



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

**Processo n°** 15586.000635/2009-97  
**Recurso n°** 000.000 Voluntário  
**Acórdão n°** 2403-001.075 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 08 de fevereiro de 2012  
**Matéria** LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA  
**Recorrente** HOSPITAL MERIDIONAL S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

PREVIDENCIÁRIO. RUBRICAS NÃO IMPUGNADAS. INCLUSÃO DOS SÓCIOS NO AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE DO AI. ALIMENTAÇÃO FORNECIDA SEM A INSCRIÇÃO NO PAT. DESCONSTITUIÇÃO DA PESSOA JURÍDICA. POSSIBILIDADE. MULTA DE MORA.

Aplica-se o art. 17 do Decreto n. 70.235/72 em relação às rubricas não impugnadas.

A relação dos co-responsáveis no Relatório de Co-Responsáveis - CORESP não atribui responsabilidade tributária aos representantes legais da empresa, apenas lista todas as pessoas físicas ou jurídicas de interesse da administração fazendária em razão do seu vínculo com o sujeito passivo, representantes legais ou não, indicando tipo de vínculo existente e o período correspondente.

O Auto de Infração - AI, contém todas as informações necessárias para o exercício da ampla defesa.

Deve incidir a Contribuição Previdenciária quando a empresa fornece a alimentação *in natura*, sem a inscrição no PAT.

Deve ser desconsiderada a Pessoa Jurídica se verificada a relação empregatícia através de fatos e provas.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para 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. Vencidos o relator Marcelo Magalhães Peixoto e o conselheiro Cid Marconi Gurgel de Souza na questão da Tributação do PAT; Vencido o relator Marcelo Magalhães Peixoto na questão dos Corresponsáveis e vencido o conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro na questão da multa de mora. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Ivacir Julio de Souza.

Carlos Alberto Mess Stringari – Presidente

Marcelo Magalhães Peixoto – Relator

Ivacir Júlio de Souza – Redator Designado

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros: Carlos Alberto Mees Stringari, Marcelo Magalhães Peixoto, Ivacir Júlio de Souza, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Cid Marconi Gurgel de Souza e Marthius Sávio Cavalcante Lobato.

## Relatório

Trata-se de crédito lançado pela fiscalização conforme o Auto de Infração - AI, DEBCAD 37.220.121-0, emitido em 08/07/2009, cuja notificação se deu em 09/07/2009, em face do HOSPITAL MERIDIONAL S/A que, de acordo com o Relatório Fiscal de fls. 56/66, não recolheu no prazo legal à Seguridade Social, as contribuições dos segurados empregados e contribuintes individuais que lhes prestaram serviços.

O Auto de Infração em tela se refere às competências compreendidas entre 01/2005 e 12/2005, totalizando o valor de R\$ 90.415,25 (noventa mil, quatrocentos e quinze reais e vinte e cinco centavos).

O Relatório Fiscal destaca que a documentação a qual faz referência, encontra-se anexada ao Processo Principal de n. 15586.000634/2009-42.

O Relatório Fiscal destaca, outrossim, que em 28/10/2003, através de Assembleia Geral, a Recorrente deixou de ter a sua natureza jurídica de limitada e passou para sociedade anônima de capital fechado, porém, só registrou na JUCISS em 07/10/2005, data que a fiscalização considerou para a mudança.

Segundo o Relatório Fiscal, houve os seguintes lançamentos:

**ALI – SALÁRIO ALIMENTAÇÃO NÃO PAT:** No ano de 2005 a Recorrente não estava regularmente inscrita no PAT e forneceu alimentação aos seus empregados, conforme comprovam os descontos na rubrica “125-REFEIÇÃO”, constantes nas folhas de pagamentos. Pela existência da conta “ALIMENTAÇÃO E REFEIÇÃO”, referente ao reembolso da alimentação fornecida pelas pessoas jurídicas que funcionam dentro do hospital, a fiscalização concluiu que a alimentação não era fornecida apenas aos empregados da Recorrente. Para chegar ao valor devido, a fiscalização arbitrou o percentual de 20% da remuneração paga ao trabalhador, excluindo o décimo terceiro salário, com base no inciso II, parágrafo 1º, do artigo 758 da IN MPS/SRP n. 03 de 14/07/2005;

