



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

Processo nº 10830.012700/2010-16
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2403-001.938 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de março de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente M-CAMP CONCESSIONARIA DE VEICULOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

ALIMENTO FORNECIDO *IN NATURA*. NÃO INSCRITO NO PAT.

Não deve incidir a contribuição previdenciária quando a empresa fornece a alimentação *in natura*, mesmo que por meio de terceiros e que não esteja inscrita no PAT.

PROVA. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

Compete ao contribuinte a apresentação do conjunto probatório apto à comprovação do alegado sob pena de acatamento do ato administrativo realizado.

MULTA. RECÁLCULO.

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

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para excluir da autuação os valores cobrados a título de contribuições incidentes sobre o fornecimento de alimentação in natura por não estar a empresa inscrita no PAT, assim como para determinar o recálculo da multa de mora, de acordo com o disposto no art. 35, caput, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009 (art. 61, da Lei nº 9.430/96), prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte. Vencido o Conselheiro Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro na questão da multa de mora.

Carlos Alberto Mees Stringari - Presidente

Marcelo Magalhães Peixoto - Relator

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari, Marcelo Magalhães Peixoto, Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro, Ivacir Júlio de Souza, Maria Anselma Coscrato dos Santos e Carolina Wanderley Landim.

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 05-33.492, fls.289/301, que julgou totalmente improcedente a Impugnação apresentada para manter a integralidade das imputações dispostas na autuação fiscal, consolidada em 16/09/2010 e cientificada em 29/09/2010, oriunda da auditoria realizada na M CAMP VEÍCULOS LTDA., incorporada pela M CAMP CONCESSIONÁRIA DE VEÍCULOS LTDA., referente ao período de 01/2006 a 12/2007, resultando no montante correspondente à R\$ 25.346,43 (vinte e cinco mil, trezentos e quarenta e seis reais e quarenta e três centavos).

A lavratura da autuação em epígrafe se deu em virtude da constatação da ausência de recolhimento de contribuições sociais previstas no art. 3º da Lei nº. 11.457/2007, destinadas ao FNDE, INCRA, SESC, SENAC e SEBRAE, incidentes sobre importâncias correspondentes a remunerações pagas ou creditadas pela empresa contribuinte a segurados empregados a seu serviço durante o período de janeiro/2006 a junho/2007.

Nos termos do Relatório Fiscal de fls. 17/20 do processo principal, *in verbis*:

“REMUNERAÇÃO PAGA POR INTERMÉDIO DA EMPRESA DE INCENTIVO AOS BENEFICIÁRIOS.

11- O levantamento PA – “BASE DE CALC AFERIDA SALLES ADAN” refere-se a contribuições incidentes sobre remuneração paga a segurados empregados por meio da empresa de incentivo SALLES ADAN & ASSOCIADOS MARKETING DE INCENTIVOS LTDA., CNPJ nº. 66.844.754/0001-36, não declarada em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia de Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP.

12- O levantamento foi apurado com base nos lançamentos contábeis da empresa na conta 3.1.6.01.013 – Propaganda e Publicidade na competência 01/2006, sendo intimada a apresentar o contrato de prestação de serviços firmado com a empresa de incentivo, as notas fiscais de serviços e informar os destinatários/beneficiários dos recursos repassados, nada foi apresentado, motivo pelo qual foi lavrado os autos de infração nº. 37.273.113-9, Código de Fundamentação Legal – CFL 38 e nº. 37.286.553-4 – Código de Fundamentação Legal – CFL 35.

(...)

14- A alimentação fornecida pela empresa a seus empregados é um benefício normalmente previsto em acordo ou convenção coletiva de trabalho. Entretanto, para que essa parcela “in natura” não integre o salário-de-contribuição, esta deve ser

fornecida de acordo com o Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT, sendo irrelevante se o benefício é concedido a título gratuito ou a preço subsidiado.

(...)

17- Nesse contexto, as parcelas contabilizadas às contas de código 3.1.6.01.028, intitulada Lanches e Refeições no período 01/2006 a 06/2006, código 61611400, também intitulada LANCHES E REFEIÇÕES e conta código 61611460, intitulada VALE REFEIÇÃO (PARTE DA EMPRESA), no período 07/2006 a 08/2006 e 10/2006 a 12/2007, foram consideradas base de incidência de contribuições previdenciárias.

