



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

**Processo n°** 14485.000278/2008-51  
**Recurso n°** 873.940 Voluntário  
**Acórdão n°** **2301--002.498 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 18 de janeiro de 2012  
**Matéria** Contribuições Previdenciárias  
**Recorrente** FACULDADES METROPOLITANAS UNIDAS  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/1996 a 31/03/2006

ARBITRAMENTO. NECESSIDADE DE OBEDIÊNCIA. PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E DA PROPORCIONALIDADE. LANÇAMENTO. REVISÃO. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. ARTIGO 149 DO CTN.

A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

A revisão de lançamento fiscal somente poderá ser levada a efeito quando devidamente enquadrada no artigo 149 do CTN, impondo, ainda, ao fiscal autuante a devida motivação da ocorrência de uma ou mais hipóteses declaradas no citado dispositivo.

O fornecimento de ticket alimentação e de lanche matinal não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não constituir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT.

Recurso Voluntário Provido

Crédito Tributário Exonerado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, para excluir do lançamento as contribuições apuradas até a competência 06/2001, anteriores a 07/2001, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Mauro José Silva e Marcelo Oliveira, que votaram em dar provimento parcial ao recurso, pela aplicação da regra decadencial expressa no I, Art. 173 do CTN; II) Por unanimidade de votos: a) em excluir do lançamento as contribuições apuradas, nos termos do

voto do Relator. Os Conselheiros Mauro José Silva e Marcelo Oliveira acompanharam a votação pelas conclusões, devido a equívocos nos motivos da aferição. Sustentação oral: Paschoal Raucci. OAB: 215.520/SP.

*(assinado digitalmente)*

Marcelo Oliveira - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

Damião Cordeiro de Moraes - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Adriano Gonzales Silverio, Damião Cordeiro de Moraes, Mauro José Silva, Leonardo Henrique Pires Lopes.

## **Relatório**

1. Trata-se de recurso voluntário interposto pela FACULDADES METROPOLITANAS UNIDAS – ASSOCIAÇÃO EDUCACIONAL em face da decisão que julgou procedente em parte a impugnação apresentada.

2. Segundo o relatório fiscal “a presente Notificação Fiscal de Levantamento de Débito – NFLD contém as contribuições devidas à Seguridade Social sobre o Salário de Contribuição Fato Gerador LANCHES E REFEIÇÕES SEM PAT, correspondentes à parte de segurados, da empresa, do financiamento da complementação das prestações por acidentes do trabalho – SAT {para competências até 06/97}, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho {para as competências a partir de 07/97}, às destinadas a Entidades/Fundos – Terceiros, inclusive também o SALÁRIO EDUCAÇÃO”. (f. 179)

3. Os autos foram baixados em diligência pelo antigo Serviço do Contencioso Administrativo da extinta DRSP Centro: “Em vista das alegações da empresa, sugerimos que os autos sejam baixados em diligência, a fim de que o Auditor Fiscal notificante se manifeste, prestando os esclarecimentos que se fazem necessários”. (269)

4. Em resposta à diligência requerida, o fisco juntou aos autos informação de ff. 427 a 652 na qual concluiu que: “a empresa fiscalizada deveria ter juntado aos Autos desta NFLD DEBCAD 37.012.785-4 todos os Livros e Documentos Contábeis necessários, assim como toda sua Documentação Pedagógica, acima já devidamente elencados, exemplar e realmente a Seu Favor, de fácil e tranquila apresentação por serem de sua posse, de sua própria autoria e de seu próprio domínio, para contestar e conseqüentemente retificar ou aniquilar definitivamente este débito, para as competências de Dezembro/2000 a Março/2006, em acordo com as determinações legais da Súmula Vinculante n.º 08, mas não o fez”.