**PRO – PRÓ-LABORE DIRETORES:** Os sócios administradores/diretores Ivan Lima e Lincoln Bertholi Rohr, receberam, nos períodos compreendidos entre 01 a 12/2005 e 05 a 12/2005, respectivamente, a título de pró-labore. Ocorre que, por entender que eles já recolhiam sobre o teto em outros vínculos empregatícios, a Recorrente não recolheu a Contribuição Previdenciária sobre esse valor. Informação declarada em GFIP, mas não comprovada quando solicitado pela Fiscalização. Através de consulta realizada pela Fiscalização no CNIS – Cadastro Nacional de Informações Sociais da DATAPREV, foi verificado que Ivan não recolheu sobre o teto em 09/2005 e Lincoln não recolheu sobre o teto no período de 05/2005 a 12/2005. Razão pela qual é devida a referida Contribuição;

**AGB – ALUGUEL GARANTIDA BANDES:** No decorrer do ano de 2005 a Recorrente efetuou pagamentos, conforme constam nos lançamentos contábeis constantes na **PLANILHA 123-AGB**, cópias de cheques, depósitos bancários e recibos de pagamentos ao sócio/acionista Julio César Moulin Ribeiro e ao sócio administrador/diretor Antonio Alves Benjamin Neto. A Recorrente justificou como sendo pagamentos referentes a

compensação/aluguel, por terem imóveis objeto de alienação fiduciária em empréstimo contratado junto ao Banco de Desenvolvimento do Espírito Santo – BANDES. Ocorre que, pela cláusula 8.2 do contrato: “*Enquanto adimplente a emitente e os fiduciários, estes terão livre utilização, por sua conta e risco dos imóveis objeto da alienação fiduciária acima.*” Por essa razão, os valores se configuram como pagamentos efetuados a sócio/acionista e a sócio/diretor, sendo, portanto, fatos geradores da Contribuição Previdenciária. Através de consulta realizada pela Fiscalização no CNIS – Cadastro Nacional de Informações Sociais da DATAPREV, foi verificado que Julio Cesar não recolheu sobre o teto em 11/2005, razão pela qual cabe Contribuição Previdenciária sobre a remuneração recebida, limitada ao teto;

