



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

**Processo nº** 12448.728280/2013-77

**Recurso nº** Voluntário

**Acórdão nº** 2201-004.276 – 2<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária

**Sessão de** 06 de março de 2018

**Matéria** Contribuições Sociais Previdenciárias

**Recorrente** LOG-IN - LOGÍSTICA INTERMODAL S/A

**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/06/2005 a 31/12/2005

NULIDADE DO LANÇAMENTO. ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Não há alteração de critério jurídico em lançamento de ofício realizado em substituição de lançamento anulado por vício formal quando a base de cálculo utilizada no novo lançamento difere da anteriormente apontada, quanto mais se calculada com base em documentos fornecidos pelo sujeito passivo.

AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO. AUSÊNCIA DE ADESÃO AO PAT. PAGAMENTO EM PECÚNIA. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. INTEGRAÇÃO.

Integra o salário de contribuição verba paga em pecúnia a título de auxílio-alimentação, mormente quando se comprova a ausência de adesão ao Programa de Alimentação do Trabalhador.

DIÁRIAS PARA VIAGEM. VERBA INDENIZATÓRIA. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA NECESSIDADE DE REPARAÇÃO DO DANO PATRIMONIAL DO TRABALHADOR.

A verba denominada 'diária para viagem' tem nítida natureza indenizatória quando paga em razão de deslocamento do trabalhador, no interesse do empregador, para domicílio diverso daquele contratualmente estabelecido. Logo, imprescindível a existência comprovada da viagem para que o pagamento de verba, com tal denominação, se encontre fora da incidência tributária previdenciária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguídas e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA - Presidente e Relator.

EDITADO EM: 21/03/2018

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Daniel Melo Mendes Bezerra, Dione Jesabel Wasilewski, Marcelo Milton da Silva Risso, José Alfredo Duarte Filho, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Douglas Kakazu Kushiyama.

## Relatório

Trata-se de Recurso de Voluntário interposto contra acórdão da 10<sup>a</sup> Turma da DRJ Rio de Janeiro I que manteve, parcialmente, o lançamento tributário relativo às contribuições sociais previdenciárias devidas pela empresa, inclusive a parcela devida a Terceiros, e incidentes sobre pagamentos realizados aos segurados empregados, inclusive a título de auxílio alimentação. Foi também lançado auto de infração por descumprimento do dever de informar todos os fatos geradores em GFIP (AI 68).

Tal crédito foi constituído por meio de Auto de Infração que contém os Debcad's 37.373.945-1, 37.373.946-0 e 37.373.947-8 (respectivamente, fls. 28,30 e 15 do processo digitalizado), devidamente explicitado, pelo qual foi apurado o crédito tributário no valor de R\$ 300.985,36 em valores consolidados em setembro de 2013.

A ciência pessoal do Auto de Infração, que contém o lançamento referente às contribuições devidas no período de junho a dezembro de 2005, ocorreu em 26 de setembro de 2013, conforme se verifica às folhas 02. Mister ressaltar que, como consta do relatório fiscal (fls. 18), tal lançamento foi realizado em substituição de lançamento anterior, em razão do reconhecimento, em processo administrativo fiscal, da ocorrência de vício formal em sua constituição.

Em 25 de outubro de 2013, foi apresentada a impugnação ao lançamento (fls.122). Em 14 de maio de 2013, a 10<sup>a</sup> Turma da DRJ Rio de Janeiro I, por meio da decisão consubstanciada no Acórdão 12-68.323 (fls. 643), de forma unânime, julgou parcialmente procedente a defesa administrativa apresentada e tal decisão restou assim ementada:

*"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/06/2005 a 30/09/2005,  
01/11/2005 a 31/12/2005*

*LANÇAMENTO. VALIDADE.*

*O não recolhimento, nas épocas próprias, das contribuições sociais incidentes sobre os valores das*

*remunerações pagas aos segurados empregados enseja lançamento fiscal.*

*Não merece acolhida a alegação de nulidade do lançamento, haja vista que todos os relatórios foram entregues ao contribuinte, onde consta a indicação de onde os valores foram extraídos e os dispositivos legais que amparam o lançamento.*

***ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO.  
INOCORRÊNCIA.***

*A mera correção de erros de cálculo referentes aos valores declarados em GFIP, sem alteração na base de cálculo do tributo devido, apurada no primeiro lançamento, não se configura em alteração de critério jurídico.*

***ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. ÔNUS DA PROVA.***

*Os livros comerciais fazem prova contra seu autor, cabendo a este o ônus de demonstrar que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos.*

***AUXÍLIOALIMENTAÇÃO. PAGAMENTO EM TICKET ALIMENTAÇÃO. INCIDÊNCIA.***

*A inobservância das condições e limites na concessão de auxílioalimentação, conforme previsto na legislação específica, atribui a esta verba o caráter remuneratório, para todos os efeitos, inclusive para fins de incidência das contribuições destinadas à Seguridade Social.*

