



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13888.004193/2009-28
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-008.922 – 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 a improcedente, porém, exonerando em parte o crédito tributário.

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 mesma ação fiscal.

Trata o presente de Auto-de-Infração de Obrigações Principais - AIOP -Debcad n.º 37.228:324-1, de 18/12/2009, no montante de R\$ 91.542,21 (noventa e um mil, quinhentos e quarenta e dois reais e vinte e um centavos), referente a contribuições à Seguridade Social, parte dos segurados (não descontada), incidentes sobre o valor das cestas básicas / cartão de alimentação, sobre a remuneração paga aos guardas mirins e a contribuintes individuais a serviço da entidade no período de 01/2004 a 11/2008.

O AIOP em questão foi lavrado pela desconsideração da condição de isenta das contribuições previdenciárias em que ela se autoenquadrava, sendo o crédito tributário apurado através dos levantamentos:

- "CB1 - CESTAS BÁSICAS E CARTÕES" - 01/2004 a 12/2007
- "CT - CONTRIB INDIVIDUAIS CONTÁBIL" - 04/2008 e 11/2008
- "CT1 - CONTRIB INDIVIDUAIS CONTÁBIL" - 01/2004 a 02/2008
- "GM1 - PAGTO GUARDA MIRINS" - 01/2004 a 09/2004

Informa o Relatório Fiscal - REFISC que a autuada, através do Termo de Intimação Fiscal - TIF n.º 01, fls. 48 do processo principal, foi intimada a esclarecer por que vinha declarando em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social - GFIP e recolhendo as contribuições previdenciárias com isenção sem ser portadora do Ato Declaratório de Concessão de Isenção.

Em resposta, foi apresentada a declaração de fls. **111/114** do processo principal, na qual a autuada alega que há **43** anos vêm sendo cumpridas todas as exigências legais necessárias para se ter o direito à imunidade tributária, quais sejam:

9.º IV, "c");

(CTN, art. **14,1**);

I - ser de educação ou assistência social (CF, art. **150**, VI, "c" e CTN, art.

II - não apresentar fins lucrativos (CTN, art. 150, VI);

III - Não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de sua renda (CTN, art. 14, II);

rv - aplicar integralmente no país os seus recursos (CTN, Art. 14, II);

V - aplicar seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais

VI - manter escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão (CTN, art. 14, III).

Acrescenta o sujeito passivo que qualquer outra exigência imposta pela legislação ordinária que não tenha consonância com o rol legal exposto não tem eficácia em face dos ditames constitucionais e complementares e que vem, através dos anos, requerendo junto ao Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome, especificamente, no Conselho Nacional de Assistência Social - CNAS, a certificação de entidade de fins filantrópicos, de acordo com o art. 18 da Lei 8.742/93 e o Decreto 2.536/98, para que também tenha direito a essa imunidade tributária.

Voltando ao REFISC, consta a informação que a autuada não possui Ato Declaratório de Concessão de Isenção para o período do procedimento fiscal (01/2004 a 11/2008) e que apresentou Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social -

CEBAS com validade para o período de 02/09/2005 a 01/09/2008, renovado para o período de 10/11/2008 a 09/11/2011 pela Resolução n.º 7 do Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome e Conselho Nacional de Assistência Social.

Na ação fiscal foram analisados: os Livros Diários até o de número 18; arquivos digitais das folhas de pagamento e lançamentos contábeis; resumos das folhas de pagamento; Guias da Previdência Social - GPS; Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social - GFIP; estatuto social, atas de assembleia geral e atas das reuniões de diretoria; plano de contas; comprovante de inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT (em 29/10/2008); notas fiscais / faturas de cestas básicas e cartão alimentação; Termo de Audiência e minuta do Termo de Compromisso de Ajustamento de Conduta - TAC (Procuradoria Regional do Trabalho da 15.ª Região); CEBAS; folhas de pagamento dos guardas mirins e Recibos de Pagamento a Autônomos - RPA.

Ainda segundo o REFISC, as contribuições lançadas neste AIOP incluem as contribuições do segurados (não descontadas) incidentes sobre o valor das cestas básicas / cartão de alimentação fornecidas aos empregados sem que a entidade estivesse inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT (Levantamento "CB1"), sobre a remunerações pagas aos guardas mirins (Levantamento "GM1") e a contribuintes individuais (Levantamentos "CT" e "CT1").

Face às alterações introduzidas na Lei 8.212/91 pela Medida Provisória n.º 449, de 04/12/2008, convertida na Lei 11.941/09, de 27/05/2009, que determina o cumprimento do estabelecido no art. 44, I da Lei 9.430/96 e, em atendimento ao art. 106, II, "c" do Código Tributário Nacional - CTN, foi lançada multa de ofício (75%) para as competências de 01/2004 a 12/2006, de 01/2007 a 12/2007, de 01/2008 a 03/2008 e de 05/2008 a 07/2008, conforme detalhado no anexo "SAFIS - Comparação de Multas", fls. 27/31 do AIOA - Auto de Infração de Obrigações Acessórias Debcad n.º 37.228.322-5, Comprot 13888.004191/2009-39, lavrado nesta mesma ação fiscal.

