



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

Processo nº 15504.002909/2008-64
Recurso nº 15.504.002909200864 Voluntário
Acórdão nº **2803-002.166 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 12 de março de 2013
Matéria Obrigações Acessórias
Recorrente JAM ENGENHARIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Exercício: 2000, 2001, 2003, 2002, 2004

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL.

Em face da inconstitucionalidade declarada do art. 45 da Lei n. 8.212/1991 pelo Supremo Tribunal Federal diversas vezes, inclusive na forma da Súmula Vinculante n. 08, o prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, ou do art. 173, ambos do Código Tributário Nacional, conforme o modalidade de lançamento.

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NÃO APRECIADA PELO CARF, ART. 62, DO REGIMENTO INTERNO.

O CARF não pode afastar a aplicação de decreto ou lei sob alegação de inconstitucionalidade, salvo nas estritas hipóteses do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

AUTO DE INFRAÇÃO. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO COMPLETA DO FATO E SUAS FONTES. NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL.

Fulcro nos artigos 33, da Lei n. 8.212/1991, qualquer lançamento de crédito tributário deve conter todos os motivos fáticos e legais, bem como descrição precisa dos fatos ocorridos e suas fontes para apuração do crédito tributário, sob pena de nulidade por vício material obedecendo ao art. 142 do CTN.

PREVIDENCIÁRIO. ABONO DE FÉRIAS ESTABELECIDO EM CONVENÇÃO COLETIVA, E CONCEDIDO AOS FUNCIONARIOS COM FALTAS INJUSTICADAS. NÃO DESNATURA A NATUREZA DA VERBA. VERBA NÃO TRIBUTÁVEL.

O não pagamento de abono de férias previstas em convensão coletiva nos casos de faltas injustificadas, não desnatura da natureza não retributiva, logo sofre incidência de contribuição previdenciária.

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. ALIMENTAÇÃO FORNECIDA PELO EMPREGADOR. PAGAMENTO *IN NATURA*. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO. INSCRIÇÃO NO PAT. DESNECESSIDADE. VERBA NÃO TRIBUTÁVEL.

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.

DEIXAR DE APRESENTAR GFIP OU COM INFORMAÇÕES INCORRETAS OU OMISSAS. OBRIGAÇÃO INSTRUMENTAL. MEDIDA PROVISÓRIA 449/2008. RETROATIVIDADE BENÍGNA.

A sanção por deixar de apresentar GFIP ou apresentar com informações incorretas ou omissas, com base em fatos geradores anteriores à MP n. 449/2008, em razão do princípio da retroatividade benigna (art. 106, do CTN), deve ser observada com o previsto no artigo 32-A, I, da Lei n. 8.212/1991, com a redação da Lei n. 11.941/2009, desde a multa aplicada no caso concreto seja 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, sendo vedada a comparação conjunta com os artigos 35 e 35-A, da mesma lei.

Recurso Voluntário Provido em Parte - Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso. I- por unanimidade, em declarar a extinção dos créditos lançados com base aos períodos anteriores a 11/2000, inclusive esta e a competência 13/2000, em razão da ocorrência do lapso decadencial. II- por maioria, em decretar o cancelamento do lançamento e créditos, em razão de vício material e impropriedade, no que tange os lançamentos com base nos levantamentos a título de ajuda de custo (levantamento AJ), auxílio alimentação (levantamento ALG) *in natura* (tiquete alimentação, fornecimento de alimentos e refeições) e abono de férias (levantamento ABF). Vencidos os Conselheiros Helton Carlos Praia de Lima e Eduardo de Oliveira quanto à rubrica ajuda de custo (levantamento AJ) e Helton Carlos Praia de Lima e Oseas Coimbra Junior quanto à rubrica abono de férias (levantamento ABF). III- por unanimidade, para os créditos remanescentes (levantamento COP) não decadentes, 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, §5º, da Lei n. 8.212/1991, com redação anterior à Medida Provisória n. 449/2008, não devendo ser realizada comparação com o art.35-A, da Lei n. 8212/1991, com a redação a partir da Medida Provisória n. 449/2008.

(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 (vice-presidente), Eduardo de Oliveira, Carolina Siqueira Monteiro de Andrade, Oséas Coimbra Júnior, Amilcar Barca Teixeira Júnior.