***MULTA DE MORA. TERCEIROS. RETROATIVIDADE DE NORMA BENIGNA.***

*Descabe a aplicação do percentual de multa de mora previsto no art. 61, da Lei 9.430/1996 nos lançamentos de ofício.*

*O cálculo para aplicação da norma mais benéfica ao contribuinte deverá ser efetuado na data da quitação do débito, comparando-se a legislação vigente a época da infração com os termos da Lei nº 11.941/2009.*

***JURISPRUDÊNCIA. EFEITOS.***

*É defeso à Administração trazer ao âmbito interna corporis os efeitos de decisões judiciais inter partes.*

***PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.***

*Indefere-se o pedido de diligência quando esta se mostrar prescindível.*

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS** Período de apuração: 01/11/2005 a 30/11/2005 DECADÊNCIA. EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

*O direito de a Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte"*

Tal decisão tem o seguinte relatório que, por sua clareza e precisão, reproduzo (fls. 645):

*"Trata-se de crédito lançado pela fiscalização, contra a empresa acima identificada, que, de acordo com o Relatório Fiscal (fls. 18/27), refere-se aos autos de infração abaixo relacionados, lavrados em 26/09/2013, referentes às competências 06/2005 a 09/2005 e 11/2005 a 12/2005, a saber:*

- a) AI DEBCAD Nº 37.373.945-1, valor original de R\$ 105.881,56, acrescido de juros e multas de ofício e de mora: contribuições da empresa destinadas a Seguridade Social e, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho;*
- b) AI DEBCAD nº 37.373.946-0, valor original de R\$ 18.985,65, acrescido de juros e multa de mora: contribuições destinadas a terceiros e outras entidades;*
- c) AI DEBCAD nº 37.373.947-8, CFL 68, valor original de R\$ 17.173,80: penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória, infração ao artigo 32, IV e § 5º, da Lei nº 8.212/1991, combinado com o artigo 225, IV, § 4º, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999, referente à competência 11/2005.*

**2. Informa ainda a Auditoria-Fiscal:**

**2.1.** que a empresa LOG-IN Logística Intermodal S/A foi considerada responsável pelos tributos lançados através deste Auto de Infração, nos termos do art. 132, do Código Tributário Nacional, pelo fato de ter incorporado a empresa DCNDB Overseas S/A em 08/04/2008, conforme extrato da Ata da Assembléia Geral realizada na mesma data;

**2.2.** que o procedimento fiscal foi iniciado com a finalidade de substituir os Autos de Infração nº 32.276.454-1 e 32.2765.456-8, lavrados em 29/06/2010 e declarados nulos, por vício formal, pelos Acórdãos nº 12-50.746 e 12-50.747, da 10ª Turma da DRJ/RJ, em 13/11/2012;

**2.3.** que os fatos geradores apurados foram:

*a) a diferença entre a remuneração registrada na escrituração contábil (saldos mensais das seguintes contas de despesas:*

35.3012.001 - Salário, 35.3012.002 -Adicionais Legais, 35.3012.004 - Hora Extra) e a declarada em GFIP e nas folhas de pagamento;

b) os valores pagos aos empregados a título de “Ticket Alimentação”, sem a comprovação de inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT.

3. O auto de infração por descumprimento de obrigação acessória de nº 37.373.947-8 foi lavrado por ter o contribuinte deixado de informar, na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, a totalidade das remunerações pagas a segurados empregados e contribuintes individuais;

3.1. Pela infração acima mencionada, foi aplicada a multa prevista nos artigos 32, § 5º, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, na redação anterior à Medida Provisória 449/2008, c/c artigo 284, inciso II, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999, com a atualização procedida pela Portaria MPS/MF nº 15/2013.

3.2. Em observância ao princípio da retroatividade benigna, consubstanciado no artigo 106, II, alínea “c” do CTN, foi procedida a comparação entre as penalidades previstas na Lei nº 8.212/1991, para fatos geradores anteriores à vigência da MP 449, de 04/12/2008, posteriormente convertida na Lei 11.941/2009. Conforme item 7.8. do Relatório Fiscal e planilha anexa denominada “Tabela de Comparação de Multas” (fls. 24), restou demonstrado que apenas na competência 11/2005, a penalidade da legislação anterior era a mais benéfica ao contribuinte.

