



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 15504.006975/2010-28
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-008.443 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 16 de dezembro de 2019
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CONSTRUTORA COMERCIO E OBRAS - CCO LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 30/12/2008

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. DESATENDIMENTO DE PRESSUPOSTO. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência, na parte em que não restam demonstrados a legislação interpretada de forma divergente e o alegado dissídio jurisprudencial em vista a ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigma.

AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO. PAGAMENTO EM DINHEIRO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INAPLICABILIDADE DO ATO DECLARATÓRIO PGFN N.º 03/2011.

Para o gozo da isenção prevista na legislação previdenciária, no caso auxílio alimentação, a empresa deverá comprovar a sua regularidade perante o Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, sendo que inexistente previsão no PAT para o pagamento de auxílio alimentação em dinheiro.

A jurisprudência do STJ, bem assim o Ato Declaratório PGFN nº 03/2011, referem-se a fornecimento de alimentação “*in natura*”, e não amparam a extensão da isenção referida na Lei de Custeio Previdenciário a valores pagos em espécie sob a denominação de auxílio alimentação.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS E ACESSÓRIAS. PENALIDADES. RETROATIVIDADE BENIGNA.

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de informação sobre a remuneração de segurados da Previdência Social em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (Súmula CARF nº 119).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto ao auxílio alimentação em pecúnia e à retroatividade benigna relativa às multas e, no mérito, na parte conhecida, em dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho (Relator), Ana Paula Fernandes, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maurício Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Auto de Infração referente a contribuições devidas à Seguridade Social a cargo da empresa, não declaradas nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, conforme descrito no Relatório do Auto de Infração nº 37.267.361-9 (fls. 176/204), incidentes sobre as seguintes parcelas:

- diferenças apuradas entre as remunerações pagas e/ou creditadas aos segurados empregados, discriminadas em folhas de pagamento e as declaradas na GFIP, relativas ao período de 01/2005 a 08/2008;
- pagamento de refeições aos empregados, consignadas em folha de pagamento, sem a devida inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, referente ao período de 01/2005 a 07/2008;
- cestas básicas fornecidas aos empregados, sem a devida inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, não incluídos em folhas de pagamento, referentes ao período de 07/2005 a 06/2007;
- pagamento de transporte em pecúnia no período de 01/2005 a 07/2008;
- ajuda de custo paga a empregados no período de 09/2005 a 02/2006;
- abono convenção coletiva pago em 09/2005 e 10/2005
- glosa salário-família referente a pagamentos indevidos no período de 01/2005 a 09/2007 e 06/2008.

De acordo com o Relatório do Auto de Infração, em razão do disposto no art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional – CTN, efetuou-se o comparativo das multas aplicáveis em decorrência das alterações introduzidas na Lei nº 8.212/1991 pela MP nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941/2009 e a multa vigente antes de tais alterações, conforme anexo XLII (fls. 326)

Informa ainda a Autoridade Autuante que foram arroladas como componentes do grupo econômico, à vista do disposto no art. 124, II do CTN, c/c o art. 30, inciso IX da Lei n.º 8.212/1991 e art. 222 do Decreto n.º 3.048, de 1999, as empresas Construções Consultoria e Obras - CCO Ltda, CNPJ n.º 00.685.378/0001-76 e UDI Trunking Manutenção de Redes de Telecomunicações Ltda, CNPJ n.º 01.485.146/0001-37.

Em sessão plenária de 15/10/2013, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão n.º 2301-001.630 (fls. 1378/1395), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 30/11/2008

PREVIDENCIÁRIO. PERÍODO ATINGIDO PELA DECADÊNCIA QUINQUENAL. SÚMULA VINCULANTE DO STF.

Após a publicação da Súmula Vinculante n.º 8 pelo Supremo Tribunal Federal que declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212/1991, aplicam-se as disposições do CTN para fins do cômputo da decadência.

Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo decadencial das Contribuições Previdenciárias é de 05 (cinco) anos, nos termos dos arts. 150, § 4º, quando houver antecipação no pagamento, mesmo que parcial, por força da Súmula Vinculante n.º 08, do Supremo Tribunal Federal.

GRUPO ECONÔMICO.

O fato de haver Pessoas Jurídicas que pertençam ao mesmo grupo econômico, por si só, não enseja a responsabilidade solidária, na forma prevista no artigo 124 do CTN.

VALE TRANSPORTE Não há incidência de contribuição previdenciária sobre o Vale Transporte pago em pecúnia, considerando o caráter indenizatório da verba, nos termos da Súmula n.º 60 da AGU.