Importa asseverar que inobstante os termos de apensação e desapensação verificados no processo nº. 10830.012699/2010-11, a autuação fiscal em epígrafe e a nº. 10830.012700/2010-16 permaneceram apensados, porém tramitando distintamente, eis que foram apresentadas Impugnações para cada Auto de Infração, o que ensejou a prolação de 3 (três) acórdãos e a interposição dos correlatos Recursos Voluntários. Deste modo, tendo em vista se tratarem de três autuações cujos trâmites foram processados apartadamente, apesar de estarem apensos, a metodologia a ser adotada é o julgamento de cada um dos recursos separadamente.

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada com o lançamento, a empresa apresentou Impugnação ao Auto de Infração em epígrafe, por meio do instrumento de fls. 215/243.

DA DECISÃO DA DRJ

Após analisar os argumentos da Recorrente, a 6ª Turma da Delegacia da Receita do Brasil de Julgamento em Campinas/SP, DRJ/CPS, prolatou o Acórdão nº 05-33.492, fls. 289/301, mantendo procedente o lançamento, conforme ementa que abaixo se transcreve, *verbis*:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. TERCEIROS. PRÊMIOS. BASE DE CÁLCULO. INTEGRAÇÃO.

Os valores despendidos pela empresa, ainda que por meio de pessoa jurídica interposta, a título de pagamento de prêmios aos trabalhadores a seu serviço integram a base de cálculo das contribuições sociais destinadas a terceiros, a cargo do empregador.

ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR. VALORES DESPENDIDOS POR EMPRESA NÃO INSCRITA NO “PAT”.

Os valores despendidos por empresa não inscrita no “PAT”, a título de despesas com a alimentação dos trabalhadores a seu serviço, integram a base de cálculo das contribuições sociais destinadas a terceiros, a cargo da pessoa jurídica.

CONTRIBUIÇÕES EM ATRASO. MULTA DE MORA E MULTA DE OFÍCIO.

Quando feito em atraso, o recolhimento de contribuições sociais destinadas a terceiros sujeita-se à incidência de multa de mora ou de ofício – prevalecendo a mais benéfica para o sujeito passivo -, ambas de caráter irrelevável.

CERCEAMENTO DE DEFESA. FASE INQUISITÓRIA DO PROCEDIMENTO FISCAL. RECONHECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não caracteriza cerceamento de defesa eventual deficiência ocorrida na fase inquisitória do procedimento fiscal, quando não se tinha ainda processo, mas mero procedimento de verificação da situação do contribuinte no tocante às suas obrigações para com a previdência social, culminado com o lançamento do crédito tributário.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. RECONHECIMENTO DE INSTITUCIONALIDADE DE LEI FEDERAL. IMPOSSIBILIDADE.

Descabe às autoridades que atuam no contencioso administrativo proclamar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal regularmente posto e em vigor, vez que tal mister incumbe tão somente aos órgãos do Poder Judiciário.

Impugnação Improcedente.”

DO RECURSO

Irresignada, a empresa interpôs, tempestivamente, Recurso Voluntário, indicado nas fls. 341/357 do processo principal (10830.012699/2010-11), requerendo a reforma do Acórdão da DRJ, utilizando-se, para tanto, dos seguintes argumentos:

- Ausência de descrição com clareza e precisão das infrações, inobservando, deste modo, o disposto no art. 10, III e IV, do Decreto nº. 70.235/72, o que acarreta a violação do princípio da ampla defesa;

- Impossibilidade da tributação sobre o reembolso de despesas, uma vez que os valores apurados pela fiscalização sob a denominação de “premiação” não possuem qualquer natureza salarial e sim decorrentes do reembolso de quilometragem em razão das despesas de locomoção dos funcionários no transporte de clientes para o trabalho e/ou casa;

- Caráter confiscatório da multa aplicada.

Requer, diante dos argumentos elencados, seja (i) determinada a nulidade do Auto de Infração em epígrafe, tendo em vista a ausência de elementos fundamentais da autuação, tais como descrição clara e precisa da infração, bem como (ii) reformado o acórdão, cancelando o respectivo lançamento diante dos valores que representam reembolso de quilometragem, cuja natureza é indenizatória e o caráter confiscatório da multa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Magalhães Peixoto, Relator

DA TEMPESTIVIDADE

Conforme documento de fls. 358, tem-se que o recurso é tempestivo e reúne os pressupostos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

DO MÉRITO**DA FALTA DE CLAREZA DO AUTO DE INFRAÇÃO E DA NÃO APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS PELO SUJEITO PASSIVO**

Alega o recorrente que o auto não é claro o suficiente para individualizar e determinar o fato gerador, o que ensejaria o cerceamento do direito de defesa, inquinando de nulidade o auto de infração.