### **DA IMPUGNAÇÃO**

4. A interessada interpôs impugnação às fls. 122/169, alegando em suma:

#### **Em relação ao DEBCAD nº 37.373.947-8**

4.1. que os DEBCADs nº 37.373.945-1 e 37.373.946-0 foram lavrados para substituir os DEBCADs nº 32.376.454-1 e 32.376.456-8, respectivamente, em atendimento à decisão da DRJ/RJI;

4.2. que o DEBCAD nº 37.373.947-8, referente ao descumprimento de obrigação acessória, foi lançado de forma absolutamente ilegal, tendo em vista que o direito de a Fazenda realizar tal cobrança já havia sido fulminado pela decadência;

4.3. que o referido Auto de Infração configura nova autuação pela fiscalização e considerando as competências da autuação (06/2005 a 09/2005 e 11/2005 a 12/2005), só poderia ter sido constituído até 31/12/2011, não se lhe aplicando a regra do art. 173, II, do CTN;

#### **Em relação aos DEBCADs nº 37.373.945-1 e 37.373.946-0:**

**4.4.** a nulidade absoluta do auto de infração, por ausência de descrição circunstaciada dos fatos geradores da autuação, violando os arts. 142, do CTN e o art. 10, III, do Decreto 70.235/1972;

**4.5.** que a fiscalização não logrou comprovar para quais empregados a empresa deveria ter majorado a base de cálculo das contribuições sociais, nem tampouco discriminou as verbas que considerou remuneratórias, dificultando a individualização dos valores lançados que compõem cada período autuado;

**4.6.** a nulidade dos Autos de Infração em razão da mudança de critério jurídico;

**4.7.** que se verifica que os novos Autos de Infração alteraram o valor principal exigido, tendo considerado para alguns períodos valores diferentes daquele originariamente encontrados;

**4.8.** que é vedado à Fiscalização revisar o lançamento e modificar critérios jurídicos utilizados quando do lançamento original para exigir novos valores, em virtude do disposto no art. 146, do CTN;

**4.9.** que houve nítida modificação na metodologia de apuração do crédito tributário adotada pela Fiscalização;

**4.10.** que pelo princípio da segurança jurídica, não é possível ao Fisco interpretar novamente as mesmas operações e com base em novos critérios jurídicos, e sem qualquer limite temporal, alterar o lançamento já realizado, aumentando o valor do crédito exigido;

**4.11.** que requer o cancelamento dos Autos de Infração, sob pena de afronta aos arts. 146 e 149, do CTN;

**4.12.** que a empresa, ao preencher as GFIPs, considerou todas as verbas remuneratórias destinadas a retribuir o trabalho desenvolvido por seus empregados, e que no que se refere às verbas pagas através de “ticket-alimentação”, importa revelar que esses pagamentos eram descontados dos seus empregados, a título de ressarcimento pelo fornecimento da alimentação in natura nas embarcações (verba denominada Etapa);

**4.13.** que ao efetuar o lançamento com base na escrituração contábil da empresa, entendeu a Fiscalização que a Impugnante deveria ter considerado o valor da rubrica “salário” na sua totalidade para a composição da base de cálculo da contribuição previdenciária. Entretanto, dentre as verbas que integravam os pagamentos realizados aos funcionários da Impugnante, havia ainda o pagamento de diárias de viagem em valor inferior a 50% do salário percebido pelos seus empregados, de natureza indenizatória;

**4.14.** que requer a redução da multa de mora para as contribuições de Terceiros, ante as alterações promovidas pela Lei 11.941/09, para o percentual de 20%, nos termos do art. 61, da Lei 9.430/1996, juntando julgado neste sentido proferido pelo TRF da 4ª Região;

**4.15.** que requer a conversão do julgamento em diligência para que sejam comprovados que os pagamentos realizados sob a forma de “ticket-Alimentação”, tais quais os pagamentos das demais verbas escrituradas como salário pela Impugnante, não deveriam ter sido considerados pela empresa como base de cálculo do salário-de-contribuição;

**4.16.** que somente a partir da análise de outros documentos contábeis que estão sendo levantados pela empresa será possível se aferir que foram incluídas nas GFIPs todas as verbas que compõem o salário-de-contribuição;

**4.17.** que protesta por todos os meios de prova em direito admitidos.

**5. É o relatório."**

Cientificado da decisão que contrariou seus interesses em 20 de outubro de 2014, por meio de acesso ao seu domicílio eletrônico ( despacho de fls. 660), o sujeito passivo apresentou tempestivamente recurso voluntário (fls.668) no qual, na essência, reproduz seus argumentos da impugnação.

O recurso foi distribuído por sorteio eletrônico, em sessão pública, para este Conselheiro, em face da renúncia do Conselheiro Relator anteriormente designado.

É o relatório do necessário.

**Voto**

Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, Relator.

Presentes os requisitos de admissibilidade, passo a apreciar o recurso na ordem de suas alegações.

