



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

**Processo n°** 13864.000347/2007-19  
**Recurso n°** 000.000 Voluntário  
**Acórdão n°** 2403-00.454 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de março de 2011  
**Matéria** NOTIFICAÇÃO FISCAL  
**Recorrente** Conserra Comércio e Serviços Ltda. ME  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/05/2001 a 31/12/2005

Ementa:

DECADÊNCIA.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante n° 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei n° 8.212, de 24/07/91, devendo, portanto, ser aplicada a regra quinquenal da decadência do Código Tributário Nacional.

MULTA DE MORA. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENÉFICA.  
ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO.

Conforme determinação do Código Tributário Nacional (CTN) a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR

Integra o salário-de-contribuição a parcela "in natura" recebida em desacordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei n° 6.321, de 14 de abril de 1976.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, Por unanimidade de votos, em dar provimento parcial acatando a preliminar de decadência até a competência 07/2002 com base nos critérios estabelecidos no Art. 150, § 4º, CTN. Os conselheiros Ivacir Julio de Souza, Cid Marconi Gurgel de Souza e Eivanice Canário da Silva votaram pelas conclusões. No mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso determinando o recalcule da multa

de mora, com base na redação dada pela Lei 11.941/2009 ao artigo 35 da Lei 8.212/91, com a prevalência da mais benéfica ao contribuinte. Vencidos o Conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro na questão da multa de mora e a conselheira Eivanice Canário da Silva na tributação do Auxílio Alimentação em desacordo com o PAT.

CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI

Presidente/Relator

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Ivacir Julio de Souza, Cid Marconi Gurgel de Souza e Eivanice Canário da Silva (suplente). Ausentes os conselheiros Marthius Sávio Cavalcante Lobato e Marcelo Magalhães Peixoto.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra Decisão da Delegacia da Secretaria da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Campinas, Acórdão 05-24.858 - 8ª Turma, que julgou procedente em parte o lançamento pelo reconhecimento da decadência de algumas competências com recolhimento.

Intimado a apresentar comprovantes de adesão ao PAT — Programa de Alimentação do Trabalhador o contribuinte não o fez.

O lançamento refere-se às contribuições dos segurados, calculado com base na alíquota mínima. Registre-se que, segundo a fiscalização, conforme Relatório Fiscal, folhas 53 a 57, não foi constatada a ocorrência de desconto dos segurados e que a recorrente não atendeu à solicitação de prestação de esclarecimentos e informações sobre favorecidos e respectivos valores de utilidade desfrutados; incorrendo em infração que foi objeto de autuação por meio de Auto de Infração. Em conseqüência, ficou prejudicado o cálculo exato da correspondente contribuição do segurado. Pelo mesmo motivo, ficou prejudicada a do estabelecimento para o qual as contribuições deveriam ser alocadas. Em decorrência, todos foram alocados ao centralizador da contabilidade (matriz).

Os fatos geradores foram agrupados em dois levantamentos, conforme descrito abaixo:

C1 – Cesta Básica : corresponde aos valores de cestas básicas e alimentos adquiridos pelo contribuinte em favor de seus empregados. Não foi detectado, nas folhas de pagamento apresentadas nem na contabilidade, desconto de contrapartida dos segurados, para a aquisição das cestas básicas.

U1 – Vale Refeição: Corresponde aos valores de vale refeição ou tickets alimentação adquiridos pela recorrente e distribuídos a seus empregados. Foram abatidos os valores descontados dos segurados.

O Relatório Fiscal tem anexo diversas planilhas detalhando as bases de cálculo.

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso voluntário, onde alega, em síntese:

- Forneceu ao auditor-fiscal todos dados e documentos necessários ao levantamento.
- Segundo a Lei Complementar 123/2006, a fiscalização deve ser prioritariamente orientadora.
- Decadência.
- Nova autuação para período já fiscalizado.