REFEIÇÕES EM DINHEIRO E CESTAS BÁSICAS IN NATURA NÃO SUBMETIDAS AO PAT.

Não deve incidir a contribuição previdenciária quando a empresa fornece a alimentação em pecúnia e cestas básicas in natura, sem estar inscrita no PAT.

ABONOS EM DECORRÊNCIA DA CONVENÇÃO COLETIVA NÃO COMPROVADA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

As verbas pagas pela empresa a título de abonos desvinculados do salário, pagos de forma esporádica, não constituem base de cálculo das contribuições previdenciárias, se forem efetivamente comprovadas por meio da previsão em Convenção Coletiva de Trabalho CCT.

AJUDA DE CUSTO PAGA EM DIVERGÊNCIA COM A LEGISLAÇÃO.

INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Incide contribuição previdenciária quando o contribuinte paga Ajuda de Custo sem atender aos preceitos da legislação previdenciária.

SALÁRIO-FAMÍLIA.

Tendo a Fiscalização demonstrado que o valor pago a título de salário-família excedeu os limites legais, cabe ao contribuinte provar o contrário.

MULTA DE MORA.

Recálculo da multa de mora para que seja aplicada a mais benéfica ao contribuinte por força do art. 106, II, “c” do CTN.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

O resultado do julgamento foi registrado nos seguintes termos:

ACORDAM os membros do Colegiado, nas preliminares: I) por maioria de votos, não reconheço a existência da solidariedade entre as empresas arroladas como solidárias. Vencido o conselheiro Leôncio Nobre de Medeiros. II) Por unanimidade de votos reconhecer a decadência parcial em relação ao período compreendido entre 01/2005 a 03/2005, nos termos do art. 150, § 4º do CTN. No mérito: I) por unanimidade de votos, dar provimento parcial para excluir da base de cálculo da contribuição previdenciária os valores pagos a título de “Vale Transporte em pecúnia”, “Alimento em pecúnia”, “Cesta Básica in natura”; II) por maioria de votos determinar o recálculo da multa de mora, de acordo com o disposto no art. 35, caput, da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/2009 (art. 61, da Lei no 9.430/96), prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte. Vencido o conselheiro Leôncio Nobre de Medeiros na questão da multa.

O processo foi encaminhado à PGFN em 20/09/2013 (fl. 1393) que apresentou, em 01/11/2013 (fls. 1507), o Recurso Especial de fls. 1397/1433, no intuito de rediscutir as seguintes matérias: **a) existência de solidariedade econômico entre as empresas integrantes de grupo econômico; b) desnecessidade de envio do lançamento para todos os devedores solidários; c) decadência; d) incidência de contribuições sobre a verba “alimentação” paga em pecúnia e) fixação da multa - dispositivo aplicável; e f) incidência de contribuição previdenciária sobre a bolsa não extensível à totalidade de segurados e dirigentes da empresa.**

Ao Recurso Especial da Fazenda Nacional foi dado seguimento parcial, somente em relação às matérias mencionadas nos itens “a”, “b”, “d” e “e”, consoante despacho datado de 27/08/2015 (fls. 1509/1518).

Em relação às matérias para as quais o apelo foi admitido, à guisa de paradigma foram apresentados os acórdãos os acórdãos a seguir relacionados, cujas ementas, na parte que interessa à presente análise, transcreve-se a seguir:

grupo econômico

Acórdão nº 206-01.818:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/02/2002 a 30/11/2004

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA CUSTEIO AQUISIÇÃO DE PRODUTO RURAL DE PESSOA FÍSICA.

[...]

GRUPO ECONÔMICO.

Ao verificar a existência de grupo econômico de fato, a auditoria fiscal deverá caracterizá-lo e atribuir a responsabilidade pelas contribuições não recolhidas aos participantes.

Recurso Voluntário Negado.

desnecessidade de envio do lançamento para todos os devedores solidáriosAcórdão 205-00.482:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/07/1994 a 31/12/1998

Ementa: SOLIDARIEDADE PASSIVA. INCABÍVEL A ALEGAÇÃO DE BENEFÍCIO DE ORDEM PARA COBRANÇA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

A contratante de serviços de mão-de-obra tem a obrigação de exigir do executor cópia da guia de recolhimento, para fins de elisão da solidariedade.

Recurso Voluntário negado.

alimentação paga em pecúniaAcórdão 2803-002.282

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. TERCEIROS. ALIMENTAÇÃO SEM ADESÃO AO PAT. AUSÊNCIA DE NATUREZA SALARIAL. NÃO- INCIDÊNCIA.