5. O acórdão de primeira instância restou ementado nos termos que transcrevo abaixo:

*“PARTE DA EMPRESA E DO FINANCIAMENTO DOS BENEFÍCIOS CONCEDIDOS EM DECORRÊNCIA DOS RISCOS AMBIENTAIS DO TRABALHO.*

*A empresa é obrigada a contribuir para a Seguridade Social sobre a remuneração dos segurados empregados a seu serviço, tanto a parte a seu cargo, quanto a parte destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em decorrência dos riscos ambientais do trabalho.*

*CONTRIBUIÇÕES A TERCEIROS.*

*As contribuições destinadas a terceiros (Salário Educação, INCRA, SESC e SEBRAE) possuem a mesma base de cálculo utilizada para o cálculo das contribuições incidentes sobre a remuneração de segurados empregados e sujeitam-se aos mesmos prazos, condições, sanções e privilégios.*

*RETENÇÃO DOS SEGURADOS EMPREGADOS.*

*A empresa é obrigada a arrecadar as contribuições dos segurados empregados a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração, e a recolher o produto arrecadado, nos prazos definidos em lei.*

*DECADÊNCIA PARCIAL. OCORRÊNCIA. APLICAÇÃO DO PRAZO SEGUNDO SÚMULA VINCULANTE N.º 8 DO STF E DA FORMA DE CONTAGEM DO ART. 173, I, DO CTN.*

*Em face da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei n.º 8.212/91, declarada pela Súmula Vinculante n.º 8 STF e em se tratando de lançamento de fato gerador sem qualquer pagamento antecipado, a contagem do prazo decadencial, de cinco anos, tem seu início no exercício seguinte àquele em que houve a ciência pelo sujeito passivo do referido lançamento, de acordo com o artigo 173, I, do Código Tributário Nacional.*

*DA LEGALIDADE DA AFERIÇÃO INDIRETA.*

*É lícita a apuração por aferição indireta do débito quando a documentação comprobatória não é apresentada ou o é de forma deficiente.*

*ATOS ADMINISTRATIVOS. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.*

*Os atos administrativos, qualquer que seja sua categoria ou espécie, nascem com a presunção de legitimidade, independentemente de norma legal que a estabeleça. Essa presunção decorre do princípio da legalidade da Administração. Outra consequência da presunção de legitimidade é a transferência do ônus da prova de invalidade do ato administrativo para quem a invoca.*

*Impugnação Procedente em Parte.*

*Crédito Tributário Mantido em Parte.” (ff. 727 a 728)*

6. Em sede recursal, o contribuinte apresentou recurso voluntário aduzindo em síntese:

a) preliminarmente, deve ser reconhecida a decadência do crédito apurado em relação às competências 01/1996 a 11/2000, bem como com relação às referentes a 12/2000 a 06/2001, com base no artigo 150, §4º;

b) tendo em vista que o processo “matriz” foi julgado improcedente, a decisão deve ser aplicada a todos os lançamentos derivados, efetuados por aferição indireta;

c) no mérito, a inoccorrência do fato gerador, tendo em vista que a alimentação fornecida, caracterizada como salário *in natura*, não consiste em retribuição pelo trabalho e nem possui habitualidade;

d) a fiscalização, ao constituir o lançamento, não observou o artigo 142 do CTN, pois não demonstrou de maneira inequívoca a ocorrência do fato gerador da obrigação, nem determinou com clareza e precisão a matéria tributável;

e) a instrução do procedimento fiscal não revela qualquer elemento probatório, ainda que indiciário, de que os empregados recebem alimentação, de forma habitual, continuada, a título de remuneração laboral, o que significa que a exação fiscal baseou-se unicamente em presunção, insuficiente para amparar lançamento tributário;

f) por fim, alega que a documentação em poder do departamento de pessoal foi toda apresentada à medida que foram solicitadas pela fiscalização, inclusive retroagindo até 01/1996.

7. Sem contrarrazões, os autos foram encaminhados à apreciação deste Conselho.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Damiano Cordeiro de Moraes

### **DA ADMISSIBILIDADE**

1. Conheço do recurso voluntário, uma vez que atende aos pressupostos de admissibilidade.

### **ERRO DE FATO: DECADÊNCIA**

2. Aduz o contribuinte que houve erro de fato “relativamente ao total do crédito mantido pela decisão de primeiro grau”, posto que que o acórdão recorrido reconheceu a decadência do crédito apurado em relação às competências abrangidas entre 01/1996 a 11/2000.

