de 2000, em função de eventuais impactos nas receitas tributárias.*

*§5º As participações de que trata este artigo serão tributadas na fonte, em separado dos demais rendimentos recebidos no mês, como antecipação do imposto de renda devido na declaração de rendimentos da pessoa física, competindo à pessoa jurídica a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do imposto.*

*Art. 4º Caso a negociação visando à participação nos lucros ou resultados da empresa resulte em impasse, as partes poderão utilizar-se dos seguintes mecanismos de solução do litígio:*

*I – Mediação;*

*II – Arbitragem de ofertas finais.*

*§1º Considera-se arbitragem de ofertas finais aquela que o árbitro deve restringir-se a optar pela proposta apresentada, em caráter definitivo, por uma das partes.*

*§2º O mediador ou o árbitro será escolhido de comum acordo entre as partes.*

*§3º Firmado o compromisso arbitral, não será admitida a desistência unilateral de qualquer das partes.*

*§4º O laudo arbitral terá força normativa independentemente de homologação judicial.*

Como ressaltado anteriormente, a regra é a incidência da contribuição sobre os rendimentos pagos, o que pode se realizar sobre diferentes rubricas. A exclusão à regra geral, é exceção, regra especial. E, logicamente, aquilo que não está na exceção, está na regra geral. Ora, se, no caso, a norma especial prevê que somente se exclui do salário de contribuição os valores correspondentes a PLR distribuídos na forma preconizada em lei, qualquer pagamento feito fora dessas condições deve ser enquadrado na regra geral, isto é, integra o salário-de-contribuição.

É a lei nº 10.101, de 2000 que estabelece as condições para a participação dos empregados nos lucros das empresas. E, como vimo, o art. 28, § 9º, “j”, remete a hipótese de exclusão dos pagamentos do PLR à lei. E como vimos, no presente caso, as disposições dos Acordos Coletivos de Trabalho, quanto à participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa, não atendem aos requisitos da lei. Logo, os pagamentos de parcelas referentes a essas parcelas devem integrar o salário-de-contribuição.

Dessa forma, em relação ao PLR, entendo que restaram descumpridos os requisitos legais, razão pela qual nego provimento ao recurso também nesta parte.

Finalmente, quanto à matéria “d” – **retroatividade benigna da multa aplicada** - a matéria em discussão diz respeito à definição da(s) penalidade(s) aplicável(eis) no caso de lançamento de ofício quando se apure infrações relacionadas às contribuições previdenciárias, previstas na Lei nº 8.212/1991, após as alterações promovidas pela MP nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, em razão da aplicação do disposto no artigo 106, inciso II, alínea “c” do CTN.

Como visto, a Fazenda Nacional também interpôs Recurso Especial com relação a esta matéria. Portanto, ao examinar o mérito da questão, aprecio conjuntamente os dois recursos.

Registre-se, inicialmente, que o presente processo trata de lançamento para exigência de obrigação principal, acrescido de multa de ofício, multa de mora e juros de mora, conforme se verifica demonstrativo de débito do Auto de Infração, às e-fls. 05 a 17, relacionado aos mesmos fatos objeto do lançamento para formalização de exigência de multa pelo descumprimento de obrigação acessória para o qual foi instaurado o processo nº 10680.724923/2010-82, apenso a este.

Reza o art. 106, do CTN:

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

[...]

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

[...]

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

Antes das alterações introduzidas pela Medida Provisória nº 449, de 2008, a Lei nº 8.212, de 1991 previa, para os casos de lançamentos de ofício de contribuições sociais de que trata os incisos “a”, “b” e “c”, do parágrafo único, do art. 11, a incidência de uma penalidade para o caso de falta de declaração em GFIP de verba tributável (art. 32, § 5º) e outra penalidade pelo recolhimento insuficiente (art. 35, II). Eis a redação dos referidos dispositivos, antes da MP nº 449, de 2008:

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

[...]

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

[...]

*Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:*

[...]

*II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:*

*a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;*

*b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;*

*c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;*

*d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;*

Incidiam, portanto, duas penalidades para duas infrações materialmente distintas: a falta de declaração de verba tributável e o recolhimento insuficiente do tributo.

A partir da vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, essas duas penalidades foram substituídas por uma só: a multa prevista no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996. Vejamos:

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

O art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, por sua vez, prevê:

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

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

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal*

*a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;*

*b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.*

*§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

*§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:*

*I - prestar esclarecimentos;*

*II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;*

*III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.*

*§ 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.*

*§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.*

*§ 5º Aplica-se também, no caso de que seja comprovadamente constatado dolo ou má-fé do contribuinte, a multa de que trata o inciso I do caput sobre:*

*I - a parcela do imposto a restituir informado pelo contribuinte pessoa física, na Declaração de Ajuste Anual, que deixar de ser restituída por infração à legislação tributária; e*