No entanto, não merece prosperar a alegação, uma vez que as alegações não condizem com a realidade. Ora, conforme se percebe do relatório fiscal, é clara a individualização dos fatos, assim como dos instrumentos e documentos utilizados como meio para aferição da base de cálculo.

Os documentos utilizados foram os arquivos magnéticos de folhas de pagamento/contábil no formato MANAD, e livro razão, ou seja, com base nos lançamentos contábeis da empresa nas contas 3.1.6.01.013, 3.1.6.01.028, 61611460, 13401013, 132110036, 61611590, 61611300.

Cumprе destacar que a recorrente, quando do início do procedimento fiscal, foi intimada, por reiteradas vezes, para apresentar notas fiscais dos serviços prestados, contratos assinados, não o tendo feito por suposta dificuldade na busca da documentação.

Conforme narrado no relatório fiscal, a empresa deixou de apresentar:

a) Notas fiscais de prestação de serviços da empresa/documentos que serviram de base para o lançamento contábil das empresas INFINITI MARK, IN, e K3 EMPREENDIMENTOS E CONSTRUÇÕES LTDA, constante na “RELAÇÃO ANEXA AO TIF DE 22/06/2010” – Termo de Intimação Fiscal 01 e notas fiscais de prestação de serviços da empresa SALLES ADAN & ASSOCIADOS MARKETING DE INCENTIVOS LTDA solicitados no TIF 02, de 24/08/2010;

b) Contratos de prestação de serviços com as empresas INFINITI MARK, IN e SALLES ADAN & ASSOCIADOS MARKETING DE INCENTIVOS LTDA, bem relação de beneficiários das duas empresas ora citadas. Tais solicitações foram feitas através do TIF 01, de 22/06/2010 e no TIF 02, de 24/08/2010.

Apesar das informações acima reproduzidas, o recorrente, em momento processual algum, os apresentou para tentar infirmar as imputações fiscais, não podendo beneficiar-se de sua própria torpeza ao não fornecer a referida documentação, o que, indubitavelmente causou a sucinta, porém suficiente, narração dos fatos.

Logo não há que se falar em nulidade do auto de infração, estando o auto em adequação ao disposto no art. 10 do Decreto n. 70.235/72.

DA IMPOSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO DE REEMBOLSO DE DESPESAS – DA AUSÊNCIA DE PROVAS

Nesse ponto, alega o recorrente que os valores pagos pela empresa Salles Adan & Associados Marketing de Incentivos Ltda., refere-se à despesas de reembolso de quilometragem, o que seria mera recomposição econômica do patrimônio do funcionário.

Alega também que os únicos documentos que comprovariam o reembolso seriam as notas fiscais fornecidas pela empresa SALLES ADAN e as planilhas preparadas pelos próprios funcionários da recorrente. Por isso, não poderia a empresa fornecer os documentos comprobatórios das despesas.

Apesar do esforço do recorrente, percebe-se que a alegação é frágil, por não encontrar respaldo em qualquer prova.

Ora, afirmar que se trata de reembolso de quilometragem, sem haver qualquer prova destes fatos é impossível. Repita-se que, conforme exposto acima, a empresa foi intimada a apresentar o contrato firmado entre ambas as empresas, o que não ocorreu.

Ademais, cumpre esclarecer que poderia até ter o fiscal lançado por aferição indireta as importâncias que entendesse devidas, em razão do art. 33, parágrafo 6º. No entanto, foi diligente e não o fez, apurando os fatos conforme a contabilidade do contribuinte.

Apesar de ser do conhecimento de todos esta é a jurisprudência desta Seção, conforme se percebe do aresto abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2001 a 31/01/2003

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA E DO CONTRADITÓRIO. INOCORRÊNCIA.

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

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS ATRASO NO RECOLHIMENTO Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições destinadas à Seguridade Social, a

fiscalização lavrará Notificação de débito com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas.

BASE DE CÁLCULO De acordo com o art. 33, § 3º da Lei 8.212/91, A recusa, a sonegação ou a apresentação deficiente de documentos solicitados pela fiscalização previdenciária possibilita a inscrição de ofício, por arbitramento, de importância que reputar devida, sem prejuízo da penalidade cabível, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

COMPENSAÇÃO DE VALORES IMPOSSIBILIDADE DEDUÇÃO JÁ EFETUADA NO LANÇAMENTO Os valores relativos a retenções efetivamente recolhidos pelas empresas contratantes ou apenas destacados nas notas fiscais foram considerados no lançamento, não havendo novos créditos sujeitos a compensação.