O fornecimento de alimentação in natura 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.

AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO PAGO EM DINHEIRO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

O fornecimento de alimentação em pecúnia a empregado integra o salário de contribuição.

Fixação da multa

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2005 a 31/12/2006

[...]

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA MULTA PREVISTA NO ART.44, I, DA LEI n.º 9.430/1996.

Nos lançamentos de ofício de contribuições sociais, aplica-se a multa prevista no art. 44, I, da Lei n.º 9.430/1996, não se cogitando da aplicação da multa moratória prevista no art. 61 da mesma Lei.

[...]

Quanto as matéria para as quais o Recurso Especial teve seguimento, a PGFN alega, em síntese o que segue:

solidariedade entre empresas que integram um grupo econômico

- a CONSTRUTORA COMÉRCIO E OBRAS – CCO LTDA foi autuada, bem como as pessoas jurídicas Construções Consultoria e Obras – CCO Ltda e UDI Trunking Manutenção de Redes Telecomunicações LTDA, por entender a

fiscalização a formação de grupo econômico, conforme os preceitos contidos na legislação de regência, notadamente no art. 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/1991

- é suficiente a existência desse dispositivo legal para legitimar a responsabilização solidária das empresas de um mesmo grupo econômico pelas dívidas com a Seguridade Social. Cita jurisprudência administrativa

- o instituto “grupo econômico”, possui definição no Direito Privado;

- o efeito tributário pretendido pelo art. 30, IX da Lei nº 8.212/1991 é o seguinte: configurado o grupo econômico, haverá responsabilidade solidária no tocante às obrigações tributárias (pagamento contribuições previdenciárias);

- o inciso II do art. 124 do CTN estabelece duas espécies de devedores solidários de tributo:

- a primeira é designada pela doutrina como solidariedade de fato. Nesse caso, basta as pessoas possuírem interesse comum na situação que constitui fato gerador do tributo, sendo desnecessária previsão específica, na lei que regular determinado tributo, para apontar os devedores solidários, sendo uma norma de caráter geral, aplicando-se aos tributos existentes no sistema tributário nacional;
- a outra espécie é aquela que a doutrina chama de solidariedade de direito, que decorre de expressa previsão legal, ou seja, previsão na lei instituidora do tributo, não exigindo a configuração de qualquer interesse comum na constituição do fato gerador.

- o art. 30, inciso IX da Lei nº 8.212/1991, que cuida da responsabilidade solidária das empresas de um grupo econômico pelas dívidas para com a Seguridade Social, refere-se a uma solidariedade prevista em lei, logo não depende de demonstração de qualquer interesse comum. Cita doutrina;

- essa solidariedade fixada na legislação previdenciária das empresas do mesmo grupo econômico é ampla, bastando um dos integrantes do grupo econômico descumprir as obrigações fiscais (não efetuar o pagamento das contribuições previdenciárias), para os outros terem que assumir a responsabilidade por via de solidariedade;

- para configurar a existência do grupo econômico, deve-se definir o seu conceito, e, para isso, deve-se reportar as definições dadas acima, tanto pelo Direito do Trabalho quanto pelo Direito Comercial;

- o art. 2º, § 2º da CLT exige, como condição elementar para existência de grupo econômico, o controle central de uma das empresas sobre as demais, sendo esse mesmo entendimento se extrai da Instrução Normativa SRP nº 03/2005;

- o art. 265 da Lei nº 6.404/1976 (Lei de Sociedades Anônimas), por sua vez, dispõe que basta a combinação de esforços entre as empresas para que auferam objetivos comuns, ou participem do empreendimento comum;

- diante disso, podemos firmar o convencimento que, para caracterizar grupo econômico, é necessário haver a conjugação dos seguintes elementos: i) composição de entidades estruturadas como empresas; e ii) que, entre elas, haja um nexo relacional;

- a situação sob análise atende a essas definições. Reproduz trecho do Relatório Fiscal para afirmar que resta caracterizado a formação do grupo econômico de

fato e a consequente responsabilização solidária de todas as empresas dele integrantes;