**DA NULIDADE POR AUSÊNCIA DE DESCRIÇÃO CIRCUNSTANCIADA DOS FATOS GERADORES**

Segundo a Recorrente, há nulidade no auto de infração em face de ausência da individualização dos valores lançados, posto que tais valores foram obtidos a partir do cotejo entre os valores escriturados contabilmente pela empresa e aqueles pagos e informados em GFIP.

São seus argumentos (fls. 671):

*"O Acórdão recorrido manteve as autuações referentes aos DEBCADs nºs 37.373.945-1 e 37.373.946-0, sob o entendimento de que não houve qualquer causa de nulidade capaz de infirmar os lançamentos. No entender do Acórdão, in verbis:*

17. Quanto à alegação de falta de individualização, por empregado, da diferença de contribuição apurada, tem-se que as diferenças apuradas se deram do cotejo entre as GFIPs e a escrituração contábil, em cujas contas apontadas no relatório fiscal, não havia tampouco a individualização por segurado. Ademais, como a fonte documental do débito apurado está em poder da própria empresa (escrituração contábil), poderia esta verificar eventual erro no lançamento, o que não foi feito, pelo que prevalece o lançamento fiscal tal qual foi apurado.

18. Tampouco procede a alegação de falta de discriminação das verbas que considerou remuneratórias, haja vista que o relatório fiscal é bastante claro ao indicar as contas contábeis de despesas, cujos saldos mensais foram extraídos os valores apurados como base de cálculo das contribuições ora cobradas.

*Tais fundamentos, contudo, não merecem subsistir. Conforme demonstrado na Impugnação, a autuação tem como base o cotejo entre os valores escriturados contabilmente pela empresa sob a rubrica de salário, horas extras, adicionais legais e "ticket-alimentação" e os valores pagos e informados pela empresa nas GFIPs, sendo exigida a diferença apurada.*

*Ocorre que, como a fiscalização não procedeu à devida individualização dos valores lançados que compõem cada período autuado (06/2005 a 09/2005, 11/2005 e 12/2005), a defesa da Recorrente restou indubitavelmente prejudicada, visto que não há como se ter certeza do que foi efetivamente apurado pela autuação.*

Não assiste razão à Recorrente. Não há nulidade posto que a Autoridade Lançadora respeitou os requisitos do artigo 142 do CTN ao verificar a ocorrência do fato gerador (valores escriturados contabilmente, pelo sujeito passivo, a título de remuneração), determinou a matéria tributável (fundamentou o lançamento, determinando seu respaldo na Lei de Custo), e quantificou o tributo devido (ao cotejar os valores lançados com aqueles declarados em GFIP). Em acréscimo, identificou o sujeito passivo e aplicou a penalidade cabível.

Ora, ao assim proceder, o Fisco seguiu os ditames do *Codex Tributário* e também as disposições do procedimento aplicável, vez que respeitou as determinações do artigo 10 do Decreto nº 70.235/72.

Tais afirmações são verificáveis pela simples leitura do relatório fiscal, em especial, às folhas 18, onde encontra-se a identificação do sujeito passivo. No item 4.2 e no item 5 (fls. 19), há a descrição dos fatos geradores e os documentos que permitiram sua verificação. No item 6 (folhas 18 e 19), verifica-se a quantificação do fato gerador, por meio de tabelas indicativas da apuração e no item 11 (fls. 26), identificou-se as rubricas e bases de cálculo. A aplicação de penalidade se encontra explicitada no item 7. Por fim, há nos item 12 e 13 a indicação dos fundamentos legais e das alíquotas aplicáveis.

Do exposto, hígido o lançamento. Preliminar de nulidade afastada.

---

## DA NULIDADE POR ALTERAÇÃO DOS CRITÉRIOS JURÍDICOS UTILIZADOS NAS AUTUAÇÕES ORIGINAIS

Argui a suplicante, nulidade no lançamento por alteração dos critérios jurídicos utilizados no lançamento anterior, posto que o lançamento que aqui se discute decorre de nulidade, de procedimento fiscal de constituição de crédito tributário, reconhecida em processo administrativo anterior. Argumenta que (fls. 673):

*Conforme já demonstrado e reconhecido pelo próprio Acórdão recorrido, os DEBCADs nºs 37.373.945-1 e 37.373.946-0 foram lançados para substituir os DEBCADs nºs 32.276.454-1 e 32.276.456-8, respectivamente, em atendimento à decisão da DRJ/RJ1 que havia reconhecido o erro na identificação do sujeito passivo nos Autos originais.*

*Assim, os novos Autos de Infração estão limitados a sanar o vício apontado, sem poder inovar ou alterar os critérios jurídicos dos lançamentos anteriores. Ocorre que o DEBCAD nº 37.373.945-1 trouxe o valor principal exigido no montante de R\$ 105.881,56, sendo que o Auto original trazia o valor de R\$ 105.245,05; quanto ao DEBCAD nº 37.373.946-0, também houve aumento inexplicável e ilegítimo do valor do principal exigido, que era de R\$ 18.871,53 e passou para R\$ 18.985,65.*