- O lançamento deve ser revisto para obtenção do valor exato.
- os valores pagos com a finalidade de reparação dos gastos efetuados pelo empregado, na realização dos serviços de interesse do empregador, não compõem a base de cálculo da contribuição previdenciária.
- O auxílio alimentação é considerado pagamento *in natura* não possuindo natureza de salário, conseqüentemente não sofrendo a incidência de contribuições previdenciárias — estando ou não o contribuinte inscrito no PAT.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Carlos Alberto Mees Stringari, Relator

O recurso é tempestivo e por não haver óbice ao seu conhecimento, passo à análise das questões levantadas pela recorrente.

### Decadência

O julgamento efetuado pela DRJ decidiu pela decadência com base no § 4 do artigo 150 do CTN, das competências que continham recolhimentos (pagamento antecipado do tributo) e com base no artigo 173 para as competências sem recolhimentos, conforme transcrição do voto, apresentada abaixo.

*Como se depreende da leitura do Parecer acima transcrito, não havendo pagamento de contribuição, o prazo a ser utilizado para a contagem da decadência é o do art. 173 do CTN, e havendo pagamento, ainda que parcial, o prazo é o do § 40 do art. 150 do CTN.*

*Assim, temos a seguinte situação no presente lançamento:*

*A ciência da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito se deu em 02/08/2007, e as competências do lançamento vão de 05/2001 a 12/2005. Portanto, pela contagem de prazo com base no § 4º do art. 150 do CTN, da competência 08/2002 até 08/2007 a decadência para a constituição do crédito não ocorreu. E se houve pagamento de contribuição nas competências anteriores, estas estariam decaídas. Deve-se considerar também que as competências de 11/2001 para trás estariam decadentes levando-se em conta qualquer um dos dispositivos' legais que regem o instituto da decadência. Com relação à competência 12/2001, porém, trata-se de exceção, pois seu recolhimento é efetuado em janeiro/2002, portanto, neste caso o marco inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do ano 2003, encerrando-se em 31/12/2007. Desta forma, a competência 12/2001 também não se encontra decadente.*

*Conforme verificado nos sistemas informatizados da Previdência Social constatou-se que a impugnante **não efetuou os recolhimentos nas competências de 12/2001, 01/2002, 03/2002, 04/2002 e 05/2002**, assim, pela contagem de prazo conforme o § 4º do art. 150 do CTN, as competências de **12/2001 e de 01/2002, 03/2002, 04/2002 e 05/2002 não decaíram.***

*Conclui-se, portanto, que as competências de **05/2001 a 11/2001, 02/2002, 06/2002 e 07/2002** devem ser **excluídas** do lançamento, tendo em vista a **decadência** ocorrida. As demais competências devem permanecer, pois não decaíram.*

O lançamento fundamentou-se no artigo 45 da Lei 8.212/91. O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento sumulado, Súmula Vinculante de n ° 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade desse artigo, nestas palavras:

***Súmula Vinculante n° 8**“São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.*

Uma vez não sendo mais possível a aplicação do art. 45 da Lei n ° 8.212, há que serem observadas as regras previstas no Código Tributário Nacional (CTN), o art. 173 ou o art. 150 (este último diz respeito ao lançamento por homologação).

*Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.*

*Art.150 O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.*

*§ 2º - Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.*

*§ 3º - Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.*

*§ 4º - Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (grifo nosso)*

O artigo 150 trata do lançamento, e este pode, como é o caso do crédito em discussão neste processo, englobar várias competências.

Entendo que quando se trata do lançamento deve-se dar tratamento único e uniforme para todo o lançamento e não fracionar por competência.

A ciência do lançamento ocorreu em 02/08/2007.

O período é de 05/201 a 12/2005.

Existem recolhimentos em várias competências.

Concluo que aplicando a regra do § 4º do art. 150 do CTN, todas competências até 07/2002 estão decadentes.

## **Mérito**

### **Fiscalização orientadora**

Alega a requerente, com base no artigo 55 da Lei Complementar 123/2006, que a fiscalização deveria ser orientadora. E observar o critério da dupla visita.