*II – (VETADO).*

Para aferir qual a penalidade mais benigna, se a prevista anteriormente à Medida Provisória nº 449, de 2008 ou a posterior à mudança legal, devemos sopesar, consideradas as naturezas materiais das infrações previstas, isto é, a relação entre as condutas e as infrações previstas, aquela menos onerosa para o infrator, conforme entendimento consolidado na Câmara Superior de Recursos Fiscais, a exemplo do Acórdão nº 9202-004.262 (Sessão de 23 de junho de 2016):

*AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - MULTA - APLICAÇÃO NOS LIMITES DA LEI 8.212/91 C/C LEI 11.941/08 - APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL - RETROATIVIDADE BENIGNA NATUREZA DA MULTA APLICADA.*

*A multa nos casos em que há lançamento de obrigação principal lavrados após a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, mesmo que referente a fatos geradores anteriores a publicação da referida lei, é de ofício.*

*AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA - COMPARATIVO DE MULTAS - APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.*

Como, para as duas condutas: a falta de declaração e o pagamento insuficiente, para as quais a legislação anterior previa a incidência de duas penalidades, cumulativamente, a nova legislação prevê apenas a incidência de uma única penalidade, na aplicação da retroatividade benigna, deve-se comparar a soma das multas previstas (arts. 35, II, e 32, § 5º, da Lei nº 8.212, de 1991) à multa prevista na nova legislação (art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991).

Mais especificamente, como a nova legislação prevê multa de 75%, na ausência de evidente intuito de fraude, haverá retroatividade benigna se a penalidade aplicável, segundo a legislação vigente à época do lançamento, ultrapassar esse percentual. No caso de incidência das multa previstas nos §§ 4º e 5º, do art. 32 e do art. 35, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, na redação anterior à MP nº 449, de 2008, se a soma das duas penalidades for superior a 75%. No caso de aplicação, por qualquer razão, de apenas uma das penalidades, a comparação deve ser feita com o valor desta. Esse é o entendimento compatível com a posição da Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, segundo entendimento também consolidado neste Colegiado, conforme voto proferido no Acórdão nº 9202-004.499 (Sessão de 29 de setembro de 2016):

*Até a edição da MP 449/2008, quando realizado um procedimento fiscal, em que se constatava a existência de débitos previdenciários, lavrava-se em relação ao montante da contribuição devida, notificação fiscal de lançamento de débito - NFLD. Caso constatado que, além do montante devido, descumprira o contribuinte obrigação acessória, ou seja, obrigação de fazer, como no caso de omissão em GFIP (que tem correlação direta com o fato gerador), a empresa era autuada também por descumprimento de obrigação acessória.*

*Nessa época os dispositivos legais aplicáveis eram multa - art. 35 para a NFLD (24%, que sofria acréscimos dependendo da fase processual do débito) e art. 32 (100% da contribuição devida em caso de omissões de fatos geradores em GFIP) para o Auto de infração de obrigação acessória.*

*Contudo, a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:*

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

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

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

*§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.*

*§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:*

*I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou*

*II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.*

*§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:*

*I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e*

*II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.”*

*Entretanto, a MP 449, Lei 11.941/2009, também acrescentou o art. 35-A que dispõe o seguinte,*

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

*O inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, por sua vez, dispõe o seguinte:*

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

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

*Com a alteração acima, em caso de atraso, cujo recolhimento não ocorrer de forma espontânea pelo contribuinte, levando ao lançamento de ofício, a multa a ser aplicada passa a ser a estabelecida no dispositivo acima citado, ou seja, em havendo lançamento da obrigação principal (a antiga NFLD), aplica-se multa de ofício no patamar de 75%. Essa conclusão leva-nos ao raciocínio que a natureza da multa, sempre que existe lançamento, refere-se a multa de ofício e não a multa de mora referida no antigo art. 35 da lei 8212/91.*

*Contudo, mesmo que consideremos que a natureza da multa é de "multa de ofício" não podemos isoladamente aplicar 75% para as Notificações Fiscais - NFLD ou Autos de Infração de Obrigação Principal - AIOP, pois estaríamos na verdade retroagindo para agravar a penalidade aplicada.*

*Por outro lado, com base nas alterações legislativas não mais caberia, nos patamares anteriormente existentes, aplicação de NFLD + AIOA (Auto de Infração de Obrigação Acessória) cumulativamente, pois em existindo lançamento de ofício a multa passa a ser exclusivamente de 75%.*

*Tendo identificado que a natureza da multa, sempre que há lançamento, é de multa de ofício, considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106. inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.*

*No presente caso, foi lavrado AIOA julgada, e alvo do presente recurso especial, prevaleceu o valor de multa aplicado nos moldes do art. 32-A.*

*No caso da ausência de informação em GFIP, conforme descrito no relatório a multa aplicada ocorreu nos termos do art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/1991 também revogado, o qual previa uma multa no valor de 100% (cem por cento) da contribuição não declarada, limitada aos limites previstos no § 4º do mesmo artigo.*

*Face essas considerações para efeitos da apuração da situação mais favorável, entendo que há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte:*