*Como é cediço, é vedado à Fiscalização revisar o lançamento e modificar os critérios jurídicos utilizados quando dos lançamentos originais, para exigir novos valores. Não há como manter-se o entendimento do Acórdão recorrido de que "não é porque o lançamento foi anulado por vício formal que o Fisco fica obrigado a refazê-lo na sua íntegra, sem possibilidade de majoração ou diminuição".*

*Conforme exposto anteriormente, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, o crédito tributário é constituído pelo lançamento, que por sua vez é o "procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível".*

*No caso em análise, foram lavrados os DEBCADs originais, e a Recorrente foi regularmente notificada desses lançamentos, de forma que regularmente apresentou sua Impugnação. Estando constituído o crédito tributário, por lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo, tal lançamento já não poderia ser refeito pelos agentes fiscais, a não ser nas hipóteses expressamente previstas no art. 145 do CTN:*

"Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I- impugnação do sujeito passivo;

II- recurso de ofício;

III- iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art.149".

*Assim, após a notificação regular da Recorrente sobre o lançamento original efetuado, o mesmo só poderia ser alterado em virtude da Impugnação apresentada, por recurso de ofício ou por iniciativa da própria autoridade administrativa nas restritas hipóteses previstas no art. 149 do CTN."*

Novamente não se pode concordar com os termos do apelo. Não existe nulidade em face de inovação em critério jurídico.

A uma, porque o lançamento aqui combatido não guarda nem vínculo com o procedimento anterior pelas simples razão que tal procedimento foi anulado, ou seja, retirado do mundo jurídico em razão de sua desconformidade com a legislação de regência.

Tal procedimento, é necessário esclarecer, decorreu da insurgência do contribuinte, exatamente nos termos do artigo 145.

Porém, aqui, observo o erro na argumentação posta. Não há revisão de lançamento a fundamentar a argumentação da inovação jurídica. A revisão ocorrida, fulminando o lançamento de morte com o reconhecimento da nulidade, decorreu da previsão legal esculpida no artigo 145 do Código Tributário.

Logo, a Administração Tributária recuperou o poder/dever de fiscalizar e constituir créditos tributários eventualmente existentes. Tanto assim o é que, tivesse o contribuinte reconhecido tal existência poderia, entre a ciência da nulidade decretada e o início do novo procedimento fiscal, ter recolhido o crédito sob o manto da denúncia espontânea.

Portanto, incabível o argumento da inovação jurídica posto que o lançamento agora combatido é totalmente distinto do anteriormente realizado.

Não obstante todo o exposto, ainda há uma segunda razão pela qual não cabe a nulidade arguída em face da inexistência de alteração de critério jurídico.

O que houve, segundo a própria Recorrente, é variação no montante apurado pela Fiscalização, ou seja, necessariamente variação na base de cálculo do tributo devido. Tal alteração não decorre de nenhum critério jurídico e sim dos documentos utilizados como prova do crédito tributário constituído. Ora, tais documentos foram apresentados pelo sujeito passivo, que cumprindo seu dever de colaboração com a Administração Tributária, comprovou o montante da base imponível do tributo.

Tal afirmativa decorre da simples constatação da diferença entre os lançamentos. Recordemos, com o perdão da repetição, os argumentos recursais (fls. 673):

*"Assim, os novos Autos de Infração estão limitados a sanar o vício apontado, sem poder inovar ou alterar os critérios jurídicos dos lançamentos anteriores. Ocorre que o DEBCAD nº 37.373.945-1 trouxe o valor principal exigido no montante de R\$ 105.881,56, sendo que o Auto original trazia o valor de R\$ 105.245,05; quanto ao DEBCAD nº 37.373.946-0, também houve aumento inexplicável e ilegítimo do valor do principal exigido, que era de R\$ 18.871,53 e passou para R\$ 18.985,65."*  
(grifei)

Ora, a diferença no montante do tributo lançado, na ordem de centenas de reais apenas, demonstra claramente que não alteração em nenhum critério jurídico e sim, no máximo, determinação de base de cálculo minimamente distinta em razão da comprovação de ocorrência de fatos geradores diversos, consubstanciado na diferença dos valores declarados em GFIP (fls. 651), ainda que de inexpressiva monta.

Não é despiciendo lembrar que o montante da base de cálculo do tributo é fato modificativo do lançamento, cabendo ao contribuinte prová-lo, assim como coube ao Fisco a prova de seu ato constitutivo de direito, que aqui se analisa.

Do exposto, forçoso rejeitar a preliminar de nulidade arguída.

Passemos ao mérito do apelo.