**DPJ – DESCONSIDERAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA FOCUS:** Em 01/04/2004, a Recorrente formalizou contrato de prestação de serviços de assessoria e gestão administrativa e comercial com a empresa Focus Consultores Independentes S/S Ltda, CNPJ 06.185.710/0001-10. A data de abertura dessa empresa, constante no cartão do CNPJ, acessado através do *site* da Receita Federal do Brasil na Internet, pela Fiscalização, é 06/04/2004, ou seja, a empresa foi criada alguns dias após a assinatura do contrato. A Fiscalização, através de consulta ao DCBC — Demonstrativo da Composição da base de Cálculo do CNIS/Cadastro Nacional de Informações Sociais da DATAPREV da empresa Focus verificou que a mesma declarou em GFIP, no período de 04/2004 a 05/2005, apenas a segurada Jacqueline Romero Benjamim, categoria 11 — contribuinte individual empresário. No banco de dados da Receita Federal do Brasil e através da Consulta Valores a Recolher x Valores Recolhidos — CCORGFIP foi verificado que, a partir de 06/2005, a Focus tem declarado GFIP sem movimento, ou seja, ausência de fato gerador para a Previdência Social e para o FGTS. Analisando os fatos contábeis relacionados à Focus e constantes da contabilidade do Hospital Meridional nos anos de 2004 e 2005, coluna “Histórico” dos lançamentos, verifica-se que, exceto pela NF 12, que pode inclusive ter sido cancelada, todas as notas emitidas pela Focus, no período de 05/2004 a 12/2005, foram por serviços prestados ao hospital. No item 2.1 da cláusula segunda do já mencionado contrato firmado entre a Recorrente e a Focus, consta que “*Obriga-se a CONTRATADA a assessorar a Diretoria Administrativa CONTRATANTE, bem como a executar a gestão administrativa, financeira, operacional e comercial desse, mantendo, diariamente 2 (dois) profissionais, à disposição do CONTRATANTE, que desempenharão as funções de GERENTE ADMINISTRATIVO e GERENTE COMERCIAL*”. Através da análise de relatórios de viagem emitidos em 07/03/2005 e em 05/04/2005, Jacqueline Benjamim, com carimbo do Hospital Meridional como Gerente Administrativa, presta contas de despesas de viagens realizadas em curso de pós-graduação. Em 02/05/2005 Jacqueline Benjamim Scarpelli foi admitida como empregada do Hospital Meridional, na função de Gerente Administrativa, conforme folha de pagamento de maio/2005. No relatório de viagem elaborado por Jacqueline Benjamim em 09/05/2005, nessa data já empregada registrada no hospital, consta o mesmo carimbo seu como Gerente Administrativa da Recorrente. Esclarece que Jacqueline Romero Benjamim e Jacqueline Benjamim Scarpelli são a mesma pessoa, conforme fica comprovado a partir do PIS.... No contrato celebrado entre a Recorrente e a Focus, prescreve acerca da contratação de dois profissionais. Porém a própria Focus, quando presta informações à Previdência Social através de GFIP, declara a existência apenas da segurada Jacqueline. Desta forma, essa segurada é que será considerada como tendo prestado a totalidade dos serviços ao hospital.... A situação alcançada pela Auditoria Fiscal obedece ao critério legal do artigo 229, §2º do Regulamento de Previdência Social, aprovado pelo Decreto 48/99, que também dispõe acerca de segurado empregado no artigo 90, I “a”. Eis que restou constatada a existência de vínculo empregatício entre a Recorrente e Jacqueline, haja vista estarem presentes os pressupostos caracterizadores da relação de emprego que são: não eventualidade, subordinação jurídica, pessoalidade e onerosidade. Ou seja, Jacqueline ficava diariamente à disposição do hospital, na função de gerente administrativa, função essa

que se manteve quando ela foi admitida como empregada, recebendo salário ainda que através de notas fiscais.

### **DA IMPUGNAÇÃO**

Inconformada com o lançamento que se consolidou em 09/07/2009, a Recorrente apresentou, tempestivamente, Impugnação de fls. 79/88.

### **DA DECISÃO DA DRJ**

Após analisar os argumentos da Recorrente, a 11ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro – RJ – DRJ/RJ1, emitiu o Acórdão nº 12-27.943, de fls. 110/126, mantendo procedente o lançamento, conforme ementa que abaixo se transcreve, *verbis*:

#### ***“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS***

*Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005*

#### ***CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS - AJUDA ALIMENTAÇÃO***

*Incide contribuição previdenciária sobre alimentação quando concedida aos empregados da empresa sem adesão ao Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, instituído pela Lei 6321, de 14/04/76.*

#### ***CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO***

*Cabe ao Auditor da Receita Federal do Brasil caracterizar segurado empregado quando constatar os pressupostos de que trata o art. 12, I, da Lei nº 8.212/91, incidindo as contribuições previdenciárias sobre a remuneração paga ou creditada ao mesmo.*

#### ***CONTRIBUIÇÕES A CARGO DE SEGURADOS EMPREGADOS E DE SEGURADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL.***

*São devidas as contribuições previdenciárias a cargo de segurados empregados e de segurados contribuinte individual incidentes sobre as remunerações pagas aos mesmos, quando não recolhidas pela empresa na época oportuna.*

#### ***RELATÓRIO DE REPRESENTANTE LEGAIS***

*A relação dos representantes legais é peça necessária à instrução do processo administrativo de débito.*

#### ***PEDIDO DE DILIGÊNCIA - INDEFERIMENTO***

*Indefere-se o pedido de diligência quando esta se mostra prescindível.*

*Crédito Tributário Mantido”*

Mister consignar que a DRJ considerou como não impugnados os lançamentos abaixo:

PRO – PRO-LABORE DIRETORES;

AGB – ALUGUEL GARANTIA BANDES.