desnecessidade de envio do lançamento para todos os devedores solidários

- o instituto da responsabilidade solidária dá ao poder público a possibilidade de efetuar o lançamento no responsável que também sofre a sujeição passiva na forma dos arts. 121 e 124 do CTN;
- lei referida pelo inciso II do art. 124 do Código Tributário Nacional é a própria Lei nº 8.212/91;
- tal dispositivo institui a solidariedade passiva paritária, pela qual a obrigação tributária constitui-se para todos os sujeitos passivos designados em lei, podendo qualquer um deles ser chamado a solver o débito, respondendo integralmente pelo seu cumprimento, sem que haja benefício de ordem. Cita doutrina;
- o instituto da solidariedade é um expediente jurídico eficaz para proteger o credor, na procura da satisfação dos seus direitos;
- sempre que haja mais de um devedor, na mesma relação jurídica, cada um obrigado ao pagamento da dívida integral, dizemos existir solidariedade passiva, na linha do que preceitua o artigo 896 do antigo Código Civil Brasileiro, 264 do CCB atual (*Há solidariedade, quando, na mesma obrigação, concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado à dívida total*);
- a solidariedade, nesse contexto, implica o fato de que a obrigação se constitui originária e simultaneamente em face de todos os sujeitos passivos;
- se existe a obrigação tributária, é certo que pode se realizar o lançamento, já que este é ato meramente declaratório da existência da respectiva obrigação. E se a obrigação se constitui simultaneamente para todos os sujeitos passivos, também pode se realizar o lançamento contra qualquer um dos co- obrigados, sem benefício de ordem;
- conclui-se, assim, pela desnecessidade de intimação do responsável solidário acerca do lançamento. Isto porque a solidariedade independe desses fatores e remanesce como legal e legítima, não só à luz do que dispõe a legislação previdenciária, mas sob os holofotes de todo o ordenamento jurídico pátrio. Reproduz trecho da Nota Técnica PG/CCAR n.º 169/1996;
- a tese jurídica adotada pela decisão recorrida de que, para se exigir débitos por responsabilidade solidária, é necessário intimar todos os solidários afronta o instituto da responsabilidade solidária, enunciado na Lei nº 8.212/91 e lhe retira a própria essência, a sua própria razão de existir;
- condicionar a cobrança do crédito previdenciário por responsabilidade solidária à ciência de todos os solidários significa adulterar e reduzir o alcance do instituto da solidariedade, previsto em lei;

alimentação paga em pecúnia

- os valores fornecidos em pecúnia aos empregados a título de auxílio-alimentação integram o salário-de-contribuição, já que não se enquadram como prestação *in natura*;
- de acordo com o previsto no art. 28 da Lei n.º 8.212/91, para o segurado empregado entende-se por salário-de-contribuição a totalidade dos rendimentos

destinados a retribuir o trabalho, incluindo nesse conceito os ganhos habituais sob a forma de utilidades;

- a recompensa em virtude de um contrato de trabalho está no campo de incidência de contribuições sociais;

- porém, existem parcelas que, apesar de estarem no campo de incidência, não se sujeitam às contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial, tais verbas estão arroladas no art. 28, § 9º da Lei n.º 8.212/1991;

- conforme disposto na alínea “c”, do § 9º, do art. 28, da Lei n.º 8.212/91, o legislador ordinário expressamente excluiu do salário-de-contribuição, a parcela “*in natura*” recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei n.º 6.321.

- assim, para a não incidência da Contribuição Previdenciária, é imprescindível que o pagamento seja feito “*in natura*”, o que não abrange o valor pago em pecúnia;

- o Programa de Alimentação do Trabalhador não admite o fornecimento do auxílio-alimentação em pecúnia, consoante se depreende do art. 4º do Decreto n.º 5/1991 que regulamenta esse programa;

- a isenção é uma das modalidades de exclusão do crédito tributário, e dessa forma, interpreta-se literalmente a legislação que disponha sobre esse benefício fiscal, conforme prevê o CTN em seu artigo 111, I

- ao se admitir a não incidência da contribuição previdenciária sobre tal verba, paga aos segurados empregados em afronta aos dispositivos legais que regulam a matéria, teria que ser dada interpretação extensiva ao art. 28, § 9º, e seus incisos, da Lei n.º 8.212/91, o que vai de encontro com a legislação tributária;

- onde o legislador não dispôs de forma expressa, não pode o aplicador da lei estender a interpretação, sob pena de violar-se os princípios da reserva legal e da isonomia;

- caso o legislador tivesse desejado excluir da incidência de contribuições previdenciárias a parcela paga em pecúnia referente ao auxílio-alimentação teria feito menção expressa na legislação previdenciária, mas, ao contrário, fez menção expressa de que apenas a parcela paga “*in natura*” não integra o salário-de-contribuição;

- a Lei n.º 10.243/01 alterou a CLT, mas não interferiu na legislação previdenciária, pois esta é específica;

- o art. 458 da CLT refere-se ao salário para efeitos trabalhistas, sendo que, para incidência de contribuições previdenciárias, há o conceito de salário-de-contribuição, com definição própria e possuindo parcelas integrantes e não integrantes;

- as parcelas não integrantes estão elencadas exhaustivamente no art. 28, § 9º da Lei n.º 8.212/91, conforme demonstrado;

- a prova mais robusta de que a verba para efeito previdenciário não coincide com a verba para incidência de direitos trabalhistas, é fornecida pela própria Constituição Federal. Conforme o art. 195, § 11 da Carta Magna, os ganhos

habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei.