#### **CONCEITO DE SALÁRIO IN Natura - NÃO INTEGRAÇÃO DO "TICKET-REFEIÇÃO" AO CONCEITO DE SALÁRIO NO CASO CONCRETO**

Após discorrer sobre o conceito de salário de contribuição, no qual - segundo a Recorrente - não se incluem as verbas indenizatórias e eventuais expressamente desvinculadas do salário, o apelo argumenta que (fls. 676):

" (...)

*Ou seja, a decisão recorrida, em síntese, consignou que o fato de a Recorrente não ter aderido ao PAT (Programa de Alimentação do Trabalhador) automaticamente impede que não seja feita a integração do "ticket-refeição" ao conceito de salário, atraindo a incidência da contribuição previdenciária sobre tal verba*

*Ocorre que esse ponto foi superado na Impugnação apresentada pela Recorrente, de forma que o Acórdão não analisou os argumentos realmente defendidos para a não incidência da contribuição sobre os "tickets-alimentação" fornecidos aos empregados.*

*Veja-se que na própria Impugnação a Recorrente expressamente reconheceu que não é beneficiária do PAT, conforme trecho transscrito: "No presente caso, a Impugnante forneceu ticket refeição/alimentação para seus empregados sem ser beneficiária do Programa de Alimentação do Trabalhador, motivo pelo qual houve a inclusão de tais parcelas no presente Auto de Infração".*

*O ponto defendido pela Recorrente é que o fiscal autuante não levou em consideração que o ticket refeição/alimentação NÃO era fornecido a título gracioso, vez que a Recorrente procedia ao desconto na remuneração de seus empregados, como forma de resarcimento. Tal restou devidamente provado por meio das folhas de pagamento de novembro e dezembro de 2005, juntadas à Impugnação -inobstante, o Acórdão não se pronunciou acerca de tais documentos.*

*Conforme explicado na Impugnação apresentada, o "ticket-alimentação" era pago sob a forma de uma verba chamada "etapa". Esse pagamento, no entanto, apenas circulava na conta do empregado, já que havia o consumo pelo empregado de alimento in natura quando estava embarcado, com o seu respectivo desconto.*

*Nesse sentido, vale observar que as referidas folhas de pagamento do período autuado comprovam a entrada e a saída dessa verba "etapa". Com efeito, a referida verba era creditada para compor a base da remuneração paga, mas, ao mesmo tempo, era descontada do pagamento, visto que os empregados recebiam a refeição no próprio navio."*

(destaques não constam do recurso)

Sobre o ponto, assim se pronunciou a decisão recorrida (fls. 653):

**"36. Com efeito, o lançamento obedeceu à legislação e ao entendimento pacificado no âmbito da Receita Federal do Brasil, de que todo e qualquer auxílio-alimentação somente estaria isento da contribuição previdenciária se a empresa fornecedora do benefício houvesse feito adesão ao Programa de Alimentação do Trabalhador, na forma preconizada pela Lei nº 6.321/1976.**

**37. Ressalte-se que a inscrição no PAT não é facultativa, nem representa uma mera formalidade, cujo cumprimento possa ficar ao arbitrio do contribuinte, mas decorre da própria lei.**

**38. Por outro lado, de acordo com o Ato Declaratório nº 03/2011 c/c Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011, cujos efeitos se estendem também à Receita Federal do Brasil, por força do Parecer nº 2.025/2011, o auxílio alimentação, quando pago com habitualidade, passa a integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária, assumindo, pois, feição salarial, afastando-se, somente, de referida incidência quando o pagamento é efetuado *in natura*, ou seja, quando o próprio empregador fornece a alimentação aos seus empregados, estando ou não inscrito no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT.**

***Tributário. Contribuição previdenciária. Auxílio-alimentação in natura. Não incidência. Jurisprudência pacífica do Egrégio Superior Tribunal de Justiça. Aplicação da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recursos e a desistir dos já interpostos.***

Aqui o ponto fulcral do dissenso entre o Fisco e o Contribuinte. A ausência de inscrição no PAT, segundo a jurisprudência majoritária, é despicenda somente quando o pagamento do auxílio-alimentação se dá *"in natura"*, ou seja, o pagamento da verba não é em espécie e sim de modo a caracterizar o seu uso, a sua destinação, a saber, meio inequívoco que o trabalhador vai se alimentar, ao utilizá-lo.

Não é o que se verifica no caso em concreto. Recordemos, uma vez mais com o pedido de escusas pela repetição, do que consta no apelo (fls. 676):

*". Conforme explicado na Impugnação apresentada, o "ticket-alimentação" era pago sob a forma de uma verba chamada "etapa"*

(...)