**DO RECURSO**

Inconformada, a Recorrente interpôs, tempestivamente, Recurso Voluntário de fls. 130/139, com os seguintes argumentos:

**I - Da Tempestividade:**

Tendo em vista que protocolizou dentro dos 30 (trinta) dias previstos no art. 15 do Decreto n. 70.235/72.

**II – Da Exclusão dos “Co-Responsáveis”:**

A Recorrente entende que não constam os elementos previstos no art. 135, III do CTN, razão pela qual a lista dos “co-responsáveis” deve ser excluída.

**III – Dos Fatos e do Direito:**

A Recorrente foi autuada pela falta de recolhimento da:

- (i) Contribuição patronal devida sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais;
- (ii) Contribuição patronal devida sobre os serviços executados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, incidente sobre o valor bruto de nota fiscal ou fatura de prestação de serviços.

Não devendo prosperar pelas razões abaixo:

**Vícios Formais da Ação Fiscal**

O Auto de Infração deve ser nulo, tendo em vista que não há como exercer o seu direito constitucional de defesa, uma vez que: *“a agente fiscal apontou diversos dispositivos referentes aos segurados empregados e trabalhadores avulsos dispostos na Lei 8.212/91 c/c o disposto no Decreto 3048/99 e Lei 10.666/2003, contudo, olvidou-se de individualizar as infrações cometidas, tendo inclusive se equivocado ao relacionar o inciso I do artigo 30 da lei 8212/91, dispositivo legal relacionado aos sócios diretores, considerados contribuintes individuais e não empregados como aparentemente relacionado no auto de infração, o que torna, por si só, nulo todo o procedimento fiscal, haja vista não poder ter no corpo do Auto de Infração fundamentação legal equivocada, sem relação com o fato autuado.”*

O lançamento é um ato administrativo vinculado, por isso deve estar revestido dos cinco requisitos, quais sejam: competência, finalidade, forma, motivo e objeto. Nesse diapasão, a fiscalização e o Processo Administrativo Tributário, visando a busca pela verdade material, devem demonstrar os motivos ensejadores do ato administrativo. Transcreve doutrina nesse sentido.

Não se pode falar em presunção de veracidade uma vez que o ato administrativo não atendeu aos citados requisitos. Transcreve doutrina no sentido de ser indevido o alargamento do conceito de presunção de validade do ato administrativo, tendo em vista que o fato gerador não pode ocorrer tão somente em decorrência da alegação do Fisco, impossibilitando a produção de prova negativa em sentido contrário por parte do contribuinte. Sendo absurda a cobrança de um tributo somente pela presunção de validade, simplesmente porque o contribuinte não tem condições de produzir prova em sentido contrário.

Não poderia a Fiscalização ter se baseado na Instrução Normativa INSS/DC 003/2005, vez que a IN é ato do Poder Executivo que não tem o condão de criar ou modificar direito, não sendo instrumento hábil para capitular infrações, que é matéria de Lei em sentido estrito.

A Fiscalização utilizou meios interpretativos extensivos para desconsiderar o contrato de prestação de serviços firmado com a empresa FOCUS.

Requer a nulidade ou a baixa em diligência do referido lançamento para que a Fiscalização preste os devidos esclarecimentos, assim como seja reaberto o prazo para a defesa.

#### PAT – Programa de Alimentação do Trabalhador

A Recorrente alega que a própria agente fiscal reconheceu no Relatório Fiscal a sua adesão no PAT em 30/06/2001. No entanto, aparentemente sem motivos, desconsiderou-a.

Traz a legislação do PAT e, em seguida, uma Jurisprudência do STJ no sentido de que a inscrição no PAT é irrelevante.

#### Contrato de Prestação de Serviços sujeitos à retenção de 11%

A Recorrente sustenta que a Fiscalização desconsiderou o contrato firmado e considerou como sendo cessão de mão-de-obra de forma equivocada.

Conceituou Cessão de mão-de-obra como sendo “a colocação à disposição da empresa contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de trabalhadores que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com sua atividade fim, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação, inclusive por meio de trabalho temporário na forma da Lei nº 6019, de 1974.”

Discorre acerca da definição de “serviços contínuos” e “colocação à disposição”. Sustenta que não ficou caracterizado que os trabalhadores ficaram à disposição da Recorrente, pois o simples fato dos serviços terem sido prestados no estabelecimento da Recorrente não enquadra o serviço prestado como sendo de cessão de mão-de-obra.