- pela leitura do texto constitucional é possível afirmar que para efeitos previdenciários foi alargado o conceito de salário;
- desse modo, não havendo dispensa legal para incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas, deve persistir o lançamento.

fixação da multa

No que se refere à fixação da multa, a Fazenda Nacional requer que prevaleça o entendimento de que deve ser verificado, na fase de execução, qual a norma mais benéfica ao contribuinte: se a soma das multas previstas na legislação vigente à época do lançamento (art. 35, II e 32, IV, da norma revogada) ou aquela prevista no art. 35-A, incluído pela MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

Sem contrarrazões.

Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho - Relator

Conhecimento

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, restando perquirir se atende aos demais pressupostos necessários à sua admissibilidade.

De se repisar que as matérias devolvidas à apreciação deste Colegiado são: i) solidariedade entre as empresas integrantes de grupo econômico; ii) desnecessidade de envio do lançamento para todos os devedores solidários; iii) incidência de contribuições sobre a verba “alimentação” paga em pecúnia e iv) fixação da multa - dispositivo aplicável.

Em relação à incidência de contribuições sobre valores pagos em pecúnia a título de auxílio alimentação e à fixação da multa (retroatividade benigna), entendo que os acórdãos indicados como paradigmas veiculam decisões dissonantes em face de situações análogas e que a Fazenda Nacional demonstrou adequadamente as divergências suscitadas, portanto o Recurso Especial deve ser conhecido.

No que se refere às matérias solidariedade entre as empresas integrantes de grupo econômico e desnecessidade de envio do lançamento para todos os devedores solidários, em minha compreensão o apelo fazendário não segue a mesma sorte.

Afigura-se necessário esclarecer que, com relação à solidariedade, deu-se provimento ao recurso voluntário, porque, no entender do Colegiado ordinário:

- a) o art. 124 do CTN somente permitiria que a fiscalização colocasse no polo passivo da obrigação previdenciária empresas com efetivo vínculo jurídico de controle ou de administração ou que participassem conjuntamente da materialidade do fato gerador; e
- b) as empresas arroladas como responsáveis solidária não foram devidamente citadas da referida solidariedade.

Em razão disso, para o restabelecimento da solidariedade faz-se necessário o afastamento dessas duas razões que serviram de fundamento para a decisão desafiada.

Por certo, acerca da existência de solidariedade, o Acórdão Paradigma nº 206-01.818 diverge claramente da decisão fustigada, pois considera desnecessária a comprovação de interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária principal (art. 124, I do CTN), ou seja, diferentemente do juízo veiculado no voto condutor da decisão recorrida, o colegiado paradigmático entendeu pela aplicação do inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212/1991, segundo o qual, para serem responsabilizadas solidariamente é suficiente que as empresas que integrem grupo econômico de qualquer natureza.

Por outro lado, quanto a necessidade de notificação dos devedores solidários da efetivação do lançamento, tem-se que o acórdão recorrido trata de questão que em nada se assemelha com a do julgado trazido a cotejo. É que, como já se esclareceu, a decisão atacada trata de responsabilidade em razão da caracterização de grupo econômico, em vista dos disposto no inciso II do art. 124 do CTN, c/c inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212/1991. Senão vejamos trechos do Relatório Fiscal a esse respeito:

10 - Caracterização e Constituição do Grupo Econômico

10.1- Estão sendo arroladas as empresas componentes do grupo econômico identificado, abaixo relacionadas, à vista do disposto no CTN, art. 124, II; Lei 8.212/1991, art. 30, IX e Decreto 3.048/1999, art. 222; [...]

[...]

EMPRESA	CNPJ
Construções Consultoria e Obras – CCO Ltda	00.685.378/0001-76
UDI Trunking Manutenção de Redes de Telecomunicações LTDA	01.485.146/0001-37

A empresa UDI Trunking Manutenção de Redes de Telecomunicações LIDA faz parte do quadro societário da empresa ora fiscalizada.