Recurso parcialmente provido. (CARF. 2ª Seção/1ª Turma da 4ª Câmara, ACÓRDÃO 2401-01.805 em 15/04/2011).

Por tal razão, deve a exigência ser mantida.

NÃO INCIDÊNCIA SOBRE O FORNECIMENTO DE ALIMENTAÇÃO IN NATURA SEM A COMPROVAÇÃO DE INSCRIÇÃO NO PAT

A Recorrente foi autuada por não incluir na base de cálculo da contribuição previdenciária os valores referentes ao alimento *in natura* constantes nas contas intituladas de Lanches e Refeições e Vale Refeição, sem estar inscrita no PAT, nos termos da Lei n. 6.321/76.

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

Para melhor análise do caso concreto analise-se trecho do Relatório Fiscal, fl. 33:

14 – A alimentação fornecida pela empresa a seus empregados é um benefício normalmente previsto em acordo ou convenção coletiva de trabalho. Entretanto, para que essa parcela “in natura” não integre o salário-de-contribuição, esta deve ser fornecida de acordo com o Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT, sendo irrelevante se o benefício é concedido a título gratuito ou a preço subsidiado.

(...)

18 – A composição das respectivas bases de contribuições lançadas pode ser visualizada nos Anexos III e V e foram lançados com código de levantamento “AL” e “ALI”.

Da análise dos referidos anexos (AL e ALI), percebe-se que os alimentos prestados foram prestados *in natura*, ora são adquiridos via a Ticket Serviços, ora por meio de outras empresas que demonstram serem os alimentos fornecidos diretamente pela empresa. Pode-se perceber notas fiscais para ESPETINHOS COM C, LCA PANIFICADORA, COMERCIAL TROYS, AFONSO RIBEIRO, CIA BRASILEIRA.

É pacífica a jurisprudência do Colendo STJ, no sentido de que o fornecimento do alimento *in natura*, mesmo sem a inscrição no PAT, não deve integrar a base de cálculo da Contribuição Previdenciária, *verbis*:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ALIMENTAÇÃO FORNECIDA PELO EMPREGADOR. PAGAMENTO IN NATURA. NÃO INCIDÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO. INSCRIÇÃO NO PAT. DESNECESSIDADE. PRECEDENTES. SÚMULA 83/STJ.

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

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

3. Agravo regimental não provido.

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

Também é da jurisprudência daquele Superior Tribunal que a alimentação através de Tickets ou vales, não guardam qualquer diferença para com outra espécie, até mesmo, se pago o benefício em dinheiro.

Abaixo segue o precedente:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. ART. 105, III, A, DA CF/88. TRIBUTÁRIO E ADMINISTRATIVO. VALE-ALIMENTAÇÃO. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - PAT. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NÃO-INCIDÊNCIA.

1. O valor concedido pelo empregador a título de vale-alimentação não se sujeita à contribuição previdenciária, mesmo nas hipóteses em que o referido benefício é pago em dinheiro.

2. A exegese hodierna, consoante a jurisprudência desta Corte e da Excelsa Corte, assenta que o contribuinte é sujeito de direito, e não mais objeto de tributação.

3. O Supremo Tribunal Federal, em situação análoga, concluiu pela inconstitucionalidade da incidência de contribuição previdenciária sobre o valor pago em espécie sobre o vale-transporte do trabalhador, mercê de o benefício ostentar nítido caráter indenizatório. (STF - RE 478.410/SP, Rel. Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, julgado em 10.03.2010, DJe 14.05.2010)

4. *Mutatis mutandis*, a empresa oferece o ticket refeição antecipadamente para que o trabalhador se alimente antes e ir ao trabalho, e não como uma base integrativa do salário, porquanto este é decorrente do vínculo laboral do trabalhador com o seu empregador, e é pago como contraprestação pelo trabalho efetivado.