Afirma que a Fiscalização desconsiderou as possibilidades de dispensas de retenção por parte da contratante, para tanto, transcreve a legislação.

A Fiscalização agiu de forma errada ao imputar toda a legislação previdenciária de forma aleatória, sem individualizá-la para cada infração.

Sustenta que o próprio STJ entende que, quando comprovado o recolhimento da Contribuição Previdenciária por parte da empresa prestadora de serviços, a tomadora fica afastada da responsabilidade solidária, razão pela qual, é imprescindível que a Fiscalização individualize as contribuições ora cobradas, permitindo que a Recorrente prove a inexistência da infração. Traz jurisprudências.

Logo, não há como prosperar a alegação no sentido de que os serviços foram prestados para a Recorrente sob a forma de cessão de mão-de-obra, especialmente àqueles prestados pelo laboratório Tommasi e pela Focus Consultores.

#### Do Pedido

Ao final requer: anulação do DEBCAD 37.220.121-0, para que seja feito um novo lançamento motivado e transparente ou, alternativamente, que os autos sejam baixados em diligência para que a Fiscalização esclareça (i) quais as contribuições que realmente não foram pagas, considerando que a Recorrente é oponente do PAT; (ii) quais valores devem ser considerados para fins de impugnação, diante da existência do contrato de prestação de serviços firmados com a Focus Consultores Independentes LTDA.

Cancelamento da autuação porque a empresa cumpriu todos os ditames constitucionais e legais, conforme exposto.

Requer a conexão com todos os DEBCAD's 37.220.121-0, 37.220.123-7, 37.220.122-9, 37.220.127-0, 37.220.128-8, 37.220.129-6, por terem os mesmos fundamentos, período e partes envolvidas.

É o relatório.

**Voto Vencido**

Conselheiro Marcelo Magalhães Peixoto

**DA TEMPESTIVIDADE**

Conforme registro de fl. 141, o recurso é tempestivo e reúne os pressupostos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

**PRELIMINARMENTE****DAS RUBRICAS NÃO IMPUGNADAS**

A Recorrente não contestou as rubricas abaixo:

PRO – PRO-LABORE DIRETORES;

AGB – ALUGUEL GARANTIA BANDES.

Nesse diapasão, no que se referem às rubricas acima, entende-se que a Recorrente aceitou os lançamentos, vez que, não houve contestação expressa, nos termos do art. 17 do Decreto n. 70.235/72, *verbis*:

*Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.*

**DA RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS**

A Recorrente entende que não deve constar no Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD a lista dos Sócios Co-Responsáveis.

O Colendo Supremo Tribunal Federal, em sede de Repercussão Geral, nos termos do art. 543-B do CPC, declarou inconstitucional o art. 13 da Lei n. 8.620/93, *verbis*:

**DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS. 1. Todas as espécies tributárias, entre as quais as contribuições de seguridade social, estão sujeitas às normas gerais de direito tributário. 2. O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128, 3. O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas as pessoas**

*expressamente designadas por lei”, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma. A previsão legal de solidariedade entre devedores – de modo que o pagamento efetuado por um aproveite aos demais, que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns e que a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal (art. 125 do CTN) – pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente. 4. A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (dritter Person, terzo ou tercero) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. O “terceiro” só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte. 5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade. 6. O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF. 7. O art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor desconsideração ex lege e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição. 8. Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social. 9. Recurso extraordinário da União desprovido. 10. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC. (RE 562276, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Tribunal*

*Pleno, julgado em 03/11/2010, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-027 DIVULG 09-02-2011 PUBLIC 10-02-2011 EMENT VOL-02461-02 PP-00419 RDDT n. 187, 2011, p. 186-193) (grifo nosso)*

Assim dispunha o art. 13 da Lei n. 8.620/93, *verbis*:

*Art. 13. O titular da firma individual e os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social.*

*Parágrafo único. Os acionistas controladores, os administradores, os gerentes e os diretores respondem solidariamente e subsidiariamente, com seus bens pessoais, quanto ao inadimplemento das obrigações para com a Seguridade Social, por dolo ou culpa.*

Do julgamento em sede de Repercussão Geral, extraem-se as seguintes lições:

- (i) As Contribuições Previdenciárias estão sujeitas às normas gerais do Direito Tributário;
- (ii) Para que haja a desconsideração da Personalidade Jurídica da empresa, mister se faz que haja a ocorrência de uma das circunstâncias do art. 135, quais sejam: atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei.