A empresa CCO – OMNI ENGENHARIA E SERVIÇOS LTDA, CNPJ 05.845.373/0001-87, citada abaixo, foi - extinta, conforme informação da Junta Comercial do Estado de Minas Gerais — JUCEMG em anexo. (Grifou-se)

O Acórdão Paradigma nº 205-00.482, de modo diverso, refere-se a lançamento de contribuições contra empresa considerada como responsável solidária em razão da prestação de serviços, mediante cessão de mão-de-obra e isso fica absolutamente claro a partir da leitura da ementa da decisão trazida cotejo. Confira-se:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/07/1994 a 31/12/1998

Ementa: SOLIDARIEDADE PASSIVA.

INCABÍVEL A ALEGAÇÃO DE BENEFÍCIO DE ORDEM PARA COBRANÇA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

A contratante de serviços de mão-de-obra tem a obrigação de exigir do executor cópia da guia de recolhimento, para fins de elisão da solidariedade

Recurso Voluntário negado (Grifou-se)

Nesse caso, a empresa está obrigada à retenção, nos termos **caput** do art. 31 da Lei nº 8.212/1991 e a reponsabilidade pelo recolhimento decorre de disposição contida no § 5º do art. 33:

Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia 10 (dez) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura em nome da empresa cedente da mão-de-obra, observado o disposto no § 5º do art. 33 desta Lei.(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

[...]

Art. 33. [...]

[...]

§ 5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.

[...]

Ocorre que, a teor do art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, o recurso especial presta-se a contrapor decisão que tenha dado à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a Câmara Superior de Recursos Fiscais e o dissenso jurisprudencial não se estabelece entre decisões que tenham sido adotadas a partir de dispositivos legais distintos.

Logo, não se mostra possível reconhecer como existente a divergência tendo em conta que lançamento referido na decisão recorrida teve como base o inciso II do art. 124 do CTN, c/c inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212/1991 enquanto que, no paradigma, foram o **caput** do art. 31 e o § 5º do art. 33 da Lei nº 8.212/1991 que fundamentaram a autuação, isto é, não restou demonstrada a legislação interpretada de forma divergente.

De outra parte, com relação ao ponto que aqui se discuti, no acórdão atacado a solidariedade foi afastada, repise-se, em virtude da constatação de que as empresas arroladas como responsáveis solidária não foram devidamente citadas de referida solidariedade. Diferentemente disso, no acórdão cotejado o tomador de serviços foi regularmente notificado do lançamento e foi mantido no polo passivo da obrigação tributária por ter deixado efetuar a retenção de valor previsto em lei e recolhido aos cofres previdenciários, em razão de serviços que lhe foram prestados mediante cessão de mão-de-obra.

Nesse passo, a análise dos excertos colacionados permite concluir pela inexistência de qualquer dissídio interpretativo, uma vez que as diferentes soluções a que chegaram os acórdãos recorrido e paradigma não decorreram de divergência jurisprudencial, mas sim do conjunto fático específico de cada processo.

Nessas circunstâncias, em virtude da ausência de similitude fática, não se verificou caracterizada a divergência em relação ao presente tema

Por essas razões, também mostra-se prejudicado, por perda de objeto, a parte do recurso que trata da existência de solidariedade, tendo em vista que o não conhecimento do apelo

quanto a matéria “desnecessidade de envio do lançamento para todos os devedores solidários” mostra-se suficiente para manutenção da decisão recorrida em relação ao afastamento da solidariedade dos demais integrante do grupo econômico.

incidência de contribuições sobre a verba “alimentação” paga em pecúnia

Sobre a matéria em questão, de forma a contextualizar a análise aqui empreendida, convém ressaltar que a matriz constitucional das contribuições previdenciárias incidente sobre a remuneração dos trabalhadores em geral é a alínea “a” do inciso I do art. 195 da Constituição Federal que dispõe:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

[...]

Com base na previsão constitucional, a Lei nº 8.212/1991, por intermédio de seus arts. 22 e 28 instituiu as bases sobre as quais incidem as contribuições previdenciárias de empregadores e empregados, que abrangem o total das remunerações pagas/recebidas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados que lhe prestem serviços, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades.

Assim, a princípio, a base de cálculo das contribuições previdenciárias abrange toda e qualquer forma de benefício habitual destinado a retribuir o trabalho, seja ele pago em pecúnia ou sob a forma de utilidades, aí incluídos alimentação, habitação, vestuário, além de outras prestações e *in natura*. Exclui-se da tributação somente aqueles benefícios abrangidos por alguma regra isentiva ou que tenham sido disponibilizados para a prestação de serviços, a exemplo de vestuário, equipamentos e outros acessórios destinados a esse fim.