3. E da análise dos cálculos juntados pelo fisco (ff. 708 a 726), verifica-se que de fato houve erro na apuração da exclusão efetuada na retificação do débito, pois somente foram retiradas do lançamento as competências 01/1996 a 12/1998.

4. Ademais, no que se refere à aplicação da decadência quinquenal prevista no Código Tributário Nacional, depreende-se do Termo de Encerramento da Auditoria Fiscal – TEAF, juntado às ff. 169 e 170, que foram analisadas GFIPs – Guia de Recolhimento do FGTS e outros documentos apresentados. Além disso, consta do Relatório de Documentos Apresentados - RDA, ff. 55 a 61, que houve o recolhimento parcial das contribuições previdenciárias, considerando a totalidade das contribuições sociais previdenciárias incidentes sobre a folha de pagamentos da empresa. Assim, tenho como certo que deva ser aplicada a regra constante do artigo 150, §4º, do CTN.

5. Dessa forma, tendo em vista que a recorrente foi cientificada do lançamento fiscal em 03/07/2006, referente às contribuições do período de 01/01/1996 a 31/03/2006 entendo que ficam alcançadas pela decadência quinquenal as competências **01/1996 a 06/2001**, restando mantidas as competências 07/2001 a 03/2006. Fato esse que deve aumentar a o período a ser decotado do lançamento fiscal de débito.

6. E considerando a existência de débito remanescente, passo a examinar as demais questões recursais.

### DO LANÇAMENTO

7. A decisão recorrida convalidou o lançamento fiscal de contribuições previdenciárias incidentes sobre os valores pagos pelo fornecimento de lanches e refeições aos empregados segurados sem a inscrição da empresa no PAT – Programa de Alimentação do Trabalhador.

8. Ocorre que o levantamento do débito idealizado nos presente autos, no meu sentir, ocorreu de maneira equivocada, ou seja, sob o manto de diversas irregularidades que comprometem a atuação fiscal em sua totalidade.

9. De pronto, verifica-se que o relatório fiscal do presente lançamento diz respeito a um “relatório substitutivo”, lavrado devido ao fato de que o relatório anterior não apontava como fato gerador a rubrica: “lanches e refeições sem inscrição/filiação no PAT – Programa de Alimentação do Trabalhador”, conforme transcrição abaixo:

*“1 – Este é um **relatório substitutivo** devido ao fato do relatório anterior não apontar:*

*‘do financiamento da complementação das prestações por acidentes do trabalho – SAT {para competência até 06/97}’*

*no item 1 do 1 – DO FATO GERADOR: LANCHES E REFEIÇÕES SEM INSCRIÇÃO/FILIAÇÃO NO PAT – PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR*

*‘para o período de 01/1996 a 12/1998 e 01/2000 a 03/2006, com base na média aritmética’*

*no item 2 do I – DO FATO GERADOR: LANCHES E REFEIÇÕES SEM INSCRIÇÃO/FILIAÇÃO NO PAT – PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR” (f. 172)*

10. Com efeito, considerando a inexistência de informações que justifiquem a substituição do relatório anterior, bem como a ausência do despacho ou da decisão que determinou o novo procedimento, tem-se como elemento de dúvida diversas questões, tal como a regra legal para o enquadramento da decadência; o início da contagem do prazo para o decote das rubricas decaídas; natureza de eventual vício no lançamento (de forma ou material).

11. Não fosse isso, constato, ainda, que o houve a adoção do método da aferição indireta para a apuração do tributo devido, conforme relatado nos itens 2 a 4 da informação fiscal inicial (fl. 179), sem que, entretanto, fossem adotadas as devidas cautelas pelo agente fiscalizador.

12. Veja-se que o auditor apontou três irregularidades distintas para justificar o levantamento indireto: “o período de levantamento aferido reporta 01/1996 a 12/1998 e 01/2000 a 03/2006, devido a empresa não apresentar os seus livros DIÁRIO e RAZÃO dos anos 1996 a 1998 e 2000 a 2005, as Notas Fiscais de Lanches e Refeições 01 a 03/2006, além da evidência de não ter feito sua adesão ao Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT”.