No caso em tela, a fiscalização não demonstrou que a Recorrente tenha agido com excesso de poder ou de forma contrária à lei.

Logo, demonstrado o apontamento irregular dos Co-Responsáveis, a relação constante nas fls. 15/16, deve ser desconsiderada e desentranhada dos autos.

### **DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO**

Alega a Recorrente que a fiscalização apontou diversos dispositivos como infringidos, sem, contudo, individualizá-los, contrariando o art. 3º do CTN e cerceando o direito constitucional de defesa, razão pela qual, deveria ser considerada nula.

Não há que se falar nulidade, vez que, é possível a perfeita compreensão da autuação, através da análise de todo o Auto de Infração, formado pelas: Instrução para o Contribuinte – IPC; Discriminativo Analítico de Débito – DAD; Discriminativo Sintético de Débito – DSD; Relatório de Lançamentos – RL; Fundamentos Legais do Débito - FLD e Relação de Vínculos – VÍNCULOS.

### **DO MÉRITO**

#### **ALIMENTAÇÃO SEM PAT**

A Recorrente foi autuada por fornecer alimento *in natura*, por meio de terceiros, sem estar inscrita no PAT, nos termos da Lei n. 6.321/76.

A DRJ, no seu r. acórdão, julgou como procedente o lançamento no que se refere a essa autuação, por entender que a inscrição no PAT é condição essencial para que tais verbas possam ser excluídas do conceito de remuneração.

Da análise do Relatório Fiscal, especificamente na fl. 57, verifica-se que a Recorrente chegou a estar inscrita no PAT, porém em período anterior ao fiscalizado, *verbis*:

*“O sujeito passivo apresentou comprovante de inscrição no PAT, postado em 30/06/2001 (doc. 001 anexo), documento esse que não é suficiente para comprovar a regularidade no programa durante o ano de 2005”*

É pacífica a jurisprudência do Colendo STJ, no sentido de que o fornecimento do alimento *in natura*, mesmo sem a inscrição no PAT, não deve integrar a base de cálculo da Contribuição Previdenciária, *verbis*:

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

**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. Agravo regimental não provido.**

(AgRg no AREsp 5.810/SC, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07/06/2011, DJe 10/06/2011) (grifo nosso)

Da análise do recente acórdão, verifica-se que o Tribunal Superior aplicou a Súmula 83 do STJ, *verbis*:

**NÃO SE CONHECE DO RECURSO ESPECIAL PELA DIVERGÊNCIA, QUANDO A ORIENTAÇÃO DO TRIBUNAL SE FIRMOU NO MESMO SENTIDO DA DECISÃO RECORRIDA.**

Em outras palavras, por ser matéria pacífica, o STJ nem conhece Recursos em sentido contrário.

Nesse diapasão, em 20 de dezembro de 2011, a própria Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional editou o Ato Declaratório n. 03/2011 autorizando “a dispensa de apresentação de contestação de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante: “nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento in natura do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária.”

Razão pela qual, no que tange se refere ao alimento *in natura* fornecido por terceiros, deve o Recurso Voluntário deve ser julgado procedente.

### **DA DESCONSIDERAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA**

A Recorrente alega que a fiscalização desconsiderou os contratos de prestação de serviço de cessão de mão-de-obra firmado com a FOCUS CONSULTORES INDEPENDENTES S/S LTDA., assim como defende a solidariedade da retenção de 11% a título de Contribuição Previdenciária.

Ocorre que carece de previsão legal a solidariedade alegada. Ademais, conforme disposição constante no art. 229, § 1º do Decreto n. 3.048/99, abaixo transcrito, caso a fiscalização verifique que o contratado exerce atividade de empregado, pode considerá-lo como tal.