A definição sobre a incidência ou não das contribuições sociais em relação à rubrica objeto de lançamento deve levar em consideração sua natureza jurídica, a existência ou não de normas que lhes concedam isenção e o cumprimento dos requisitos necessários ao usufruto desse favor legal.

Nessa esteira, o § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 relaciona, de forma exaustiva, as diversas verbas de natureza salarial que podem ser excluídas da base de cálculo da Contribuição Previdenciária. Em se tratando de salário utilidade pago sob a forma de alimentação, dispõe a alínea “c” do citado § 9º:

Art. 28.

[...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

[...]

c) a parcela “in natura” recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;

[...]

No mesmo sentido é o art. 3º da Lei nº 6.321/1976 que dispõe:

Art 3º Não se inclui como salário de contribuição a parcela paga in natura, pela empresa, nos programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho.

Nos termos das disposições legais encimadas, para que a parcela referente à alimentação *in natura* recebida pelo segurado empregado seja excluída do salário-de-contribuição é necessário que essa seja paga de acordo com o Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT, instituído pelo Ministério do Trabalho e Emprego, de conformidade com a Lei nº 6.321/1976.

Não se olvide que o descumprimento dos requisitos necessários ao gozo da isenção têm como consequência lógica a incidência da exação tributária. Cabe aqui ressaltar que o art. 111 do CTN estabelece que as normas afetas a outorga de isenção devem ser interpretadas literalmente.

A despeito do que dispõe a legislação trabalhista e tributária, o entendimento pacificado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça – STJ é de que, em se tratando de pagamento *in natura*, o auxílio-alimentação não sofre incidência de contribuição previdenciária, independentemente de inscrição no PAT, visto que ausente a natureza salarial da verba. Nesse sentido é a decisão consubstanciada no AgRg ao REsp nº 1.119.787/SP:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. FGTS. ALIMENTAÇÃO IN NATURA. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTES.

*1. O pagamento do auxílio-alimentação in natura , ou seja, **quando a alimentação é fornecida pela empresa**, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não possuir natureza salarial, razão pela qual não integra as contribuições para o FGTS. Precedentes: REsp 827.832/RS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/11/2007, DJ 10/12/2007 p. 298; AgRg no REsp 685.409/PR, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/06/2006, DJ 24/08/2006 p. 102; REsp 719.714/PR, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/04/2006, DJ 24/04/2006 p. 367; REsp 659.859/MG, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/03/2006, DJ 27/03/2006 p. 171. 2. Ad argumentandum tantum, esta Corte adota o posicionamento no sentido de que a referida contribuição, in casu, não incide, esteja, ou não, o empregador, inscrito no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT. 3. Agravo Regimental desprovido.*

Em virtude do entendimento do STJ, foi editado o Ato Declaratório nº 03/2011 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional PGFN, publicado no D.O.U. de 22/12/2011, com base em parecer aprovado pelo Ministro da Fazenda, o qual autoriza a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, “nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento *in natura* do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária”, independentemente de inscrição no PAT.

Conforme alínea “c” do inciso II do § 1º do art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, os membros das turmas de julgamento do CARF podem afastar a aplicação de lei com base em ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da

Lei nº 10.522/2002 (como é o caso do Ato Declaratório nº 3/2011). Resta, portanto, perquirir se a situação retratada nos autos se amolda ou não ao previsto em referido Ato Declaratório.

No caso concreto, a matéria devolvida à apreciação deste Colegiado refere-se especificamente a auxílio alimentação pago em pecúnia. Não há qualquer contestação quanto a esse fato.

Contudo, o Ato Declaratório PGFN nº 3/2011, bem assim os julgados do STJ que fomentaram sua edição, dentre os quais encontra-se o AgRg ao REsp nº 1.119.787 (ementa reproduzida acima), fazem referência a auxílio-alimentação *in natura*, o que, nos termos da jurisprudência daquela Corte, quer dizer: “*alimentação fornecida pela empresa*”, ou seja, o pagamento valores pagos em dinheiro não estão abrangidos pelo ato administrativo da PGFN, tampouco pelas decisões judiciais aqui suscitadas.

Desse modo, para se beneficiar da isenção prevista na alínea “c” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 a empresa necessitaria cumprir rigorosamente os requisitos previstos nesse dispositivo, isto é, o benefício teria de observar as diretrizes dos programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e Emprego, o que não se verifica na situação ora analisada.