Relatório

O presente Recurso Voluntário foi interposto contra decisão *a quo*, que manteve o crédito tributário oriundo da aplicação de multa por descumprimento do disposto no art. 32, IV, da Lei n. 8.212-1991, por ter deixado de informar em GFIP a título de "remuneração" os valores pagos a título de ajuda de custo (04 e 05/2002), abono de férias (06/2001, 06/2002, 07/2002, 09/2002, 10/2002, 07/2003 a 10/2003, 05/2004, 08/2004 a 12/2004, 04/2005, 06/2005, 08/2005, 10/2005 a 12/2005), alimentação (01/1999 a 12/2005) e -- "valores pagos a Cooperativa de Trabalho", o valor bruto das notas fiscais emitidas pela UNIMED, relativo aos serviços prestados pelos cooperados (09/2000 a 12/2005). Aplicou-se a multa do art. 32, par. 5º, da Lei n. 8.212-1991. A ciência do auto de infração inaugural foi em 08.06.2006 (fls. 01).

Da decisão houve apresentação de recurso voluntário, veio à presente turma especial para seu julgamento, após alterações de competência do antigo Conselho de Contribuintes. Em resumo, apresentou os seguintes argumentos:

- Competência do antigo Conselho de Recursos da Previdência Social (CRPS) para apreciar a ilegalidade e inconstitucionalidade de dispositivos legais.

- Os valores pagos ao empregado Ronaldo José de Moraes a título de Ajuda de Custos não poderiam ser consideradas verbas salariais porque foram pagas para fins de viagem a serviço, não ultrapassam 50% do salário pago (art. 457 da CLT), bem como a fiscalização e o julgamento *a quo* apenas assim o considerou por ter sido pago em dois meses seguidos.

- Os valores pagos a título de abono de férias, previstos em convenção coletiva do trabalho (art. 144, da CLT), não poderiam ser objeto de incidência tributária, em razão de não representarem remuneração (retribuição ao trabalho), bem como tal não-incidência também estaria prevista no art. 28, par. 9º, da Lei n. 8.212-1991.

- O pagamento à cooperativas de trabalho (ex. Unimed) não pode ser objeto de incidência de contribuições previdenciárias na forma do art. 22, IV, da Lei n. 8.212, com redação da Lei n. 9.876/1999, em razão de inconstitucionalidade da disposição legal em face do art. 195, I da CF/1988.

- Quanto aos pagamentos feitos a título de auxílio alimentação (tiquete-alimentação e pagamento de valores a fornecedores de alimentos/refeição) não podem ser considerados como fatos geradores tributários, pois a empresa se inscreveu no PAT (Programa de Alimentação ao Trabalhador) em 03.05.2006, quando postou a sua inscrição. Bem como,

Processo nº 15504.002909/2008-64
Acórdão n.º **2803-002.166**

S2-TE03
Fl. 169

indiferentemente da inscrição o valor tem clara finalidade de benefício coletivo, e indenizatório, logo não teria finalidade remuneratória.

Por final, discorre sobre a devida interpretação das isenções, para requerer a procedência da impugnação e cancelamento do lançamento.

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 – Preliminarmente, por dever de ofício, deve-se atentar que houve a ocorrência do lapso decadencial referente à parte do crédito lançado.

O auto de infração foi entregue ao contribuinte em 08.06.2006.

Por se tratar de constituição de crédito tributário oriundo de aplicação de sanção por descumprimento de obrigação instrumental (acessória) o lançamento de crédito tributário é realizado de ofício, em especial nos casos de declarações não prestadas, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária (art. 149, II, do CTN). Assim, no presente caso, as regras de decadência do crédito tributário a serem aplicadas não são as definidas para os casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação de pagamento (art. 150, § 4º e art. 156, VII, do CTN), mas das regras destinadas a reger a decadência dos créditos tributários sujeitos ao lançamento de ofício, devendo assim ser observado o disposto nos arts. 156, V, e 173, inciso I do CTN. Nessa hipótese, o direito de constituição do crédito tributário será extinto ao termo de 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Essa é inclusive a orientação jurisprudencial de vários julgados do 2º Conselho de Contribuintes e da 2ª Sessão de Julgamento do CARF/MF, a exemplo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1996 a 31/12/1998

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL.

O prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 40, do Códex Tributário, ou do 173 do mesmo Diploma Legal, no caso de dolo, fraude ou simulação comprovados, tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's nºs 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante nº 08, disciplinando a matéria. In casu, tratando-se de Auto de Infração por descumprimento de obrigação acessória, aplica-se o artigo 173, inciso I, do CTN, uma vez que a contribuinte omitiu informações ao INSS, caracterizando lançamento de ofício.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO. (Ac. 2401-00.567, Rel. Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira da 1ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF/MF, sessão de 03.12.2009 – no mesmo sentido Ac. Ac. 206-01.698 do 2º CC)

Por fim, tal matéria foi submetida ao crivo da 1ª. Seção do Superior Tribunal de Justiça, através de Recurso Especial representativo de controvérsia – RESP 973.733, conforme art. 543-C do normativo processual e, segundo a nova redação do art. 62-A do Regimento interno do CARF, de reprodução obrigatória pelos Conselheiros. Reproduzimos excerto da ementa:

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal(...) grifamos

O aspecto temporal da hipótese de incidência da norma sancionatória é o momento de desobediência da norma tributária de obrigação acessória, que se dá no momento em que ela deveria ser cumprida, mas não é. Assim, consoante a regra retro citada, se faz reconhecer a decadência referente ao período anterior a 11/2000, inclusive esta e a competência 13/2000. Considerando que a entrega da GFIP 12/2000 se dá em janeiro de 2001, esta competência não se encontra atingida pela decadência.

Logo, os créditos constituídos com base nos períodos anteriores a 11/2000, inclusive esta e a competência 13/2000, estão extintos em razão da ocorrência do lapso decadencial.

III – Em segunda preliminar, quanto ao poder do CRPS ou, ao caso, o CARF/MF poderem apreciar a ilegalidade ou inconstitucionalidade, em uma análise *raza*, realmente não é permitido. No caso do CARF, indiferentemente da opinião pessoal do Relator ou dos demais conselheiros, é vedado aos Conselheiros do CARF-MF afastarem a aplicação da lei ou decreto sob o argumento de inconstitucionalidade/ilegalidade do tributo que está previsto em lei, salvo nas exceções expressas dos artigos 62 e 62-A do Regimento Interno do CARF-MF. O que não ocorre no presente processo.

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

*Parágrafo único. O disposto no **caput** não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:*

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

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 nº 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.

{2} § 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B. {2} § 2º O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes. {2} o que no caso em nada foi apresentado ou se configura nos autos

Logo, essa preliminar da parte recorrente não se sustenta na atual forma.

III – Quanto aos valores pagos ao empregado Ronaldo José de Moraes a título de Ajuda de Custos, e não poderiam ser consideradas verbas salariais porque foram pagas para fins de viagem a serviço, não ultrapassam 50% do salário pago (art. 457 da CLT), bem como a fiscalização e o julgamento *a quo* apenas assim o considerou por ter sido pago em dois meses seguidos, a razão atende ao contribuinte.

Verifica-se nos autos que em momento algum a recorrente negou-se a entregar documentos ou livros fiscais, mesmo assim a fiscalização desconsiderou a anotação e lançamento contábil, entendeu que o mesmo era retribuição ao trabalho, sem informar qual seria o real motivo. Isso por si só representa uma infração tanto ao art. 142, do CTN, que ordena que o lançamento do crédito seja plenamente motivado, bem como ao art. 37 da Lei n. 8.212, e art. 148 do CTN, que permite a desconsideração da contabilidade desde que os mesmos não mereçam fê. Desconsideração que deve ser plenamente motivada e fundamentada. Fato que não foi explicado pela fiscalização, por que dois pagamentos isolados a título de ajuda de custo, de baixo valor, teriam caráter remuneratório. Isso acarreta em defeito na formação da norma tributária individual e concreta. Tudo sob pena de desrespeito ao princípio da ampla defesa e contraditório, o que por si só é uma nulidade plena.

O único fundamento trazido apenas no julgamento de primeira instância, que seria justamente ter sido pago em duas vezes seguidas. Assim, reforça a questão de que houve inovação dos fundamentos por parte do julgador de primeiro grau, demonstrando a fragilidade da construção do crédito.

Assim, nesse caso há um vício material no lançamento de tal crédito. Merecendo acolhida o Recurso.

IV - - Os valores pagos a título de abono de férias, previstos em convenção coletiva do trabalho (art. 144, da CLT), não podem ser objeto de incidência tributária, em razão de não apresentarem remuneração (retribuição ao trabalho), bem como tal não-incidência também estaria prevista no art. 28, par. 9º, da Lei n. 8.212-1991. Argumentos da Recorrente que merecem acolhimento.