13. Desconsiderando o terceiro motivo, uma vez que em nada atrapalharia a contabilização do débito porque se trata de mera questão formal, entendo que os outros dois poderiam se relevados. Primeiro, porque a ausência dos livros DIÁRIO e RAZÃO dos anos 1996 a 1998 e 2000 a 2005 poderia ser compensada com a apresentação de Notas Fiscais dos pagamentos realizados no período, já que a não apresentação das Notas é apontada apenas para o ano de 2006. No mesmo sentido, a requisição das Notas Fiscais, como meio de se chegar ao débito, poderia identificar os pagamentos nos período de 1996 a 1998 e 2000 a 2005.

14. O fato de o auditor adotar como base de cálculo a média aritmética o valor total da “conta 51.176 – LANCHES E REFEIÇÕES – 1.396.299,35, em fls. 1258 do Livro DIÁRIO N. 28 – JULHO A DEZEMBRO 1999” também coloca em dúvida a efetiva quantificação do débito, visto que a referida conta contábil pode abarcar despesas que não diz respeito exatamente ao lanche e refeição dos empregados segurados e, por consequência, em nada dependeria da inscrição no PAT.

15. O fisco não se preocupou em fazer qualquer distinção, ao contrário, generalizou a despesa como base de cálculo do tributo pela simples nomenclatura adotada nos Livros da recorrente.

16. Há que se frisar, porque importante, que o procedimento da aferição indireta não é a regra, mas a exceção. Por isso mesmo deve ser considerada sempre com base em princípios que regem a ação administrativa, tais como o da razoabilidade e o da proporcionalidade.

17. Em julgamento recente do Superior Tribunal de Justiça – STJ, restou assentado que a ausência de documentação que reflita, de maneira idônea, a realidade dos fatos, autoriza a autoridade fiscal a proceder à aferição indireta das contribuições sociais devidas, “desde que observados os princípios da finalidade da lei, **da razoabilidade, da proporcionalidade** e da capacidade contribuinte, sendo certo, ainda, que a expedição de Ordens de Serviço a fim de regular o procedimento de arbitramento da base de cálculo, autorizada pela lei ordinária, não caracteriza ofensa ao princípio da legalidade tributária estrita”. (REsp 719.350/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/12/2010, DJe 21/02/2011)

18. Apenas para não ser cansativo, falando de cada um dos princípios, destaco que a proporcionalidade insere-se na estrutura normativa da própria Constituição Federal, junto aos demais princípios gerais norteadores da interpretação das regras constitucionais e infraconstitucionais, devendo, portanto, acompanhar o julgador administrativo na análise das demandas apresentadas pelos administrados.

19. Urge mencionar que, ao asseverar que todo homem possui uma esfera intangível de direitos, decorrentes somente de sua existência enquanto ser da espécie humana, a Constituição em verdade garantiu sobremaneira que todos os cidadãos devem ser tratados de forma equitativa, o que pressupõe um tratamento diferenciado buscando adequar a lei às necessidades e peculiaridades de cada um. O princípio da proporcionalidade tem, nesse contexto legal, um papel indispensável na consecução de um dos principais objetivos do Estado brasileiro, qual seja, o de reduzir as desigualdades sociais e regionais, consoante reza a letra do artigo 3º, inciso III, da Constituição. Nesta toada, temos que a proporcionalidade é, por consequência lógica, uma ideia ínsita à concepção do estado democrático de Direito (c.f. CRFB/88, artigo 1º., *caput*).

20. Deixo registrado, que o princípio da proporcionalidade encontra-se devidamente materializado em diversas normas de nossa Constituição, senão vejamos:

a) **resposta proporcional ao agravo:** no que diz respeito aos direitos e garantias individuais, no inciso V do artigo 5º., que constitucionalizou o direito de resposta proporcional ao agravo;

b) **no direito penal:** ao garantir a individualização das penas (artigo 5º., XLVI, *caput*), o que demonstra implicitamente a garantia no sentido de que estas deverá ser aplicadas ao apenado de forma proporcional ao delito cometido;