O cumprimento dos requisitos do PAT pressupõe a regular inscrição da empresa no referido programa, em observância ao art. 2º da Portaria MTE nº 3/2002, *in verbis*:

Art. 2º Para inscrever-se no Programa e usufruir dos benefícios fiscais, a pessoa jurídica deverá requerer sua inscrição à Secretaria de Inspeção do Trabalho (SIT), através do Departamento de Segurança e Saúde no Trabalho (DSST), do Ministério do Trabalho e Emprego (MTE), em impresso próprio para esse fim a ser adquirido nos Correios ou por meio eletrônico utilizando o formulário constante da página do Ministério do Trabalho e Emprego na Internet (www.mte.gov.br).

§ 1º A cópia do formulário e o respectivo comprovante oficial de postagem ao DSST/SIT ou o comprovante da adesão via Internet deverá ser mantida nas dependências da empresa, matriz e filiais, à disposição da fiscalização federal do trabalho.

§ 2º A documentação relacionada aos gastos com o Programa e aos incentivos dele decorrentes será mantida à disposição da fiscalização federal do trabalho, de modo a possibilitar seu exame e confronto com os registros contábeis e fiscais exigidos pela legislação.

§ 3º A pessoa jurídica beneficiária ou a prestadora de serviços de alimentação coletiva registradas no Programa de Alimentação do Trabalhador devem atualizar os dados constantes de seu registro sempre que houver alteração de informações cadastrais, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar informações a este Ministério por meio da Relação Anual de Informações Sociais (RAIS).

Assevere-se que inexistente previsão no PAT para o pagamento de auxílio alimentação em espécie, não estando esse tipo de benefício ao amparo da isenção prevista na alínea “c” do citado § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991.

De se esclarecer ainda que a inscrição no PAT trata-se de medida necessária que impõe à pessoa jurídica o cumprimento dos requisitos do programa e possibilita a fiscalização de sua regular execução pelo Ministério do Trabalho e Emprego. Aliás, valores pagos em dinheiro

em decorrência da atividade laboral têm, em verdade, natureza salarial e não também não estão amparados pelo Ato Declaratório PGFN nº 3/2011.

fixação da multa

Especificamente com relação à penalidade, o Relatório Fiscal esclarece que pela não inclusão dos valores correspondentes aos fatos geradores em GFIP, caberia a multa prevista no inciso IV, § 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/1991. Entretanto, como o art. 24 da Medida Provisória nº 449 de 03/12/2008, convertida na Lei nº 11.491/2009, modificou o art. 32 da Lei 8212/91, introduzindo o art. 32-A e estabelece no art. 35-A que se aplique, no caso de lançamento de ofício, o que dispõe o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, que estabelece que, nos casos de lançamento de ofício, o percentual da multa é de 75% (setenta e cinco por cento) sobre o total da contribuição devida.

Em vista disso, em face do que dispõe a alínea “c” do art. 106 do CTN, entendeu a Fiscalização pela necessidade de se comparar as multas aplicáveis em decorrência das alterações introduzidas na Lei 8.212/1991 pela MP 449 e a multa vigente antes das alterações decorrentes da citada Medida Provisória e aplicar a mais benéfica ao Sujeito Passivo.

A despeito disso, entendeu o Colegiado *a quo* que a multa deveria ser recalculada, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%, de acordo com o previsto no inciso I do art. 32-A da Lei nº 8.212/1991 (na redação dada pela Lei nº 11.941/2009).

A Fazenda Nacional, por sua vez, entende que deve ser verificado, na fase de execução, qual a norma mais benéfica ao contribuinte: se a soma das multas previstas na legislação vigente à época do lançamento (art. 35, II e 32, IV, da norma revogada) ou aquela prevista no art. 35-A da MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

De se esclarecer que essa questão encontra-se pacificada na esfera administrativa. A jurisprudência desse Conselho consolidou-se no sentido de que, no caso ora examinado, a retroatividade benigna deve ser aplicada em conformidade com a Portaria Conjunta RFB/PGFN nº 14/2009. Tal entendimento, que coincide com a tese expressa no Recurso Especial, restou pacificado no CARF, a partir da publicação da Súmula CARF nº 119. Senão vejamos:

Súmula CARF nº 119: No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996

Desse modo, entendo que se deva dar provimento ao Recurso Especial, de modo a restabelecer o lançamento da multa, tendo em vista que a sistemática adotada pela autoridade atuante vai ao encontro do entendimento consubstanciado na Súmula CARF nº 119.

Conclusão

Ante o exposto, conheço parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional para, na parte conhecida, dar-lhe provimento para restabelecer o lançamento em relação ao auxílio alimentação pago em pecúnia e para que a retroatividade benigna seja aplicada de acordo com a Súmula CARF nº 119.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho