



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

Processo nº 15504.000214/2008-48
Recurso nº 15.504.0002141200848 Voluntário
Acórdão nº **2803-001.727 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 14 de agosto de 2012
Matéria Obrigações Acessórias
Recorrente CONSITA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2004 a 31/12/2004

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. ALIMENTAÇÃO FORNECIDA PELO EMPREGADOR. PAGAMENTO *IN NATURA*. NÃO INCIDÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO. INSCRIÇÃO NO PAT. DESNECESSIDADE. AJUDA DE CUSTO. HABITUALIDADE.

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.

NECESSIDADE DE APRESENTAÇÃO DE PROVAS.

A impugnação ou recurso devem vir acompanhados de provas ou, no mínimo, indícios para contrastar com questões fáticas.

RETROATIVIDADE BENIGNA. GFIP. LEI N° 11.941/09. REDUÇÃO DA MULTA. As multas referentes a declarações em GFIP foram alteradas pela lei n° 11.941/09 o que, em tese, beneficia o infrator. Foi acrescentado o art. 32-A à Lei n° 8.212/91. Conforme previsto no art. 106, inciso II do CTN, deve-se aplicar a norma mais benígna ao contribuinte.

Recurso Voluntário Provido em Parte - Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, a) cancelar o lançamento e créditos tributários constituídos com base nos valores pagos pela Recorrente a título de auxílio-alimentação ou fornecimento de alimentação *in natura* (vale alimentação, lanches/refeições oferecidas e cestas básicas); b) que a aplicação da sanção seja regida pela multa estabelecida no artigo 32-A, I, da Lei n. 8.212/1991, com a redação da Lei n. 11.941/2009, desde que mais favorável ao contribuinte em relação à aplicação do art. 32, IV, §§ 3º e 5º, da Lei n. 8.212/1991, com redação anterior à Medida Provisória n. 449/2008.

Processo nº 15504.000214/2008-48
Acórdão n.º **2803-001.727**

S2-TE03
Fl. 70

(Assinado digitalmente)

Helton Carlos Praia de Lima - Presidente.

(Assinado digitalmente)

Gustavo Vettorato - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Helton Carlos Praia de Lima (presidente), Gustavo Vettorato, Natanael Vieira dos Santos, Amilcar Barca Teixeira Júnior, André Luis Marisco Lombardi, Paulo Roberto Lara dos Santos.

Relatório

Relatório

O presente Recurso Voluntário (fls.49 e seguintes) foi interposto contra decisão da DRJ(fl. 36 e seguintes do processo digital), que manteve o crédito tributário oriundo da aplicação de multa por descumprimento do disposto no art. 32, IV, §§ 3º e 5º, da Lei n. 8.212-1991, por ter deixado de informar compensações realizadas no período de 05.2004 a 12.2004, por ter deixado de informar corretamente todos fatos geradores de contribuições previdenciária em GFIP, sendo os fatos oriundos de fornecimento de alimentação *in natura* (lanches, cestas básicas, e refeições) e Programa de Repartição de Lucros. A ciência do NFLD inaugural foi em 28.12.2007 (fls. 16).

Assim, o recurso veio à presente turma especial para seu julgamento, em que apresentou os seguintes argumentos resumidos: erro de tipificação da penalidade, não incidência das contribuições previdenciárias sobre valores pagos a título de fornecimento de alimentação, bem como os valores que foram lançados a título de incidência de PRL irregular foram equivocados pois representavam antecipação de vencimentos devidamente registrados na contabilidade.

Esse é o relatório.

Voto

Conselheiro Gustavo Vettorato - Relator

I - O recurso é tempestivo, conforme supra relatado, dispensado do depósito prévio (Súmula Vinculante 21 do STF), assim deve o mesmo ser conhecido.

II – Quanto ao primeiro ponto do recurso, não pode-se dizer que houve vício insanável na tipificação, no máximo mero equívoco formal, na descrição do fato, com a conjunção “todos os fatos geradores” presentes no relatório do auto de infração.

Em caso das rubricas apontadas pela fiscalização sejam realmente referentes a fatos geradores das contribuições previdenciárias, mas que não foram informadas em GFIP, realmente haverá a incidência da norma penalizadora. Justamente, os parágrafos 3º. e 5º., do art. 32, da Lei n. 8.212/1991, vigentes a época das infrações, dispõem sobre a sanção nos casos de informações omitidas nas declarações à Previdência Social.

Logo, no caso, não vejo o vício na tipificação.

III – Quanto ao segundo ponto recursal, realmente, no que tange fornecimento de alimentação *in natura* (vale/ticket alimentação e cestas básicas), em desconformidade com o Programa de Alimentação do Trabalhador, esse auxílio-alimentação mantém a sua natureza indenizatória. Logo, não são fatos geradores de contribuições previdenciárias, não sofrendo a incidência da norma de obrigação instrumental de informá-los em GFIP (art. 32, IV, par. 2º, da Lei n. 8.212/1991).