5. É que: (a) "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" (REsp 1.180.562/RJ, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 17/08/2010, DJe 26/08/2010); (b) o entendimento do Supremo Tribunal Federal é no sentido de que pago o benefício de que se cuida em moeda, não afeta o seu caráter não salarial; (c) 'o Supremo Tribunal Federal, na assentada de 10.03.2003, em caso análogo (...), concluiu que é inconstitucional a incidência da contribuição previdenciária sobre o vale-transporte pago em pecúnia, já que, qualquer que seja a forma de pagamento, detém o benefício natureza indenizatória'; (d) "a remuneração para o trabalho não se confunde com o conceito de salário, seja direto (em moeda), seja indireto (in natura). Suas causas não são remuneratórias, ou seja, não representam contraprestações, ainda que em bens ou serviços, do trabalho, por mútuo consenso das partes. As vantagens atribuídas aos beneficiários, longe de tipificarem compensações pelo trabalho realizado, são concedidas no interesse e de acordo com as conveniências do empregador. (...) Os benefícios do trabalhador, que não correspondem a contraprestações sinalagmáticas da relação existente entre ele e a empresa não representam remuneração do trabalho, circunstância que nos reconduz à proposição, acima formulada, de que não integram a base de cálculo in concreto das contribuições previdenciárias". (CARRAZZA, Roque Antônio. fls. 2583/2585, e-STJ).

6. Recurso especial provido.

(REsp 1185685/SP, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, Rel. p/ Acórdão Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/12/2010, DJe 10/05/2011)

Nesse diapasão, em 20 de dezembro de 2011, a própria Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional editou o Ato Declaratório n. 03/2011 autorizando "a dispensa de apresentação de contestação de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexistir outro fundamento relevante: 'nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento in natura do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária.'"

Razão pela qual, não deve incidir contribuição previdenciária em relação ao fornecimento de alimento *in natura*.

DA MULTA APLICADA

Em suas razões finais, o fiscal informa que em razão das inovações trazidas pela Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009, ele aplicou a penalidade de forma menos severa, de acordo com o contido no inciso II do art. 106 do CTN.

No entanto, a comparação fora feita de maneira equivocada uma vez que ele utilizou a legislação atual com base na multa prevista no art. 44, da Lei n. 9.430/96, devendo a penalidade ser revista, nos seguintes termos.

A MP nº 449, convertida na Lei nº 11.941/09, que deu nova redação aos arts. 32 e 35 e incluiu os arts. 32-A e 35-A na Lei nº 8.212/91, trouxe mudanças em relação à multa aplicada no caso de contribuição previdenciária.

Assim dispunha o art. 35 da Lei nº 8.212/91 antes da MP nº 449, *in verbis*:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (sem destaques no original)

Verifica-se, portanto, que antes da MP nº 449 não havia multa de ofício. Havia apenas multa de mora em duas modalidades: **a uma** decorrente do pagamento em atraso, desde que de forma espontânea **a duas** decorrente da notificação fiscal de lançamento, conforme previsto nos incisos I e II, respectivamente, do art. 35 da Lei nº 8.212/91, então vigente.

Nesse sentido dispõe a hodierna doutrina (Contribuições Previdenciárias à luz da jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais / Elias Sampaio Freire, Marcelo Magalhães Peixoto (coordenadores). – São Paulo: MP Ed., 2012. Pág. 94), *in verbis*:

“De fato, a multa inserida como acréscimo legal nos lançamentos tinha natureza moratória – era punido o atraso no pagamento das contribuições previdenciárias, independentemente de a cobrança ser decorrente do procedimento de ofício. Mesmo que o contribuinte não tivesse realizado qualquer pagamento espontâneo, sendo, portanto, necessária a constituição do crédito tributário por meio do lançamento, ainda assim a multa era de mora. (...) Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.” (com destaque no original)

Com o advento da MP nº 449, que passou a vigorar a partir 04/12/2008, data da sua publicação, e posteriormente convertida na Lei nº 11.941/09, foi dada nova redação ao art. 35 e incluído o art. 35-A na Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

*Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de **multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.** (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*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. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).* (sem destaques no original)

Nesse momento surgiu a multa de ofício em relação à contribuição previdenciária, até então inexistente, conforme destacado alhures.

Logo, tendo em vista que o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 144 do CTN, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos antes de 12/2008, data da MP nº 449, aplica-se apenas a multa de mora. Já em relação aos fatos geradores ocorridos após 12/2008, aplica-se apenas a multa de ofício.

Contudo, no que diz respeito à multa de mora aplicada até 12/2008, com base no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, tendo em vista que o artigo 106 do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, comine-lhe penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna. Impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, **que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%**, em comparativo com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91, para determinação e prevalência da multa mais **benéfica no momento do pagamento**.

CONCLUSÃO

Do exposto, conheço do recurso para **dar parcial provimento** a fim de que se exclua da autuação os valores cobrados a título de alimentação *in natura* por não estar a empresa inscrita no PAT, assim como para determinar o recálculo da multa de mora, de acordo com o disposto no art. 35, *caput*, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009 (art. 61, da Lei nº 9.430/96), prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte.

Marcelo Magalhães Peixoto