c) **direitos sociais:** no que tange aos direitos sociais há que se enfatizar a observância do que dispõe os incisos IV e V do artigo 7º, em que explicita-se que o valor do salário mínimo deve ser compatível com um poder aquisitivo digno, e que o piso salarial deve ser proporcional à espécie de trabalho realizado pelo trabalhador;

d) **organização do estado:** implicitamente a proporcionalidade está presente dentre os requisitos necessários à decretação de intervenção nos termos do § 3º do artigo 36 da Constituição, uma vez que sua decretação depende do agravo cometido, que exclui a intervenção por considerá-la desarrazoada nas ocasiões ali explicitadas. Sua existência é ainda prevista no tocante à composição da Câmara dos Deputados (artigo 45, *caput* e §1º), ao disciplinar dever esta ser realizada em razão da população representada;

e) **na administração pública:** no âmbito da administração pública temos que o princípio rege, ainda, a contratação temporária de funcionários, a qual deve obedecer sempre ao critério da necessidade (artigo 37, IX e XXI), assim como a aposentadoria dos servidores públicos, proporcional ao tempo de serviço (artigo 40, III, *c* e *d*); relativamente à utilização do erário público, em caso de irregularidade identificada nas contas, aplicar-se-á ao agente, sem prejuízo de outras sanções, multa proporcional ao dano causado, consoante artigo 71, VIII.

f) **Sistema Tributário:** entende-se que a Constituição consagrou a proporcionalidade quando, por exemplo, plasmou que a União não pode “utilizar tributo com efeito de confisco” (artigo 150, IV), pois a carga tributária não pode ser tão onerosa a ponto de ocasionar ao contribuinte a perda de seus bens. Além do mais a regra constitucional é que as alíquotas dos tributos devem, sempre que possível, ser proporcionais à capacidade econômica do contribuinte (artigo 145, §1º), o que nos leva mais uma vez a encontrar a proporcionalidade como elemento norteador do sistema tributário.

21. A Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal afirma categoricamente que, não somente o princípio da proporcionalidade, mas também o da razoabilidade, devem ser obedecidos.

*“Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, **motivação**, **razoabilidade**, **proporcionalidade**, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência”.*

22. Sendo assim, entendo que a ação do fiscal em não procurar outros meios documentais para corroborar o débito levantado não guarda nem razoabilidade nem proporcionalidade com o exigido pela norma contida na Lei 9784.

23. Evidentemente que não estou a negar vigência ao artigo 33, §3º, da Lei 8.212/91, mas tão somente afirmar que a adoção de meio mais gravoso para levantamento do débito para o contribuinte deverá vir acompanhada de uma conduta que extirpe qualquer dúvida em relação ao processo de quantificação do tributo, o que não ocorreu no caso concreto.

24. Outro elemento que norteia a minha posição contrária à decisão recorrida é a refiscalização produzida pelo agente fiscal em desacordo com as normas que regem a matéria.

25. Consta que o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) emitido para iniciar fiscalização anterior, inclusive resultando no lançamento de débito, abarcou período compreendido no MPF que validou a presente autuação fiscal. Sem falar que as contribuições previdenciárias determinadas como objeto de verificação da primeira fiscalização também guardam pertinência com a atual. Fatos esses que ensejam na conclusão de que efetivamente houve a refiscalização, perpetrada, contudo, sem a devida motivação.

26. Segundo alegado pelo contribuinte, a empresa foi notificada, em agosto de 2005, de que estaria sendo fiscalizada com relação às competências compreendidas entre o período de 01/1995 a 08/2005 para a “verificação do cumprimento das obrigações relativas às Contribuições Sociais administradas pela SRP, em nome do INSS, e daquelas relativas a terceiros conveniados”.

27. E, ainda conforme alegado, em fevereiro de 2006, recebeu novo Mandado de Procedimento Fiscal (f.78) de “conteúdo idêntico ao anterior”, referente ao período de 01/1996 a 03/2006. Dessa forma, parece-me que houve realmente uma nova fiscalização.

28. Sobre refiscalização tenho me posicionado no sentido de que para a realização da revisão do lançamento que o auditor assevere justificadamente e de maneira clara no relatório fiscal as razões que o levaram novamente a adotar procedimento fiscalizatório na empresa, abarcando período compreendido em notificação de débito anterior. E mais ainda,

vejo como indispensável que haja a devida fundamentação legal, sob pena de infringir, a autoridade fiscal, princípios basilares do direito tributário.