*Art.55.A fiscalização, no que se refere aos aspectos trabalhista, metrológico, sanitário, ambiental e de segurança, das microempresas e empresas de pequeno porte deverá ter natureza prioritariamente orientadora, quando a atividade ou situação, por sua natureza, comportar grau de risco compatível com esse procedimento.*

*§1º Será observado o critério de dupla visita para lavratura de autos de infração, salvo quando for constatada infração por falta de registro de empregado ou anotação da Carteira de Trabalho e Previdência Social-CTPS, ou, ainda, na ocorrência de reincidência, fraude, resistência ou embaraço à fiscalização.*

*§2º (VETADO).*

*§3º Os órgãos e entidades competentes definirão, em 12 (doze) meses, as atividades e situações cujo grau de risco seja considerado alto, as quais não se sujeitarão ao disposto neste artigo.*

*§4º O disposto neste artigo não se aplica ao processo administrativo fiscal relativo a tributos, que se dará na forma dos arts. 39 e 40 desta Lei Complementar.*

Leitura um pouco mais atenta do referido artigo, indica que se trata da fiscalização dos aspectos trabalhista, metrológico, sanitário, ambiental e de segurança.

Registro também o caráter orientador do resultado da ação fiscal. Todas as falhas encontradas são apontadas, detalhadas em relatório assim como as fundamentações legais do que se constatou.

Portanto não cabe razão a esta alegação.

### **Fornecimento à fiscalização de todos dados e documentos e exatidão do lançamento.**

Alega a requerente que forneceu ao auditor-fiscal todos dados e documentos necessários ao levantamento e que o lançamento deve ser revisto.

Abaixo veremos que não cabe razão às alegações, visto que houve sonegação de informações durante a fiscalização.

Tais alegações são contraditas pelo Relatório Fiscal, que afirma por duas vezes, que informações e dados não foram fornecidos, o que obrigou o auditor-fiscal a tributar com base na alíquota mínima, sem considerar os limites de contribuição. Registro também que a requerente foi autuada pelo não fornecimento dos dados.

*2.4. O contribuinte não incluiu o valor das utilidades, relacionadas ao presente levantamento, entre as remunerações dos empregados nas folhas de pagamentos. Também não atendeu à solicitação de prestação de esclarecimentos e informações sobre favorecidos e respectivos valores de utilidade desfrutados; incorrendo em infração que foi objeto de autuação por meio de AI — Auto de Infração, referido na Seção IV — Documentos de débito emitidos na ação fiscal. Em consequência, ficou prejudicado o cálculo exato da correspondente contribuição do segurado. Assumiu-se a alíquota mínima de contribuição do segurado (8%) sobre os montantes apurados em cada competência, sem limite de contribuição.*

*3.4. O contribuinte não incluiu o valor das utilidades, relacionadas ao presente levantamento, entre as remunerações dos empregados nas folhas de pagamentos. Também não atendeu à solicitação de prestação de esclarecimentos e informações sobre favorecidos e respectivos valores de utilidade desfrutados; incorrendo em infração que foi objeto de autuação por meio de AI — Auto de Infração, referido na Seção IV — Documentos de débito emitidos na ação fiscal. Em consequência, ficou prejudicado o cálculo exato da correspondente contribuição do segurado. Assumiu-se a alíquota mínima de contribuição do segurado (8%) sobre os montantes apurados em cada competência, sem limite de contribuição.*

### **Autuação referente a período já fiscalizado.**

Inicialmente cabe registrar que o fisco tem o dever de cobrar os tributos devidos.

No cumprimento desse dever, a fiscalização se insere com as estratégias que julga mais adequadas. Isso resulta em que muitas vezes a fiscalização não verifica a totalidade dos fatos geradores.

Conforme detalhado no voto da DRJ, a fiscalização anterior foi seletiva. Abaixo transcrevo trecho do voto da DRJ detalhando o ocorrido.

*Quanto à discussão sobre haver uma nova autuação relacionada ao mesmo fato, analisando-se os documentos acostados pela impugnante referentes à NFLD nº 35.459.830-6 e ao AI nº 35.459.955-0, verifica-se o seguinte:*

*com relação ao AI nº 35.459.955-0, cuja cópia foi acostada aos autos às fls. 467/471 e à sua respectiva Decisão-Notificação juntada às fls. 220/228, constata-se que se tratou de autuação pela falta de apresentação dos livros/fichas de registro de empregados e de salário família da matriz e filiais da empresa, no período de 04/2000 a 03/2004. Como se vê, este Auto de Infração não influencia o presente lançamento, a não ser pela constatação de que a empresa na ação fiscal anterior deixou de apresentar elerneos importantes à fiscalização, quanto aos seus empregados registrados; a NFLD nº 35.459.830-6 refere-se ao período de 05/2000 a 03/2004, e corresponde ao desconto de segurados empregados em folhas de pagamento, e é composto de dois levantamentos: o Levantamento FP — folha de pagamento que corresponde às diferenças entre as folhas de pagamento e os valores declarados em GFIP's, e o Levantamento GFP — corresponde aos valores informados em GFIP's, informados no sistema CNISA. Na Notificação Fiscal 35.459.830-6 ficou registrado que os documentos examinados foram, além dos contratos sociais e alterações, guias de recolhimento da Previdência Social informadas no Sistema, folhas de pagamento e GFIP's informadas no Sistema. Desta forma, observa-se que não foram examinados os livros Diários. Por outro lado, o presente lançamento se baseia em relação a ambos os levantamentos em valores lançados em livros Diários, conforme explicitado no Relatório Fiscal da NFLD. Este fato ratifica o esclarecimento dado pela fiscalização na Decisão-Notificação às fls. 226, item 15, de que a fiscalização anterior se tratou de fiscalização seletiva, ou seja, "batimento de folha de pagamento com GFIP", não tendo sido verificado, portanto, os livros Diários, base da presente Notificação.*

Não verifico problema ou falha no procedimento de nova fiscalização incidindo sobre período já fiscalizado.

### **Tributação do auxílio alimentação e cestas básicas**

Quanto ao auxílio-alimentação e cestas básicas oferecidos aos segurados, a inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador é requisito essencial para que o benefício não integre a base de cálculo das contribuições previdenciárias. O inciso I do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991, assim dispõe sobre o salário-de-contribuição:

*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 sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).*

E o art. 458 da CLT assevera a natureza salarial do benefício. Logo, uma vez que se subsume ao conceito de salário-de-contribuição, somente outro dispositivo legal seria idôneo para o excluir da base de cálculo da contribuição:

*Art. 458. Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. (...)Grifamos*

Assim o fez a Lei nº 8.212/91 em sua alínea "c", do §9º do artigo 28; no entanto, somente para as empresas inscritas no Programa de Alimentação do Trabalhador:

*§ 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;*

No caso sob exame, está demonstrado nos autos que durante o período a que se refere o lançamento da rubrica a recorrente não estava inscrita no programa e, portanto, o lançamento está correto.

### **Multa de mora**

A multa de mora aplicada teve por base o artigo 35 da Lei 8.212/91, que determinava aplicação de multa que progredia conforme a fase e o decorrer do tempo e que poderia atingir 50% na fase administrativa e 100% na fase de execução fiscal. Ocorre que esse artigo foi alterado pela Lei 11.941/2009, que estabeleceu que os débitos referentes a contribuições não pagas nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. 61 da Lei 9.430/96, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%.

Visto que o artigo 106 do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei 9.430/96 para compará-la com a

multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91 (presente no crédito lançado neste processo) para determinação e prevalência da multa mais benéfica.

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

*I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*

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

*a) quando deixe de defini-lo como infração;*

*b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*

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

### **Conclusão**

À vista do exposto, voto por, nas preliminares, reconhecer a decadência das competências até 07/2002. No mérito, voto pelo provimento parcial do recurso, determinando o recálculo da multa de mora, com base na redação dada pela lei 11.941/2009 ao artigo 35 da Lei 8.212/91 e prevalência da mais benéfica ao contribuinte.

Carlos Alberto Mees Stringari