*Com efeito, a referida verba era creditada para compor a base da remuneração paga, mas, ao mesmo tempo, era descontada do pagamento, visto que os empregados recebiam a refeição no próprio navio" (grifei)*

Ora, além de explicitar que o pagamento se dava em espécie e, portanto, longe do conceito de um bem dado "in natura", a própria recorrente admite que a verba era creditada para compor a base de remuneração. Quisesse o sujeito passivo que o trabalhador cesteasse parte de sua alimentação, o que se entende por legítimo, bastava que houvesse apenas o desconto em folha e não o pagamento em dinheiro com algum desconto em razão deste, o que, por certo, não caracteriza auxílio-alimentação e sim verba salarial integrativa da remuneração como, aliás, reconhece a própria recorrente no trecho acima transscrito.

Somente a título de coerência lógico-argumentativa, cabe recordar que a alteração da CLT, recentemente promovida pela Lei nº 13.467/17, explicitou no artigo 457, § 2º, que o auxílio-alimentação não integra a remuneração, exceto quando pago em pecúnia, o que atrai a incidência tributária de maneira expressa, posto que o pagamento em espécie foi reconhecido pelo apelante.

Portanto, forçoso negar provimento ao recurso nessa parte.

#### **DA NATUREZA INDENIZATÓRIA DAS DIÁRIAS DE VIAGEM PAGAS AOS EMPREGADOS DA EMPRESA**

Sobre o tema, consta do recurso (fls. 680):

*Em que pese o fato de o Acórdão recorrido ter disposto um tópico inteiro acerca das verbas pagas a título de "ticket-alimentação", objeto do ponto anterior do presente Recurso, a decisão vergastada não discorreu acerca da natureza indenizatória das diárias de viagem pagas aos empregados da Recorrente, limitando-se a afirmar que "a partir do momento em (que a Recorrente) registrou em contas específicas rubricas de natureza remuneratória e integrantes do salário-de-contribuição (SALÁRIO, ADICIONAIS LEGAIS e HORAS EXTRAS), caberia à interessada demonstrar, mediante apresentação do histórico de lançamentos contábeis, bem como os documentos que ampararam os respectivos lançamentos, que houve erro na escrituração e majoração indevida da base de cálculo das contribuições para a Seguridade Sócioaf.*

*Ocorre que o Acórdão recorrido não considerou que, de fato, a Recorrente demonstrou que, ao escrutar as contas remuneratórias em seus livros contábeis, foram consideradas todas as verbas pagas a seus empregados, incluindo as diárias de viagem, cuja natureza é nitidamente indenizatória. Tal foi*

*comprovado pela juntada das folhas de pagamento, que trazem a indicação das verbas de viagem e comprovam que as verbas pagas sob a rubrica "diária de viagem", de fato, não deveriam integrar o salário-de-contribuição.*

*Diferentemente do salário (ou da remuneração), o reembolso e as diárias de viagem a) são pagos eventualmente, sem a característica de habitualidade; e b) não correspondem a contraprestação pelo trabalho do empregado, que os recebem sempre que realizarem despesas em nome da empresa, pelas quais merecem ser resarcidos.*" (sublinhei)

Embora se verifique algumas folhas de pagamento com a indicação de pagamento de valores a título de diárias para viagem, por exemplo às folhas 344 e 345 a 354, não há comprovação alguma da motivação de seu pagamento.

Verba de nítida natureza indenizatória, as diárias para viagem, exigem, para seu pagamento válido, comprovação do dano causado pelo empregador ao empregado, ou seja, que este utilizou de seu próprio patrimônio, sua renda, em benefício daquele, do empregador, em razão de uma viagem a trabalho, por óbvio para local diverso de sua prestação habitual, cujo custeio foi arcado pelo prestador do serviço, pelo trabalhador, o que enseja a reparação por meio da verba em comento.

Não há tal comprovação. Ao reverso, o que se verifica é a contabilização na conta contábil que demonstra os valores pagos a título de remuneração de tais verbas, como aliás, reconhece a suplicante (fls 679, 'in fine').

E mais, ao analisarmos os trabalhadores que receberam tal verba, análise feita por amostragem, observamos serem todos ocupantes de cargo típicos de marinheiros, ou seja, trabalhadores aos quais a viagem é inerente ao cargo ou função, não havendo, em tese, motivo para o recebimento da verba, posto que a hospedagem, alimentação e outras despesas usualmente suportadas pelo empregador, são fruídas, pelo empregado, na própria embarcação.

Claro, que a prova que afasta a inferência aqui realizada, deve ser acostada aos autos na impugnação.

Recordemos que o Código Civil, em seu artigo 226, expressamente assevera que os registros feitos pelas sociedades provam contra elas, e em seu favor, quando revestidos das formalidades legais e forem confirmados por outros subsídios.