29. Com efeito, a revisão de lançamento fiscal somente deve ser realizada quando devidamente embasada pela autoridade administrativa no art. 149 do CTN, *verbis*:

*“Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:*

*I - quando a lei assim o determine;*

*II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;*

*III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;*

*IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;*

*V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;*

*VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;*

*VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;*

*VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;*

*IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.*

*Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.”*

30. Como se vê em nenhum momento o Fisco procurou demonstrar as razões pelas quais teria adotado o procedimento de revisão de lançamento de débito, ônus que lhe cabia. De maneira que a ampla defesa e o contraditório foram renegados ao contribuinte, que em momento algum pôde se defender da imposição de um procedimento que lhe imputou em sério gravame sem a devida motivação.

31. Assim, verifica-se que a ausência de motivação no que se refere às razões que levaram o fisco a realizar nova fiscalização na empresa é patente. E o art. 50 da Lei n.º

9.784/99 sustenta a necessidade de os atos administrativos, que neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses, serem motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos.

32. Nesse mesmo sentido, o Decreto n.º 7.574/2011, que regulamenta o processo de determinação e exigência de créditos tributários da União, o processo de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal e outros processos que especifica, sobre matérias administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, traz em seu artigo 38, §1º, a determinação de que o fato motivador da exigência deve ser comprovado:

*“Art. 38. A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade (Decreto no 70.235, de 1972, art. 9º, com a redação dada pela Lei no 11.941, de 2009, art. 25).*

**§1º Os autos de infração ou as notificações de lançamento, em observância ao disposto no art. 25, deverão ser instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do fato motivador da exigência.”**

33. Celso Antônio Bandeira de Mello, em sua obra intitulada ‘Curso de Direito Administrativo’ (2000, p. 433), traz argumentos de enorme valia acerca do princípio da motivação e sua aplicação, notadamente as razões técnicas, lógicas e jurídicas que servem de calço ao ato conclusivo, de molde a poder-se avaliar sua procedência jurídica e racional perante o caso concreto, *in verbis*:

*“Princípio da motivação, isto é, o da obrigatoriedade de que sejam explicitados tanto o fundamento normativo quanto o fundamento fático da decisão, enunciando-se, sempre que necessário, **as razões técnicas, lógicas e jurídicas que servem de calço ao ato conclusivo, de molde a poder-se avaliar sua procedência jurídica e racional perante o caso concreto.** Ainda aqui se protegem os interesses do administrado, seja por convencê-lo do acerto da providência tomada – o que é o mais rudimentar dever de uma Administração democrática -, seja por deixar estampadas as razões do decidido, ensejando sua revisão judicial, se inconvincentes, desarrazoadas ou injurídicas. Aliás, confrontada com a obrigação de motivar corretamente, a Administração terá de coibir-se em adotar providências (que de outra sorte poderia tomar) incapazes de serem devidamente justificadas, justamente por não coincidirem com o interesse público que está obrigada a buscar.” (g.n.)*

34. Nessa esteira, registra-se a importância de uma clara descrição dos fatos, como elemento motivador do lançamento fiscal, conforme nos relata em lapidar lição Leliana Pontes Vieira, em sua obra ‘Contencioso e Processo Fiscal’ (1996, p. 40), colacionamos:

*“c) Descrição dos fatos - esta descrição deve ser bastante clara, de modo a permitir, de um lado, que o acusado, conhecendo o fato ilícito que lhe é imputado possa exercer o seu direito constitucional de ampla defesa. E, de outro, para que o julgador nela encontre, conjugando-a com os demais elementos do processo, o necessário suporte para formar sua convicção.”*

35. A propósito, a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, trata em seu art. 2º que a Administração Pública obedecerá, dentre outros, ao princípio da motivação.

36. Sobre o ônus da prova, convém destacar importante contribuição do jurista Paulo Celso Bergstrom Bonilha, in “Da Prova no Processo Administrativo Tributário”:

*“O vocábulo ônus provém do latim (onus) e conserva o significado de fardo, carga, peso ou imposição. Nessa acepção, o ônus de provar (onus probandi) consiste na necessidade de prover os elementos probatórios suficientes para a formação do convencimento da autoridade julgadora. Bem de ver que a ideia de ônus da prova não significa a de obrigação, no sentido da existência de dever jurídico de provar. Trata-se de uma necessidade ou risco da prova, sem a qual não é possível obter êxito na causa.*

*São sujeitos da prova, assim, tanto o contribuinte quanto a Fazenda, com o intuito de convencer a autoridade julgadora da veracidade dos fundamentos de suas opostas pretensões. Esse direito de prova dos titulares da relação processual convive com o poder atribuído às autoridades (preparadora e julgadora) de complementar a prova.”*

37. No mesmo sentido é o Código de Processo Civil ao asseverar em seu artigo 333, inciso I, que o “ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito”.

38. Feitas essas considerações, dou provimento ao recurso voluntário nos termos acima delineados.

### **DO FORNECIMENTO DE LANCHES E REFEIÇÕES**

39. Conforme colocado acima, a decisão recorrida convalidou o lançamento fiscal de contribuições previdenciárias incidentes sobre os valores pagos pelo fornecimento de lanches e refeições aos empregados segurados sem a inscrição da empresa no PAT – Programa de Alimentação do Trabalhador.

40. E sobre a questão aduz o contribuinte que a fiscalização presumiu, tomando por base apenas o saldo da conta Lanches e Refeições, “que as despesas nele lançadas correspondiam a fornecimento de alimentação a empregados, e que isto seria feito de forma habitual, de sorte a caracterizar modalidade de salário indireto” (f. 765)

41. E não obstante o bom arrazoado trazido pelo fisco, a meu ver, o débito não merece prosperar. Isso porque a respeito da matéria tenho firmado entendimento no sentido de que o pagamento do auxílio-alimentação “in natura” não sofre a incidência da contribuição previdenciária, haja vista a ausência de sua natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no PAT.

42. Corroborando o posicionamento ora exposto, tem-se a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pacificando o entendimento no sentido de que o pagamento ‘in natura’ do auxílio-alimentação não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não constituir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT. Com tal atitude, a empresa planeja, apenas, proporcionar o aumento da

produtividade e eficiência funcionais. (Precedentes. EREsp 603.509/CE, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 08/11/2004, REsp 719.714/PR, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 24/04/2006).

43. Segue recente julgado da Primeira Turma deste Colendo Tribunal, *in verbis*:

**“TRIBUTÁRIO E ADMINISTRATIVO. VALE-ALIMENTAÇÃO. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - PAT. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NÃO-INCIDÊNCIA.**

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

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

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

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

**5. É que: (a) ‘o pagamento in natura do auxílio-alimentação, vale dizer, quando a própria alimentação é fornecida pela empresa, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não possuir natureza salarial, esteja o empregador inscrito, ou não, no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, ou decorra o pagamento de acordo ou convenção coletiva de trabalho’ (REsp 1.180.562/RJ (grifo nosso)**

(...)

**6. Recurso especial provido.”**

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

44. Nesse momento faz-se mister a referência ao acórdão de relatoria do **Ministro José Delgado** que tratou da matéria em questão, conforme ementa abaixo transcrita:

*“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. REFEIÇÃO REALIZADA NAS DEPENDÊNCIAS DA EMPRESA. NÃO-INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PRECEDENTES. DÉBITOS PARA COM A SEGURIDADE SOCIAL. PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ DA CERTIDÃO DA DÍVIDA ATIVA. PRECEDENTES.*

*1. Recurso especial interposto pelo INSS contra acórdão proferido pelo TRF da 4ª Região segundo o qual: a) o simples inadimplemento da obrigação tributária não constitui infração à lei capaz de ensejar a responsabilidade solidária dos sócios; b) o auxílio-alimentação fornecido pela empresa não sofre a incidência de contribuição previdenciária, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT. Em seu apelo, o INSS aponta negativa de vigência dos artigos 135 e 202, do CTN, 2º, § 5º, I e IV, 3º da Lei 6.830/80, 28, § 9º, da Lei n. 8.212/91 e divergência jurisprudencial. Sustenta, em síntese, que: a) o ônus da prova acerca da não-ocorrência da responsabilidade tributária será do sócio-executado, tendo em vista a presunção de legitimidade e certeza da certidão da dívida ativa; b) é pacífico o entendimento no STJ de que o auxílio-alimentação, caso seja pago em espécie e sem inscrição da empresa no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, é salário e sofre a incidência de contribuição previdenciária.*