Tais verbas encontram-se na lista daquelas que não integram o salário-de-contribuição, nos moldes do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, desde que o contribuinte, observe os critérios que o próprio dispositivo legal estabelece.

A inobservância dos critérios previstos em lei, certamente levará a autoridade administrativa incumbida do lançamento a cumprir seu dever legal, sob pena de responsabilidade funcional, conforme assevera o parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN.

Realizado o lançamento, ao contribuinte será dada a oportunidade de se defender via impugnação e, sendo mantido o lançamento, via recurso voluntário à segunda instância administrativa, que na situação vertente é o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) do Ministério da Fazenda.

Na hipótese de o contribuinte continuar vencido em suas argumentações também na segunda instância administrativa, observadas as regras previstas na legislação tributária vigente, o crédito, a partir do esgotamento de recursos nessa esfera, será objeto de cobrança pela via judicial, cobrança essa manejada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Como o assunto diz respeito ao descumprimento de legislação federal, o rito processual será realizado na Justiça Federal, podendo a discussão chegar (e em regra chega) ao Superior Tribunal de Justiça – STJ.

Toda essa movimentação, obviamente, trará para as partes despesas de vários matizes, tendo em vista que nada sai de graça na utilização da máquina do judiciário.

Partindo das premissas acima descritas e refletindo melhor sobre posicionamentos anteriores, percebo que algumas verbas, mesmo previstas em lei, e apesar da correção do lançamento levado a efeito pela autoridade administrativa, não serão alcançadas pelo fisco, tendo em vista que, ao fim e ao cabo, o Poder Judiciário, o STJ, em especial, a qualificará como não incidente de contribuição previdenciária, como é o caso do pagamento de auxílio-alimentação sem o devido registro da empresa perante o Ministério do Trabalho e Emprego.

Tais afirmativas encontram ressonância, por exemplo, na decisão proferida pelo STJ, no AgRg no AREsp 5810 / SC AGRADO REGIMENTAL NO AGRADO EM RECURSO ESPECIAL 2011/0081068-7, publicado no DJe de 10/06/2011, cuja ementa transcrevo, *verbis*:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRADO REGIMENTAL NO AGRADO EM RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ALIMENTAÇÃO FORNECIDA PELO EMPREGADOR. PAGAMENTO IN NATURA. NÃO INCIDÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO. INSCRIÇÃO NO PAT. DESNECESSIDADE. PRECEDENTES. SÚMULA 83/STJ.

1. 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.

2. 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.

3. Agrado regimental não provido. (grifou-se e destacou-se)

Como se pode observar, trata-se de jurisprudência pacificada no STJ, situação essa que a meu ver deve balizar os julgamentos nas esferas administrativas, motivo pelo qual passo, de agora em diante, a conduzir meus votos nesse sentido, considerando que a verba ora guerreada não possui natureza salarial, sendo, inclusive, desnecessária a inscrição ou não do empregador no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT. Ou seja, é um caso de não-incidência, não de isenção, pois tais valores não se encontram no alcance e sentido do fato gerador e base de cálculo definidas no art. 28, I, da Lei n. 8.212/1991, que exige a natureza

remuneratória (contraprestação pelo serviço) de tais pagamentos. Entendimento esse inclusive reconhecido pelo Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011, DOU de 24/11/2011, Ato Declaratório nº 03/2011.

Em razão dos argumentos acima expendidos excluo do lançamento a parcela *in natura* paga a título de alimentação (mesmo em vale/ticket alimentação, fornecimento de cestas básicas, ressarcimento de custos com restaurantes, restaurantes pagos pela empresa, pois somente pode ser utilizado para obtenção de alimentos pelo funcionário, mantendo sua característica), tendo em conta que ela não tem natureza salarial, bem como ser despendido o registro da empresa no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT, do Ministério do Trabalho e Emprego.

Nesse aspecto, merece acolhimento o recurso, pois, não se tratar de fato gerador das contribuições previdenciárias, a sua não informação em GFIP não se configura como infração ao art. 32, IV, par. 2º, da Lei n. 8.212/1991, não devendo a conduta ser penalizada.

IV – Quanto à alegação de que os lançamentos dos créditos com base em verbas pagas a título de PRL não correspondem à realidade por se tratarem de verbas pagas como adiantamento de salários, deve-se anotar que o contribuinte não juntou quaisquer elementos ou indícios de correteza de suas alegações.

A apresentação de tais elementos poder-se-ia ser realizada tanto em impugnação ou em recurso voluntário (art. 16, do Dec. 70.325), sob a égide da verdade material. Contudo, nenhum elemento foi trazido nos autos, para contrapor o lançamento que, *a priori*, obedeceu aos requisitos do art. 33 e 37, da Lei n. 8.212/1991.

Logo, não há como acolher a alegação.