*Art. 229. O Instituto Nacional do Seguro Social é o órgão competente para:*

*(...)*

*§ 2º Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)*

Nesse diapasão, há várias razões para concordar com o procedimento da fiscalização, conforme passa a expor:

- (i) a fiscalização alegou e provou que a Recorrente e a FOCUS firmaram contrato de prestação de serviço no dia 01/04/2004, porém, essa só veio a ser aberta em 06/04/2004;
- (ii) A FOCUS só tinha uma segurada, a Sra. Jacqueline Romero Benjamim, que ora estava registrada como Jacqueline Benjamim Scarpelli, conforme PIS n. 123.37698.98-1;
- (iii) Tão logo a Sra. Jacqueline Benjamim foi contratada pela Recorrente, em 06/2005, a FOCUS declarou GFIP sem movimentação;

- (iv) Com exceção da NF n. 12, todas as outras, até a n. 29 foram emitidas pela FOCUS, em nome da Recorrente.

Diante das razões acima, chega-se à conclusão que a fiscalização agiu em consonância com a supracitada legislação ao desconsiderar o contrato firmado e considerar a Sra. Jacqueline Benjamim como empregada, nos termos do art. 12, I, “a” da Lei n. 8.212/91, *verbis*:

*Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:*

*I - como empregado:*

*a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;*

Restou configurada a correta autuação da Fiscalização em desconsiderar a pessoa jurídica da Focus e enquadrar a Sra. Jacqueline Benjamim como empregada, deve o lançamento ser mantido no que tange à rubrica “**DPJ - DESCONSIDERAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA FOCUS**”.

### **MULTA DE MORA**

A multa de mora aplicada teve por base o artigo 35 da Lei 8.212/91, que determinava aplicação de multa que progredia conforme a fase e o decorrer do tempo e que poderia atingir 50% na fase administrativa e 100% na fase de execução fiscal. Ocorre que esse artigo foi alterado pela Lei 11.941/2009, que estabelece que os débitos referentes a contribuições não recolhidas no prazo previsto em lei, serão acrescidos de multa de mora 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%.**

Tendo em vista que o artigo 106 do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, comine-lhe penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei 9.430/96 em comparativo com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91 (presente no crédito lançado neste processo), para determinação e prevalência da multa mais benéfica, **no momento do pagamento.**

*Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*a) quando deixe de defini-lo como infração;*

*b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*

*c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.*

### **CONCLUSÃO**

Pelo exposto, preliminarmente, voto pelo desentranhamento dos autos da Relação dos Co-Responsáveis constante nas fls. 15/16. No mérito dou provimento parcial ao Recurso, para excluir a Contribuição Previdenciária em relação aos valores pagos a título de alimentação *in natura* fornecida, assim como para 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.

Marcelo Magalhães Peixoto

## Voto Vencedor

Conselheiro Ivacir Júlio de Souza

Designado para redigir o voto vencedor, na forma abaixo, exponho as razões de divergir:

### **ALIMENTAÇÃO SEM PAT FUNDAMENTO RELEVANTE**

Na condução do voto, o I. Relator observando que : “ A Recorrente foi autuada por fornecer alimento *in natura*, por meio de terceiros, **sem estar inscrita no PAT, nos termos da Lei n. 6.321/76**, após fazer exposição de motivos, entendeu que “no que tange se refere ao alimento *in natura* fornecido por terceiros, deve o Recurso Voluntário deve ser julgado procedente.”

Registrou ainda a manifestação do Relator a quo : “ DRJ, no seu r. acórdão, julgou como procedente o lançamento no que se refere a essa autuação, por entender que a **inscrição no PAT é condição essencial** para que tais verbas possam ser excluídas do conceito de remuneração.

