



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13888.004191/2009-39
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-008.920 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de julho de 2021
Recorrente ASSOCIACAO GUARDA MIRIM MUNICIPAL DE PIRACICABA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 30/11/2008

ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE.
CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS.
INCONSTITUCIONALIDADE

Para fazer jus à imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, deve haver o cumprimento de todos os requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91, Ainda que o STF tenha declarado a inconstitucionalidade do referido dispositivo legal, não ocorreu o trânsito em julgado da decisão.

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.

MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA. APLICAÇÃO LEI Nº 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008, CONVERTIDA NA LEI Nº 11.941/2009. PORTARIA PGFN/RFB Nº 14 DE 04 DE DEZEMBRO DE 2009.

Aplica-se a legislação inovadora quando mais benéfica ao sujeito passivo. A comparação das multas previstas na legislação, para efeito de aferição da mais benéfica, leva em conta a natureza da exação, e não a sua nomenclatura. Em se tratando de lançamento de ofício por descumprimento de obrigação acessória e principal, a aplicação da multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, deve retroagir para beneficiar o contribuinte se resultar menor do que a soma das multas previstas nos artigos 32, §§ 4º e 5º, e 35, inc. II, da mesma lei.

CÁLCULO DA MULTA. PGFN/RFB nº 14/2009.

O cálculo da penalidade deve ser efetuado em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 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 maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para exonerar o levantamento relativo ao pagamento de alimentação *in natura*. Vencido o Conselheiro Thiago Duca Amoni, que deu provimento parcial em maior extensão.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Daniel Melo Mendes Bezerra - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Debora Fofano dos Santos, Thiago Duca Amoni (suplente convocado(a)), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra decisão da DRJ, que julgou o lançamento procedente.

Reproduzo o relatório da decisão de primeira, por bem sintetizar os fatos:

Inicialmente esclarecemos que o presente processo se acha apensado ao de Debcad n.º 37.228.323-3 - Comprot n.º 13888.004192/2009-83, doravante denominado **processo principal**, no qual constam cópias dos documentos comuns a todos os cinco autos lavrados na presente ação fiscal.

Trata o presente Auto-de-Infração de Obrigações Acessórias - AIOA -Debcad n.º 37.228.322-5, de 14/12/2009, no montante de R\$ 53.167,20 (cinquenta e três mil, cento e sessenta e sete reais e vinte centavos), lavrado por ter o contribuinte apresentado, nas competências 04/2008, 08/2008, 09/2008 e 10/2008, Guias de Recolhimento do Fundo de £ Garantia e Informações à Previdência Social - GFIP com dados não correspondentes a todos os

fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, infringindo o disposto no art. 32, IV e § 5.º da Lei 8.212/91, acrescentado pela Lei 9.528/97.

Segundo o Relatório Fiscal do Auto de Infração - RF (fls. 05/09), não foram declaradas em GFIP as contribuições relativas à parte da empresa e a alíquota para financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho - RAT, lançadas no processo principal, além das contribuições dos segurados exigidas no processo de Debcad n.º 37.228.324-1 - Comprot n.º 13888.004193/2009-28.

, Ainda de acordo com o RF, em atendimento ao princípio da retroatividade benéfica da lei, previsto no artigo 106, inciso II, alínea "c" do Código Tributário Nacional -CTN, para as competências que integram o presente AIOA, foi aplicada a multa capitulada no artigo 32, § 5.º da Lei 8.212/91, acrescentado pela Lei 9.528/97, por ser essa mais vantajosa ao contribuinte que a calculada conforme a legislação trazida pela Medida Provisória n.º 449, de 04/12/2008, convertida na Lei 11.941/09, de 27/05/2009, conforme demonstrativos de fls. 27/34.

Tempestivamente, o sujeito passivo apresentou impugnação, através do instrumento de fls. 35/38, na qual, após descrever os objetivos da entidade, criada em 1963, alega:

- o auto de infração n.º 37.228.323-3, que justificou a aplicação da presente multa é totalmente improcedente, conforme se observa nos autos de contestação em discussão

administrativamente junto à Receita Federal do Brasil e, não sendo devidas as contribuições patronais da atuada, por tratar-se esta de entidade beneficente, as informações constantes das GFIP estão rigorosamente corretas;

- o presente AIOA é totalmente improcedente, haja vista que as contribuições dos segurados incidentes sobre a remuneração paga aos guardas mirins no período de 01/2004 a 09/2004, bem como as contribuições incidentes sobre a remuneração paga a contribuintes individuais não são devidas;

- indevida também a contribuição incidente sobre o valor de cestas básicas fornecidas pela atuada aos beneficiários, conforme se observa nos autos da contestação relativa ao citado auto de infração, que está sendo discutida administrativamente junto à Receita Federal do Brasil;

- considerando que as contribuições relacionadas acima não são devidas e que as informações constantes das GFIP, dessa forma, estão corretas, não há que se falar em infração ao art. 32, IV da Lei 8.212/91.

Ao final, anexa os documentos de fis. 39/70 e requer que o presente AIOA seja considerado totalmente insubsistente, não se impondo qualquer pena pecuniária à atuada.

A decisão de primeira instância restou ementada nos termos seguintes:

**AUTO-DE-INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.
DESCUMPRIMENTO.**

Constitui infração à legislação previdenciária a apresentação de GFIP com informações incorretas ou omissas.

AUTUAÇÃO PROCEDENTE. MANUTENÇÃO DO VALOR DA MULTA APLICADA.

Cientificado da referida decisão em 16/07/2010, o contribuinte apresentou recurso voluntário em 17/08/2010, reiterando os termos da impugnação, quanto à decadência e a sua condição de Entidade Beneficente de Assistência Social.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Daniel Melo Mendes Bezerra, Relator

Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, devendo, pois, ser conhecido.

Decadência

Nas sessões plenárias dos dias 11 e 12/06/2008, respectivamente, o Supremo Tribunal Federal - STF, por unanimidade, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 e editou a Súmula Vinculante nº 08. Seguem transcrições:

Parte final do voto proferido pelo Exmo Senhor Ministro Gilmar Mendes, Relator:

Resultam inconstitucionais, portanto, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e o parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569/77, que versando sobre normas gerais de Direito Tributário, invadiram conteúdo material sob a reserva constitucional de lei complementar.

Sendo inconstitucionais os dispositivos, mantém-se hígida a legislação anterior, com seus prazos quinquenais de prescrição e decadência e regras de fluência, que não acolhem a hipótese de suspensão da prescrição durante o arquivamento administrativo das execuções de pequeno valor, o que equivale a assentar que, como os demais tributos, as contribuições de Seguridade Social sujeitam-se, entre outros, aos artigos 150, § 4º, 173 e 174 do CTN.

Diante do exposto, conheço dos Recursos Extraordinários e lhes nego provimento, para confirmar a proclamada inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569/77, frente ao § 1º do art. 18 da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional 01/69.

Súmula Vinculante nº 08:

"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".

Os efeitos da Súmula Vinculante são previstos no artigo 103-A da Constituição Federal, regulamentado pela Lei nº 11.417, de 19/12/2006, *in verbis*:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).

Lei nº 11.417, de 19/12/2006:

Regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal e altera a Lei no 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências.

Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei.

§ 1º O enunciado da súmula terá por objeto a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja, entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública, controvérsia atual que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre idêntica questão.

Afastado por inconstitucionalidade o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, resta verificar qual regra de decadência prevista no Código Tributário Nacional - CTN se aplicar ao caso concreto.

O Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento no sentido da imprescindibilidade de pagamento parcial do tributo para que seja aplicada a regra decadencial do artigo 150, §4º do CTN; caso contrário, aplica-se o artigo 173, I do CTN que transfere o termo a quo de contagem para o exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído. Também atribuiu status de repetitivos a todos os processos que se encontram tramitando sobre a matéria. E, por força do artigo 62-A do Regimento

Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 256, de 22/06/2009, a decisão deve ser reproduzida nas turmas deste Conselho.

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Este CARF sumulou o entendimento acerca do que se entende por pagamento parcial. De acordo com a Súmula n.º 99, considera-se que houve pagamento parcial quando os recolhimentos efetuados se referem à parcela remuneratória objeto do lançamento:

Súmula CARF n.º 99: Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, 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.

Contudo, não se verificou antecipação do pagamento no presente caso, o que atrai a incidência do art. 173, I, do CTN para a contagem do prazo decadencial.

O lançamento se perfectibilizou com a ciência pessoal ocorrida em 18/12/2009 (fl.2). Os fatos geradores referem-se ao período de 01/01/2004 a 30/11/2008.

Assim, não há período abrangido pela decadência.

Imunidade das Entidades Beneficentes de Assistência Social

O ponto nodal do presente processo administrativo fiscal envolve o não cumprimento pela autuada dos requisitos estabelecidos pelo art. 55 da Lei n.º 8.212/91, para usufruir da imunidade prevista no art. 195, § 7º da Constituição Federal de 1988.

De acordo com a Fiscalização, a recorrente apresentou o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), nos termos seguintes:

A entidade apresentou Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEBAS n.º RCEAS2421/2007-I, com validade para o período 02/09/2005 a 01/09/2008, renovado para o período de 10/11/2008 a 09/11/2011 pela Resolução n.º 7 de 03/02/2009 de Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome e Conselho Nacional de Assistência Social.

Ainda de acordo com a autoridade fiscal, a entidade não possui Ato Declaratório de Concessão de Isenção para o período do Procedimento Fiscal de 01/2004 a 11/2008. A exigência do Ato Declaratório está disciplinada pelo art. 208 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999, cuja redação estava vigente à época da ocorrência dos fatos geradores.

A imunidade em tela está prevista no art. 195, §7º, da Constituição Federal, cuja redação transcrevo abaixo:

"Art. 195. (...)

§7º. São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Portanto, da leitura do dispositivo acima transcrito (apesar da menção à isenção, na verdade, estamos a falar de imunidade), as entidades devem atender às exigências estabelecidas em lei.

Estas exigências estavam previstas no art. 55, da Lei n.º 8.212/91. Vejamos:

"(...)

Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:

I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;

II- seja portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos;

III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência;

IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;

V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades.

§ 1º Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido.

§ 2º A isenção de que trata este artigo não abrange empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício da isenção.

§ 3º Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar.

§ 4º O Instituto Nacional do Seguro Social-INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo.

§ 5º Considera-se também de assistência social beneficente, para os fins deste artigo, a oferta e a efetiva prestação de serviços de pelo menos sessenta por cento ao Sistema Único de Saúde, nos termos do regulamento.

§ 6º A inexistência de débitos em relação às contribuições sociais é condição necessária ao deferimento e à manutenção da isenção de que trata este artigo, em observância ao disposto no § 3º do art. 195 da Constituição.

"(...)"

Imperioso destacar que o Supremo Tribunal Federal assim decidiu quando do julgamento dos Embargos de Declaração opostos no RE n.º 566.622, j. em 18 de dezembro de 2019, disponibilizado no Diário da Justiça eletrônico DJ-e em 11 de maio de 2020. Confirma-se a transcrição da ementa do referido julgado:

"EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO SOB O RITO DA REPERCUSSÃO GERAL. TEMA Nº 32. EXAME CONJUNTO COM AS ADI'S 2.028, 2.036, 2.228 E 2.621. ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. ARTS. 146, II, E 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. CARACTERIZAÇÃO DA IMUNIDADE RESERVADA À LEI COMPLEMENTAR. ASPECTOS PROCEDIMENTAIS DISPONÍVEIS À LEI ORDINÁRIA. OMISSÃO. CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 55, II, DA LEI Nº 8.212/1991. ACOLHIMENTO PARCIAL.

1. Aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo são passíveis de definição em lei ordinária, somente exigível a lei complementar para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas no art. 195, § 7º, da Lei Maior, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.
2. É constitucional o art. 55, II, da Lei n.º 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória n.º 2.187-13/2001.
3. Reformulada a tese relativa ao tema n.º 32 da repercussão geral, nos seguintes termos: "A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas."
4. Embargos de declaração acolhidos em parte, com efeito modificativo. "

O STF firmou entendimento no sentido de que: "A lei complementar é forma somente exigível para a definição do modo beneficente da atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem observadas por elas.". Por sua vez, julgou constitucional o art. 55, II, da Lei 8.212/91, que trata da exigência do registro e Conselho Nacional de Assistência Social.

O mencionado art. 55 da Lei n.º 8.212/91 foi revogado pela Lei n.º. 12.101/09, no entanto, no caso dos autos, considerando o período objeto da atuação entre janeiro de 2004 a dezembro de 2008, a recorrente estava sujeita à Lei n.º 8.212/91 e à Lei 8.742/93, que tratava da competência do Conselho Nacional de Assistência Social para conceder o registro e certificado de entidade beneficente de assistência social.

Portanto, para fazer jus à imunidade prevista no art. 195, § 7º. a Constituição Federal, necessário o cumprimento do requisito exigido pelo art. 55, II da Lei n.º 8.212/91, cuja constitucionalidade foi declarada pelo STF.

A recorrente apresentou o certificado de entidade beneficente de assistência social, tal como estabelece o art. 55, II, da Lei n.º 8.212/91, de forma parcial.

Entretanto, a contribuinte não apresentou o Ato Declaratório de Concessão de Isenção para o período do Procedimento Fiscal de 01/2004 a 11/2008, o que constitui infringência ao art. 55, I, da Lei n.º 8.212/91.

É certo que o STF já declarou a inconstitucionalidade do art. 55 da Lei n.º 8.212/91, estabelecendo a obrigatoriedade de os requisitos para o gozo da imunidade serem estabelecidos por lei complementar, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas. A possibilidade de a lei ordinária regulamentar questões meramente procedimentais, relacionadas a certificação, fiscalização e controle das entidades beneficentes de assistência social, restou assentada após o julgamento dos Embargos de Declaração opostos, sendo que a exigência de CEBAS por lei ordinária foi declarada constitucional.

Em um primeiro momento, este CARF determinou o sobrestamento de todos os processos que envolvem a matéria. Contudo, após o julgamento dos Embargos de Declaração, foi determinado administrativamente o julgamento de todos os processos.

Em razão de não haver ainda o trânsito em julgado da decisão que declarou a inconstitucionalidade do art. 55 da Lei n.º 8.212/91, entendo que deve ser aplicado ao presente a

obrigatoriedade do Ato Declaratório da Isenção, especialmente por envolver certificação e controle das entidades beneficentes de assistência social.

Assim sendo, descumprindo um dos requisitos estabelecidos em lei para o gozo da isenção, não merece reparo o lançamento fiscal.

Auxílio-Alimentação

No que pertine às competências remanescentes, restou consignado no relatório fiscal que a recorrente foi autuada por pagar auxílio-alimentação *in natura* (cestas básicas e cartão alimentação) aos segurados empregados, não incluindo-os na base de cálculo da contribuição previdenciária e sem estar inscrito no PAT, nos termos da Lei n. 6.321/76

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.

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.

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.

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.

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.**

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.

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)

Mutatis mutandis, a empresa oferece o ticket refeição antecipa amente para que o trabalhador se alimente antes e ir ao rab lho, e não como uma base integrativa do salário, p r quanto este é decorrente do vínculo laboral do trabalhador com o seu empregador, e é pago como contraprestação pelo trabalho efetivado.

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).

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 inexista 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'*".

Assim, quanto a este aspecto do lançamento deve ser dado provimento ao recurso voluntário.

Da Retroatividade da Multa mais Benéfica

A Lei n.º 11.941, de 2009, promoveu várias alterações nos modos de cálculo de multas previdenciárias. No que se refere ao lançamento de ofício em que haja, simultaneamente, falta de pagamento ou recolhimento e falta ou inexatidão de GFIP, estabeleceu que incidirá apenas a multa prevista no art. 35 A da Lei n.º 8.212, de 1991, que remete ao art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que estabelece a multa de 75% sobre o valor da contribuição devida.