Nesse sentido, como dito acima, a comprovação das alegações da Recorrente se tornam imprescindíveis para que se altere o lançamento como posto, uma vez que o mesmo foi efetuado com base nas informações registradas pela sociedade.

Assim, necessário negar provimento ao recurso nessa parte.

## DA REDUÇÃO DA MULTA DE MORA

A Recorrente se insurge contra a multa de mora aplicada. Alega (fls. 682):

*"Sendo assim, tem-se que a multa máxima a ser estabelecida para as contribuições sociais arrecadadas pelo INSS passa a ser de, no máximo, 20%.*

*Contudo, para as contribuições previdenciárias, inclusive contribuições sobre terceiros, a redução da multa ocorreu de forma substancial.*

*Voltando-se novamente para a análise do novel artigo 35 da Lei 8.212/91, vê-se que a referida lei aplica-se adstritamente às "(...) 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 (...)".*

*Com efeito, as alíneas a, b e c do artigo 11 da Lei 8.212/91 rezam o seguinte:*

*(...)*

*Assim, tem-se que as multas impostas pelo atraso no pagamento de débitos referentes à cota patronal e ao SAT tiveram a multa reduzida para apenas 20% (vide apenas a alínea a acima).*

*Além disso, a nova lei também fala das "contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros", o que inclui débitos de salário-educação, INCRA e DPC, todos arrecadados pelo INSS.*

**Após a Lei 11.941/09, portanto, o lançamento dos débitos referentes às contribuições sociais arrecadadas pelo INSS observará, imperativamente, o limite de 20% para aplicação das multas de mora, sem sombra de dúvida.**

*No caso dos autos, a multa de mora foi cominada pela Fiscalização sem a observância da Lei nº 11.941/09, aplicando a alíquota de 24% ao débito (progressiva até 100%). Nos termos do atual art. 35 da Lei 8.212/91, a multa deve ser aplicada até o limite de 20%.*

*Assim, ao contrário do defendido pelo Acórdão recorrido, não há que se falar na aplicação do art. 35-A da Lei 8.212/91, mas sim na novel redação do art. 35 do mesmo diploma legal."*

Sobre o tema, assim se pronunciou a decisão de piso:

**40.** *Requer ainda, subsidiariamente, a redução da multa de mora aplicada em relação à contribuição para terceiros, nos termos do art. 61, da Lei 9.430/1996, com base em recente decisão proferida no TRF da 4ª Região.*

**41.** *Em se tratando de lançamento de contribuições para terceiros referente a período anterior à vigência da MP 449/2008, cumpre observar que o presente lançamento contempla apenas multa de mora, consoante demonstrado no Discriminativo de Débito e na própria capa do Auto de Infração.*

**42.** *Com relação aos efeitos das alterações promovidas pela Lei 11.941/2009, há de se observar que a multa moratória, por ser considerada penalidade, está sujeita às regras de retroatividade previstas no art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN, especialmente no que tange à apuração de seu quantum, haja*

vista a nova redação dada à Lei nº 8.212/1991, em que foi introduzido o art. 35-A estabelecendo nova sistemática para o cálculo das multas aplicadas aos débitos previdenciários.

**43.** No regime estabelecido pela MP 449/2008 (convertida na Lei 11.941/2009), que deu nova redação aos arts. 35 e 35-A da Lei 8.212/1991, a falta do recolhimento das contribuições sociais ficou sujeita à multa de ofício prevista no artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, na redação dada pela Lei nº 11.488/2007, não cabendo a aplicação do art. 61, da Lei 9.430/1996, como suscitado pela interessada, por se tratar de lançamento de ofício.

**44.** *Como se depreende do art. 35 da Lei 8.212/1991 na redação da Lei 9.876/1999, o valor da multa no auto de infração principal irá variar conforme a fase em que se encontre o crédito tributário, sendo certo que a nova legislação, no tocante à retroatividade benigna, fará o papel de limitador do quantum máximo a que a multa poderá atingir (75%).*

*Logo, não há como fazer no momento, um cálculo definitivo do valor da multa aplicável a este lançamento, em razão da comparação entre a legislação anterior e à posterior à MP 449/2008.*

**45.** *Em assim sendo, a retroatividade benigna deve ser observada e aplicada no momento do pagamento."*

(destaques não constam do acórdão vergastado)

Não cabe nenhum reparo na decisão de piso.

Concordo inteiramente com sua conclusão e pelos mesmos fundamentos ali esposados. Tal decisão se coaduna com a jurisprudência majoritária deste Colegiado, inclusive com decisões recentes da CSRF (Acórdão 9202-003.925).

Assim, voto por negar provimento ao recurso também nessa parte.

## CONCLUSÃO

Diante do exposto e com base nos fundamentos apresentados, voto por rejeitar as preliminares arguídas e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Relator