V – Por final, por dever de ofício, ao se verificar a multa aplicada por descumprimento de obrigação acessória prevista no art. 32, IV, §§5º, da Lei n. 8.212/1991, com redação anterior à Medida Provisória n. 449/2008, deve-se atentar às alterações legais implementadas por esta e sua lei de conversão (Lei n. 11.941/2009), que revogou os parágrafos e incluiu o art 32-A, I. Recentemente, as normas sancionatórias relativas à GFIP foram alteradas pela lei n.º 11.941/09, e provavelmente beneficiam a Recorrente. Foi acrescentado o art. 32-A à Lei n.º 8.212, *in verbis*:

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por

cento), observado o disposto no § 3º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Toda multa tributária é uma sanção, ou seja tem natureza primária punitiva, ou de penalização. Contudo, ainda assim podem ser classificadas em multa moratória, decorrente do simples atraso na satisfação da obrigação tributária principal, e multa punitiva em sentido estrito, quando decorrente de infração à obrigação instrumental cumulada ou não com a obrigações principais.

Tal classificação é necessária pois, apesar de não terem natureza remuneratória, mas sancionatória, os tribunais brasileiros admitem que as multas tributárias devem ser classificadas em moratórias e punitivas (sentido estrito), em razão da existência de tratamentos diversos para cada espécie pelo próprio Código Tributário Nacional e legislação esparsas. (RESP 201000456864, HUMBERTO MARTINS, STJ - SEGUNDA TURMA, 29/04/2010; PAULSEN, Leandro. Direito tributário, constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 12ª Ed., Porto Alegre : Livraria do Advogado, 2010, p.1103-1109)

Assim, coloco como premissa que a diferença entre multa moratória e multa punitiva em sentido estrito. Como supra colocado, a primeira decorre do mero atraso da obrigação tributária principal, podendo sendo constituída pelo próprio contribuinte inadimplente no momento de sua apuração e pagamento. Já, a segunda espécie de multa, a punitiva em sentido estrito, demanda constituição pelos instrumentos de lançamento de ofício por parte dos agentes fiscais (art. 149, do CTN), em que se apura a infração cometida e a penalidade a ser aplicada. Inclusive a estipulação e definição da espécie de multa é dado

exclusivamente pela lei, fato ressaltado em face do princípio da estrita legalidade a que se regula o Direito Tributário e suas sanções (art. 97, V, do CTN). A mudança de natureza para fins de comparação no tempo, não pode ser realizada sem autorização legal, e por isso não se poderia comparar com multas punitiva em sentido estrito (referente à descumprimento de obrigação exclusivamente instrumental) com multas de natureza moratória a exemplo com a nova redação do art. 35-A, da Lei n. 8.212/1991, com a redação a partir da Medida Provisória n. 449/2008.

Devido ao disposto no art. 112, IV, do CTN, a legislação tributária que define as infrações e comina suas penalidades deve ser interpretada de forma mais favorável ao contribuinte em casos de dúvidas quanto à natureza das infrações e suas penalidades. Interpretação que deve ser conjugada com a retroatividade benígna prevista no art. 106, II, a e c, do CTN, de forma a reduzir ou extinguir penalidades sempre quando lei posterior estabeleça pena menos grave ou não entenda mais como infração tal conduta. Portanto, também deve ser colocado como premissa, que além de retroagir a aplicação de dispositivo legal mais favorável essa retroação também deve sempre buscar uma aplicação mais favorável ao contribuinte.

Assim, em razão do princípio da retroatividade benígna (art. 106, do CTN), como o entendimento que a aplicação da sanção deve ser regida pela multa estabelecida no artigo 32-A, I, da Lei n. 8.212/1991, com a redação da Lei n. 11.941/2009, desde que mais favorável ao contribuinte em relação à aplicação do art. 32, IV, §5º da Lei n. 8.212/1991, com redação anterior à Medida Provisória n. 449/2008.

Isso posto, voto por conhecer o Recurso Voluntário e, no mérito, para DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, que a aplicação da sanção seja regida pela multa estabelecida no artigo 32-A, I, da Lei n. 8.212/1991, com a redação da Lei n. 11.941/2009, desde que mais favorável ao contribuinte em relação à aplicação do art. 32, IV, §§ 3º e 5º, da Lei n. 8.212/1991, com redação anterior à Medida Provisória n. 449/2008.

V – Conclusão

Isso posto, voto para conhecer o Recurso Voluntário, para, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, reformando a decisão recorrida, no sentido de:

a) cancelar o lançamento e créditos tributários constituídos com base nos valores pagos pela Recorrente a título de auxílio-alimentação ou fornecimento de alimentação *in natura* (vale alimentação, lanches/refeições oferecidas e cestas básicas);

b) que a aplicação da sanção seja regida pela multa estabelecida no artigo 32-A, I, da Lei n. 8.212/1991, com a redação da Lei n. 11.941/2009, desde que mais favorável ao contribuinte em relação à aplicação do art. 32, IV, §§ 3º e 5º, da Lei n. 8.212/1991, com redação anterior à Medida Provisória n. 449/2008

Sala de Sessões, 14 de agosto de 2012.

(Assinado Digitalmente)

Gustavo Vettorato - Relator

Processo nº 15504.000214/2008-48
Acórdão nº **2803-001.727**

S2-TE03
Fl. 77

CÓPIA