Dessa comparação, nos períodos em que seja mais vantajoso ao contribuinte a aplicação do art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991 (multa de 75%), não há a multa isolada por incorreções nas GFIP, pois a legislação inovadora reuniu essa infração com falta de pagamento ou recolhimento da contribuição.

Por outro lado, nos períodos em que o menor valor da multa seja o resultante da aplicação dos artigos 35, inc. II, alínea "a", e 32, § 5º, da Lei n.º 8.212, de 1991, há a aplicação das duas multas conjuntamente: a multa vinculada (do art. 35, inc. II, alínea "a") e a multa isolada (32, § 5º).

Considerando que o encargo dos autos é, materialmente, multa de ofício, porquanto resultante de uma ação fiscal, vale invocar o posicionamento da CSRF sobre a matéria, cujo entendimento encontra-se pacificado. Reproduzo, pois, parte do voto condutor do Acórdão n.º 9202-006.028, com cuja fundamentação concordo e assumo como parte das razões de decidir:

De início (sic), cumpre registrar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), de forma unânime pacificou o entendimento de que 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, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta.

Assim, a multa de mora prevista no art. 61 da Lei n.º 9.430, de 1996, não é aplicável quando realizado o lançamento de ofício, conforme consta do Acórdão n.º 9202-004.262 (Sessão de 23 de junho de 2016), cuja ementa transcreve-se:

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.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Se as multas por descumprimento de obrigações acessória e principal foram exigidas em procedimentos de ofício, ainda que em separado, incabível a aplicação retroativa do art. 32-A, da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, eis que esta última estabeleceu, em seu art. 35-A, penalidade única combinando as duas condutas.

A legislação vigente anteriormente à Medida Provisória n.º 449, de 2008, determinava, para a situação em que ocorresse (a) recolhimento insuficiente do tributo e (b) falta de declaração da verba tributável em GFIP, a constituição do crédito tributário de ofício, acrescido das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei n.º 8.212, de 1991, respectivamente.

Posteriormente, foi determinada, para essa mesma situação (falta de pagamento e de declaração), apenas a aplicação do art.35-A da Lei n.º 8.212, de 1991, que faz remissão ao art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.

Portanto, para aplicação da retroatividade benigna, resta necessário comparar (a) o somatório das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei n.º 8.212, de 1991, e (b) a multa prevista no art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991.

Considerando que, para a multa por inconsistências em GFIP deve se aplicar o § 5º do art. 32 da Lei n.º 8.212, de 1991, sempre que não for mais vantajoso ao contribuinte a aplicação do art. 35-A da mesma lei, é preciso, para se chegar ao montante adequado da multa, identificar, a cada período, o valor devido relativo à contribuição não declarada e compará-lo com o valor resultante do produto do número de segurados pelo valor previsto no art. 92 da Lei n.º 8.212, de 1991, prevalecendo o menor. É a inteligência do § 5º do art. 32 da Lei n.º 8.212, de 1991:

Art. 32:

§ 4º A não apresentação do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo: (Incluído pela Lei n.º 9.528, de 1997).

<i>6 a 15 segurados</i>	<i>1 x o valor mínimo</i>
<i>16 a 50 segurados</i>	<i>2 x o valor mínimo</i>
<i>51 a 100 segurados</i>	<i>5 x o valor mínimo</i>
<i>101 a 500 segurados</i>	<i>10 x o valor mínimo</i>
<i>501 a 1000 segurados</i>	<i>20 x o valor mínimo</i>
<i>1001 a 5000 segurados</i>	<i>35 x o valor mínimo</i>
<i>acima de 5000 segurados</i>	<i>50 x o valor mínimo</i>

§ 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.

Destarte, o cálculo da penalidade deve ser efetuado pela unidade preparadora no momento do pagamento, em conformidade com a Portaria PGFN/RFB n.º 14 de 04 de dezembro de 2009, se mais benéfico para o sujeito passivo.

Conclusão

Diante de todo o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, para dar-lhe parcial provimento no sentido de excluir da tributação o levantamento relativo ao pagamento de alimentação *in natura*.

(documento assinado digitalmente)

Daniel Melo Mendes Bezerra

Fl. 12 do Acórdão n.º 2201-008.920 - 2ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 13888.004191/2009-39