Cumprido destacar que a Autoridade Fiscal ao efetuar o lançamento agiu premido pelo comando do então vigente artigo 758 da Instrução Normativa IN/03/2005:

*“Art. 758. A parcela in natura habitualmente fornecida a segurados da Previdência Social, por força de contrato ou de costume, a título de alimentação, por empresa não inscrita no PAT, integra a remuneração para os efeitos da legislação previdenciária. ”*

*( grifos de minha autoria)*

Revogada a IN supra, aduz que a IN 971, na forma dos artigos 498 e 504, enfatizando a necessidade de a empresa estar inscrita no PAT, reiterou aquele comando prevalecendo até o presente:

*Art. 498. O Programa de Alimentação ao Trabalhador (PAT) é aquele aprovado e gerido pelo Ministério do Trabalho e Emprego, nos termos da Lei nº 6.321, de 1976.*

*(...)*

*Art. 504. **A parcela in natura habitualmente** fornecida a segurados da Previdência Social, por força de contrato ou de costume, a título de alimentação, **por empresa não inscrita no PAT, integra a remuneração para os efeitos da legislação previdenciária.***

De modo pertinente, entretanto parcialmente, atenta-nos o I. Relator para o Ato Declaratório nº 03/2011 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional onde esta desiste de interpor recursos bem como dos já interpostos, **desde que inexista outro fundamento relevante:**

“ Nesse diapasão, em 20 de dezembro de 2011, a própria Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional editou o Ato Declaratório n. 03/2011 autorizando “a dispensa de apresentação de contestação de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, **desde que inexistia outro fundamento relevante**: “nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento in natura do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária.”

( grifos de minha autoria)

Diante do exposto, é compulsório observar a existência de OUTRO FUNDAMENTO RELEVANTE, qual seja a exigência legal, não revogada, de a empresa estar necessariamente INSCRITA NO PROGRAMA o que não sendo comprovado, como no caso em apreço, implica a constituição do crédito dos valores pagos a este título mediante o lançamento.

Neste sentido, é que ousou discordar da conclusão contrária manifestada pelo I. Relator trazendo argumentos divergentes aos seus na forma do acima arrazoado.

### **DA RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS**

A Recorrente entende que não deve constar no Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD a lista dos Sócios Co-Responsáveis, e I. Relator entende que ao Relatório dos Co-Responsáveis, nas fls. 15/16, deve ser desconsiderado e desentranhado os autos.

Quanto à solicitada exclusão dos co-responsáveis cabe esclarecer que a relação de co-responsáveis, anexada aos autos pela Fiscalização, não tem como escopo incluir os sócios da empresa no pólo passivo da obrigação tributária, mas sim listar todas as pessoas físicas e jurídicas representantes legais do sujeito passivo que, eventualmente, poderão ser responsabilizadas na esfera judicial, na hipótese de futura inscrição do débito em dívida ativa, pois o chamamento dos responsáveis só ocorre em fase de execução fiscal, em consonância com o §3º do artigo 4º da Lei nº 6.830/80, e após se verificarem infrutíferas as tentativas de localização de bens da própria empresa.

A responsabilização dos sócios somente ocorrerá por ordem judicial nas hipóteses previstas na lei e após o devido processo legal. O débito foi lançado somente contra a pessoa jurídica e, neste momento, os sócios não sofreram restrições em seus direitos.

Assim, esta discussão é inócua na esfera administrativa, sendo mais apropriada na via da execução judicial, na hipótese dos responsáveis serem convocados, por decisão judicial, para satisfação do crédito.

Ademais, os Relatórios de Co-responsáveis e de Vínculos fazem parte de todos processos como instrumento de informação, a fim de se esclarecer a composição societária da empresa no período do lançamento ou autuação, relacionando todas as pessoas físicas e jurídicas, representantes legais do sujeito passivo, indicando sua qualificação e período de atuação.

Cumprido observar que não se trata aqui da responsabilidade tributária de terceiros prevista no art.135, III, CTN, resultante de atos praticados pelos co-responsáveis e

representantes legais da pessoa jurídica de direito privado, com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, pois nestes casos há a necessidade de prova dos atos ilegais praticados por eles, que poderá ocorrer em sede de execução fiscal. Como no presente caso não se está atribuindo responsabilidade solidária aos sócios, os mesmos não foram intimados pessoalmente do presente Auto de Infração de Obrigação Acessória.

Por fim, entendo que a indicação dos co-responsáveis não representa nenhum vício na NFLD do presente caso, motivo pelo qual entendo que não seja caso de nulidade nem de exclusão do documento de autuação.

É como voto.

Ivacir Júlio de Souza