Realmente, algo que sequer é contestado pela decisão *a quo* é que os valores pagos a título de abono de férias estão previstos em convenção coletiva do trabalho. Apenas mante o crédito também inovando o fundamento não trazido no ato de lançamento, de que tais valores teriam a função remuneratória por serem vinculados a assiduidade.

Primeiro, simplesmente, por não ter constado no Relatório Fiscal o motivo de desconsiderar a convenção coletiva do trabalho para fins do previsto no art. 28, par. 9º, da Lei n. 8.212-1991, e somente vir a ser cogitado em decisão de primeiro grau por si só representa uma infração tanto ao art. 142, do CTN, que ordena que o lançamento do crédito seja plenamente motivado, bem como ao art. 37 da Lei n. 8.212, e art. 148 do CTN, que permite a desconsideração da contabilidade desde que os mesmos não mereçam fé. Desconsideração que deve ser plenamente motivada e fundamentada. Sendo uma repetição do já colocado acima. Isso acarreta em defeito na formação da norma tributária individual e concreta. Tudo sob pena de desrespeito ao princípio da ampla defesa e contraditório, o que por si só é uma nulidade plena.

Ainda, o limitador de pagamento de abono de férias com base em assiduidade (não ter mais que 4 faltas injustificadas), não se descaracteriza a natureza não retributiva dos valores. Basta verificar, que as férias com pagamento de salário apenas são um direito ao trabalhador que permanecer na empresa após um ano de trabalho, caso seja desligado da mesma antes desse ano, ele não terá direito a gozar dessas férias. Ainda, o art. 130, da CLT, é claro em reduzir as férias nos casos de faltas injustificadas, mesmo assim não há desnaturação da natureza não retributiva.

Considerando que tanto o STJ quanto o STF consolidaram o entendimento de que os pagamentos feitos a título de férias (gozadas ou não gozadas), bem como abonos e adicionais de mesma natureza, são pagamento feitos sem a natureza de retribuição ao trabalho, pois durante o período de férias não há trabalho, assim, não estão no campo a incidência de contribuições previdenciárias, na forma como prevê o art. 28, da Lei n. 8.212/1991. Ou seja, um típico caso de não incidência, a norma tributária não prevê o evento sob o qual deve incidir o tributo, assim, não se trata de não aplicação da norma em razão de inconstitucionalidade, mas de não aplicação em razão da devida interpretação da natureza do ato jurídico.

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

SALÁRIO-MATERNIDADE E FÉRIAS USUFRUÍDAS. AUSÊNCIA DE EFETIVA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO PELO EMPREGADO. NATUREZA JURÍDICA DA VERBA QUE NÃO PODE SER ALTERADA POR PRECEITO NORMATIVO. AUSÊNCIA DE CARÁTER RETRIBUTIVO. AUSÊNCIA DE INCORPORAÇÃO AO SALÁRIO DO TRABALHADOR. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARECER DO MPF PELO PARCIAL PROVIMENTO DO RECURSO. RECURSO ESPECIAL PROVIDO PARA AFASTAR A INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA

SOBRE O SALÁRIO-MATERNIDADE E AS FÉRIAS USUFRUÍDAS.

1. Conforme iterativa jurisprudência das Cortes Superiores, considera-se ilegítima a incidência de Contribuição Previdenciária sobre verbas indenizatórias ou que não se incorporem à remuneração do Trabalhador.

2. O salário-maternidade é um pagamento realizado no período em que a segurada encontra-se afastada do trabalho para a fruição de licença maternidade, possuindo clara natureza de benefício, a cargo e ônus da Previdência Social (arts. 71 e 72 da Lei 8.213/91), não se enquadrando, portanto, no conceito de remuneração de que trata o art. 22 da Lei 8.212/91.

3. Afirmar a legitimidade da cobrança da Contribuição Previdenciária sobre o salário-maternidade seria um estímulo à combatida prática discriminatória, uma vez que a opção pela contratação de um Trabalhador masculino será sobremaneira mais barata do que a de uma Trabalhadora mulher.