Impugnação:

Dentro do prazo regulamentar, o sujeito passivo apresentou impugnação, através do instrumento de fls. 37/44, na qual, após descrever os objetivos da entidade, apresenta suas alegações:

- Do recolhimento das contribuições dos contribuintes individuais:

Aduz a autuada que a auditora fiscal entendeu que, ao não recolher a contribuição de contribuintes individuais que a ela prestaram serviços, infringiu a legislação

previdenciária, mas tal entendimento não deve prosperar, tendo em vista o disposto no art. 31, II da Lei 8.212/91, o qual determina a obrigatoriedade do recolhimento de tal contribuição ao segurado contribuinte individual ou facultativo, não havendo que se falar em obrigação da autuada no recolhimento dessa contribuição. Traz jurisprudência.

- Remuneração paga aos guardas mirins no período de 01 a 09/2004:

A impugnante, em 30/01/2004, firmou Termo de Audiência e minuta do Termo de Compromisso de Ajustamento de Conduta - TAC, no qual consta, em seu item 5, que todo adolescente, ao ingressar no processo de aprendizagem, deveria ter seu contrato registrado em carteira de trabalho, como forma de garantia de seus direitos trabalhistas, previdenciários e fundiários, tendo sido os contratos dos adolescentes que faziam parte do quadro da entidade registrados a partir de 10/2004, de modo que ficou descoberto o período de 01/2004 a 09/0004.

Para a lavratura do presente AIOP não foi levado em conta o item 17 do TAC, o qual concedia prazo de 7 (sete) meses para a completa regularização da entidade, a contar de 17 de março de 2004 tendo, portanto, a entidade, até 17 de outubro de 2004 para proceder ao registro dos contratos dos guardas mirins e, como a inclusão se deu em 10/2004, não há que se falar em infração ao TAC, sendo improcedente o auto de infração no que tange aos pagamentos de contribuições relativas às remunerações pagas aos guardas mirins entre 01/2004 e 09/2004.

- Salário *in natura*:

Consta, no Relatório Fiscal, que o valor de cestas básicas / benefício de alimentação sem a devida inscrição da empresa no PAT, integra o salário-de-contribuição para todos os fins e efeitos, conforme dispõe o art. 28, § 9.º, "c" da Lei 8.212/91.

Tal entendimento não deve prosperar, posto que a parcela paga *in natura* não integra o salário-de-contribuição para fins de contribuição previdenciária, independentemente de a entidade possuir ou não inscrição no PAT.

Junta jurisprudência na forma de decisões do STJ, as quais consideram pagamentos *in natura* de auxílio-alimentação como de natureza não salarial, independentemente da inscrição ou não do pagador no PAT.

Ao final, anexando documentos de fls. 45/83, requer que o presente AIOP seja considerado totalmente insubsistente, não se impondo qualquer pena pecuniária à autuada.

A decisão de primeira instância restou ementada nos termos seguintes:

CONTRIBUIÇÃO DESCONTADA DO SEGURADO. REPASSE À PREVIDÊNCIA SOCIAL. OBRIGATORIEDADE.

A empresa é obrigada a arrecadar as contribuições dos segurados empregados e contribuintes individuais a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração, e a recolher o produto arrecadado na forma e prazo estabelecidos na legislação previdenciária.

DECADÊNCIA. PRAZO. CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. RETIFICAÇÃO.

As contribuições previdenciárias sujeitam-se ao prazo decadencial de 5 (cinco) anos previsto no Código Tributário Nacional, cabendo a retificação do débito quando constatado lançamento em período decadente.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SALÁRIO *IN NATURA*.

Integra o salário-de-contribuição o salário *in natura* fornecido pela empresa aos segurados empregados a seu serviço, quando não previamente autorizado pelo Ministério do Trabalho, através da adesão ao Programa de Alimentação ao Trabalhador - PAT.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. LANÇAMENTO INCONTROVERSO.

Consolida-se administrativamente a matéria não impugnada, assim entendida aquela que não tenha sido expressamente contestada pela impugnante.

Cientificado da referida decisão em 16/07/2010, o contribuinte apresentou recurso voluntário em 17/08/2010, reiterando os termos da impugnação.

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.

Considerações Iniciais

Cumprê destacar, inicialmente, que a decisão de piso já reconheceu a decadência das competências lançadas até 11/2004. Portanto, a matéria litigiosa é relativa às competências de 12/2004 a 11/2008.

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 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. Confira-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 N.º 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 nº 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