*2. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento no sentido de que o pagamento in natura do auxílio-alimentação, isto é, quando a própria alimentação é fornecida pela empresa, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não constituir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT. Com tal atitude, a empresa planeja, apenas, proporcionar o aumento da produtividade e eficiência funcionais. Precedentes. EREsp 603.509/CE, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 08/11/2004, REsp 719.714/PR, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 24/04/2006.*

*3. Constando o nome do sócio-gerente na certidão de dívida ativa e tendo ele tido pleno conhecimento do procedimento administrativo e da execução fiscal, responde solidariamente pelos débitos fiscais, salvo se provar a inexistência de qualquer vínculo com a obrigação.*

*4. Presunção de certeza e liquidez da certidão da dívida ativa. Ônus da prova da isenção de responsabilidade que cabe ao sócio-gerente. Precedentes: EREsp 702.232/RS, Rel. Min.*

*Castro Meira, DJ de 26/09/2005; EREsp 635.858/RS, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 02/04/2007.*

5. *Recurso especial parcialmente provido.*”

*(REsp 977.238/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13.11.2007, DJ 29.11.2007 p. 257) [grifo nosso]*

45. Inclusive, a argumentação da Fazenda Nacional nos autos acima (REsp 977.238/RS) era de que o auxílio alimentação, pago em espécie e sem inscrição da empresa no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), possuía natureza salarial sendo, portanto, passível de recolhimento de tributo. No entanto, sua sustentação não foi provida em razão da orientação jurisprudencial pacífica do STJ em sentido contrário, qual seja não incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de auxílio alimentação.

46. E recentemente, reforçando o entendimento que vem se pacificando no STJ, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional publicou o Parecer PGFN/CRJ/n.º 2117/2011 sobre a não incidência de contribuição previdenciária sobre o auxílio alimentação pago *in natura*:

*“Tributário. Contribuição previdenciária. Auxílio-alimentação in natura. Não incidência. Jurisprudência pacífica do Egrégio Superior Tribunal de Justiça. Aplicação da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002, e do Decreto n.º 2.346, de 10 de outubro de 1997. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso e a desistir dos já interpostos.”*

47. No mesmo sentido, cito o Ato declaratório n.º 03/2011 no qual a PGFN declarou que “fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação e 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**”.

48. Além disso, pelo que se indica nestes casos, a concessão da alimentação é desvinculada do salário por força da própria Lei nº 8.212/91 que determina a não integração do salário-de-contribuição às importâncias recebidas a título de ganhos expressamente desvinculados do salário (art. 28, §9º, letra “e”, número 7).

49. É oportuno dizer que as empresas, na verdade, estão desempenhando enorme papel social ao fornecerem alimentação a seus trabalhadores, notadamente para aqueles de menor renda. Ressalta-se que cobrar contribuições sociais sobre o fornecimento próprio de alimentação é penalizar as empresas e desestimular a colaboração da sociedade na saúde do trabalhador.

50. Dessa forma, a mesma orientação do ticket alimentação aplica-se à rubrica “lanches e refeições sem inscrição/filiação no PAT” pelos mesmos fundamentos acima transcritos, já que a mesma não tem natureza salarial e não se incorpora à remuneração para quaisquer efeitos. Sendo o caso, portanto, de dar provimento ao recurso nesta parte.

## CONCLUSÃO

Processo nº 14485.000278/2008-51  
Acórdão n.º **2301--002.498**

**S2-C3T1**  
Fl. 806

---

51. Por todo o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, para, no mérito,  
DAR-LHE PROVIMENTO.

*(assinado digitalmente)*

Damião Cordeiro de Moraes - Relator

CÓPIA