4. A questão deve ser vista dentro da singularidade do trabalho feminino e da proteção da maternidade e do recém nascido; assim, no caso, a relevância do benefício, na verdade, deve reforçar ainda mais a necessidade de sua exclusão da base de cálculo da Contribuição Previdenciária, não havendo razoabilidade para a exceção estabelecida no art. 28, § 9º., a da Lei 8.212/91.

5. O Pretório Excelso, quando do julgamento do AgRg no AI 727.958/MG, de relatoria do eminente Ministro EROS GRAU, DJe 27.02.2009, firmou o entendimento de que o terço constitucional de férias tem natureza indenizatória. O terço constitucional constitui verba acessória à remuneração de férias e também não se questiona que a prestação acessória segue a sorte das respectivas prestações principais. Assim, não se pode entender que seja ilegítima a cobrança de Contribuição Previdenciária sobre o terço constitucional, de caráter acessório, e legítima sobre a remuneração de férias, prestação principal, pervertendo a regra áurea acima apontada.

6. O preceito normativo não pode transmudar a natureza jurídica de uma verba. Tanto no salário-maternidade quanto nas férias usufruídas, independentemente do título que lhes é conferido legalmente, não há efetiva prestação de serviço pelo Trabalhador, razão pela qual, não há como entender que o pagamento de tais parcelas possuem caráter retributivo. Consequentemente, também não é devida a Contribuição Previdenciária sobre férias usufruídas.

7. Da mesma forma que só se obtém o direito a um benefício previdenciário mediante a prévia contribuição, a contribuição também só se justifica ante a perspectiva da sua retribuição futura em forma de benefício (ADI-MC 2.010, Rel. Min. CELSO DE MELLO);

dest'arte, não há de incidir a Contribuição Previdenciária sobre tais verbas.

8. Parecer do MPF pelo parcial provimento do Recurso para afastar a incidência de Contribuição Previdenciária sobre o salário-maternidade.

9. Recurso Especial provido para afastar a incidência de Contribuição Previdenciária sobre o salário-maternidade e as férias usufruídas.

(REsp 1322945/DF, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 27/02/2013, DJe 08/03/2013)

Indiferentemente da nulidade supra mencionada, os créditos lançados não poderiam ter por base os valores pagos a título de abono de férias, previsto em convenção coletiva.

V – Quanto o crédito lançado com base na não informação dos pagamentos à cooperativas de trabalho (ex. Unimed), como preliminarmente antecipado, não pode ser afastado administrativamente apenas com argumento de afronta à constituição (arts. 62 e 62-A, do RICARF).

Assim, neste ponto, fica mantido o lançamento.

VI - No que tange fornecimento de alimentação *in natura* (vale/ticket alimentação e cestas básicas), constatado pela própria fiscalização, 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 serem lançados na GFIP como “remuneração” como pretendia impor a autação. Passa-se abaixo a motivação do dito anteriormente.

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 (pagamento pelo trabalho, ou retribuição ao trabalho), 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 remuneração e fato gerador das contribuições previdenciárias, logo não há o dever de informação na GFIP, bem como não configura infração ao art. 32, IV, da Lei n. 8.212/1991, não devendo a conduta ser penalizada.

VII – Por final, por dever de ofício, quanto à aplicação da multa 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 nº 11.941/09, e provavelmente beneficiam a Recorrente. Foi acrescentado o art. 32-A à Lei nº 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. 8212/1991, 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 benigna 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 benigna (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, não devendo ser realizada comparação com os arts. 35 e 35-A.

IV - Isso posto, voto por conhecer o Recurso Voluntário e, no mérito, para DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, reformar a decisão *a quo*, no sentido de:

- a) declarar a extinção dos créditos lançados com base aos períodos anteriores a 11/2000, inclusive esta e a competência 13/2000, em razão da ocorrência do lapso decadencial;
- b) decretar o cancelamento do lançamento e créditos, em razão de vício material e improcedência, no que tange os lançamentos com base nos levantamentos a título de ajuda de custo (levantamento AJ), auxílio alimentação (levantamento ALG) *in natura* (tiquete alimentação, fornecimento de alimentos e refeições) e abono de férias (levantamento ABF).
- c) que, para os créditos remanecentes (levantamento COP) não decadentes, 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, §5º, da Lei n. 8.212/1991, com redação anterior à Medida Provisória n. 449/2008, não devendo ser realizada comparação com o art.35-A, da Lei n. 8212/1991, com a redação a partir da Medida Provisória n. 449/2008.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Gustavo Vettorato - Relator