- Norma anterior, pela soma da multa aplicada nos moldes do art. 35, inciso II com a multa prevista no art. 32, inciso IV, § 5º, observada a limitação imposta pelo § 4º do mesmo artigo, ou*
- Norma atual, pela aplicação da multa de setenta e cinco por cento sobre os valores não declarados, sem qualquer limitação, excluído o valor de multa mantido na notificação.*

*Levando em consideração a legislação mais benéfica ao contribuinte, conforme dispõe o art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN), o órgão responsável pela execução do acórdão deve, quando do trânsito em julgado administrativo, efetuar o cálculo da multa, em cada competência, somando o valor da multa aplicada no AI de obrigação acessória com a multa aplicada na NFLD/AIOP, que não pode exceder o percentual de 75%, previsto no art. 44, I da Lei nº 9.430/1996. Da mesma forma, no lançamento apenas de obrigação principal o valor das multas de ofício não pode exceder 75%. No AI de obrigação acessória, isoladamente, o percentual não pode exceder as penalidades previstas no art. 32A da Lei nº 8.212, de 1991.*

*Observe-se que, no caso de competências em que a obrigação principal tenha sido atingida pela decadência (pela antecipação do pagamento nos termos do art. 150, § 4º, do CTN), subsiste a obrigação acessória, isoladamente, relativa às mesmas competências, não atingidas pela decadência posto que regidas pelo art. 173, I, do CTN, e que, portanto, deve ter sua penalidade limitada ao valor previsto no artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 1991.*

*Cumpre ressaltar que o entendimento acima está em consonância com o que dispõe a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1.027 em 22/04/2010, e no mesmo diapasão do que estabelece a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, que contempla tanto os lançamentos de obrigação principal quanto de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente.*

A citada Portaria nº 14, de 2009, que, vale ressaltar, está em perfeita consonância com a jurisprudência do CARF, é clara quanto aos procedimentos a serem observados para aplicação, em cada caso, da retroatividade benigna. Vejamos:

*Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009*

*Art. 1º A aplicação do disposto nos arts. 35 e 35-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, às prestações de parcelamento e aos demais débitos não pagos até 3 de dezembro de 2008, inscritos ou não em Dívida Ativa, cobrados por meio de processo ainda não definitivamente julgado, observará o disposto nesta Portaria.*

*Art. 2º No momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, o valor das multas aplicadas será analisado e os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).*

*§ 1º Caso não haja pagamento ou parcelamento do débito, a análise do valor das multas referidas no caput será realizada no*

*momento do ajuizamento da execução fiscal pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).*

*§ 2º A análise a que se refere o caput dar-se-á por competência.*

*§ 3º A aplicação da penalidade mais benéfica na forma deste artigo dar-se-á:*

*I - mediante requerimento do sujeito passivo, dirigido à autoridade administrativa competente, informando e comprovando que se subsume à mencionada hipótese; ou*

*II - de ofício, quando verificada pela autoridade administrativa a possibilidade de aplicação.*

*§ 4º Se o processo encontrar-se em trâmite no contencioso administrativo de primeira instância, a autoridade julgadora fará constar de sua decisão que a análise do valor das multas para verificação e aplicação daquela que for mais benéfica, se cabível, será realizada no momento do pagamento ou do parcelamento.*

*Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.*

*§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.*

*§ 2º A comparação na forma do caput deverá ser efetuada em relação aos processos conexos, devendo ser considerados, inclusive, os débitos pagos, os parcelados, os não-impugnados, os inscritos em Dívida Ativa da União e os ajuizados após a publicação da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008.*

*Art. 4º O valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, sobre as contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, deverá ser comparado com o valor das multa de ofício previsto no art. 35-A daquela Lei, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009, e, caso resulte mais benéfico ao sujeito passivo, será reduzido àquele patamar.*

*Art. 5º Na hipótese de ter havido lançamento de ofício relativo a contribuições declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de*

---

*Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), a multa aplicada limitar-se-á àquela prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.*

Assim, para os fatos geradores ocorridos até 03/12/2008, a autoridade responsável pela execução do acórdão, quando do trânsito em julgado administrativo, deverá observar a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, que se reporta à aplicação do princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, em face das penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias nos lançamentos de obrigação principal e de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

Registre-se, por fim, que o fato de os lançamentos referentes à exigência de imposto e referente à multa por descumprimento de obrigação acessória terem sido formalizada em autos apartados, em nada altera o critério de aplicação da penalidade mais benéfica. Que fique claro, todavia, que o aqui decidido se aplica a este processo e ao processo nº 10680.724923/2010-82, que cuida do lançamento para exigência de multa pelo descumprimento de obrigação acessória, examinado conjuntamente.

Em face ao exposto, conheço do recurso da Fazenda Nacional e dou-lhe provimento para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, assim como lançado; conseqüentemente, nego provimento ao recurso da Contribuinte quanto a esta matéria.

#### Conclusão

Ante o exposto, conheço do recurso interposto pela Contribuinte e nego-lhe provimento, e conheço do recurso interposto pela Fazenda Nacional, e dou-lhe provimento.

(Assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa - Relator