



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

Processo nº 16832.000019/2010-83
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2302-002.740 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de setembro de 2013
Matéria Remuneração de Segurados: Parcelas em Folha de Pagamento
Recorrente RELACIONAL CONSULTORIA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. SEGURADO EMPREGADO. AMPLITUDE CONCEITUAL. EXCEÇÕES.

O artigo 28, I, da Lei nº 8.212/91, estabelece conceito amplo para o salário de contribuição do segurado empregado, incluindo a “totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título” (...) “qualquer que seja a sua forma”, de sorte que se pode concluir que a regra é a incidência de contribuição previdenciária, estando as exceções expressamente enumeradas no § 9º do referido artigo. Havendo pagamentos sem a comprovação de sua natureza jurídica, supõe-se consubstanciarem verba remuneratória, ainda que se atribua, sem provas, outra denominação.

VALE-TRANSPORTE

Não há incidência de contribuição previdenciária sobre o vale transporte pago em pecúnia. Súmula n.º 60 da AGU, de 08/12/2011, DOU de 09/12/2011.

SAT. ATIVIDADE PREPONDERANTE. ENQUADRAMENTO EM GRAU DE RISCO. REVISÃO PELO FISCO.

O grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho é mensurado conforme a atividade econômica preponderante da empresa, assim considerada aquela que ocupa maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos, conforme a Relação de Atividades Preponderantes e Correspondentes Graus de Risco, elaborada com base na Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE, prevista no Anexo V do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99. Compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil rever, a qualquer tempo, o auto enquadramento realizado pelo contribuinte e, verificado erro em tal tarefa, proceder à notificação dos valores eventualmente devidos.

ALIMENTAÇÃO PAGAMENTO EM PECÚNIA.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 29/10/2013 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 30/10/2013 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 30/10/2013 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBAR

DI

DI

Impresso em 04/11/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A não incidência da contribuição previdenciária sobre alimentação restringe-se ao seu fornecimento *in natura* ou à hipótese de inscrição no PAT. A alimentação fornecida em pecúnia ou em *ticket* sem a devida inscrição no PAT sofre a incidência da contribuição previdenciária. Inteligência do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2.117/2011.

MULTA DE OFÍCIO. ART. 35-A DA LEI Nº 8.212/91.

As multas previstas anteriormente no artigo 35 da Lei nº 8.212/91 ostentavam natureza mista, punindo a mora e a necessidade de atuação de ofício do aparato estatal (multa de ofício), de sorte que aqueles percentuais devem ser comparados com as disposições hoje contidas no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, para fins de apuração da multa mais benéfica (art. 106, II, c do CTN). Para fatos geradores ocorridos antes da alteração legislativa, aplicam-se as multas então estipuladas no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, observado o limite máximo de 75%.

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 voluntário para excluir do lançamento as parcelas relativas ao vale transporte pago em pecúnia, considerando o caráter indenizatório da verba, conforme Súmula n.º 60 da AGU, de 08/12/2011, DOU de 09/12/2011 e à alimentação fornecida em tickets, estando a empresa inscrita no PAT. As Conselheiras Bianca Delgado Pinheiro e Juliana Campos de Carvalho Cruz, acompanharam pelas conclusões, quanto à verba alimentação. O Conselheiro Arlindo da Costa e Silva divergiu por entender que somente a parcela *in natura* não integra o salário de contribuição, a teor do disposto pelo artigo 28, § 9º, alínea "c" da Lei n.º 8.212/91. A multa aplicada deve ser calculada considerando as disposições do art. 35, II, da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela Lei n.º 9.876/99, para o período anterior à entrada em vigor da Medida Provisória n. 449 de 2008, ou seja, até a competência 11/2008, inclusive. Vencidas na votação as Conselheiras Bianca Delgado Pinheiro e Juliana Campos de Carvalho Cruz, por entenderem que a multa aplicada deve ser limitada ao percentual de 20% em decorrência das disposições introduzidas pela MP 449/2008 (art. 35 da Lei n.º 8.212/91, na redação da MP n.º 449/2008 c/c art. 61, da Lei n.º 9.430/96).

LIEGE LACROIX THOMASI – Presidente.

ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liège Lacroix Thomasi (Presidente), Arlindo da Costa e Silva, Juliana Campos de Carvalho Cruz, Bianca Delgado Pinheiro e André Luís Mársico Lombardi.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão de primeira instância que julgou a impugnação do contribuinte improcedente, mantendo o crédito tributário lançado.

Adotamos trecho do relatório do acórdão do órgão *a quo* (fls. 378/380), que bem resume o quanto consta dos autos:

Trata-se de Auto de Infração (AI no 37.256.289-2), consolidado em 13/01/2010, no valor de R\$ 160.845,19, acrescidos de juros e multa de ofício, contra a empresa acima identificada que, de acordo com o Relatório Fiscal (fls. 114/124), correspondem às contribuições destinadas à seguridade social referentes à parte da empresa e às destinadas para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho — GILRAT.

2. Ainda segundo o referido relatório, o presente lançamento é composto dos seguintes levantamentos:

a) diferenças de remuneração dos segurados empregados apuradas em folha de pagamento e não declaradas em GFIP (levantamento DFI);

b) valores recebidos a título de alimentação dos segurados empregados no período de 01/2005 a 06/2005 (sem inscrição no Programa de Alimentação ao Trabalhador - PAT), considerando que a empresa aderiu ao PAT somente em julho de 2005 (levantamento PAI);

c) diferença de 1% da contribuição para o financiamento do benefício concedido em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT) não declarada nas GFIP e incidente sobre a remuneração dos segurados empregados (levantamento RAI);

d) valores referentes à transferência bancária efetuada pela empresa para a conta de alguns de seus segurados empregados, escriturados na conta contábil 4.2.1.9.004 — despesa com condução, sem que tenha sido comprovado na movimentação de caixa apresentada o reembolso (levantamento TCI);

e) remuneração indireta recebida por alguns segurados ao terem recebido vale transporte em espécie (levantamento VTI);

f) remuneração dos segurados contribuintes individuais (autônomos) obtidas nos recibos de pagamento e em contas contábeis (levantamento CII);

g) remuneração de diretor não empregado obtida nas folhas de pagamento apresentadas (levantamento PRI);

h) diferença de acréscimos legais (DAL).

DA IMPUGNAÇÃO

3. A interessada interpôs impugnação parcial, As fls. 261/280, referente aos levantamentos "PAI — SEM PAT" das competências de janeiro a junho de 2005, RA1 —Diferença de RAT, TC1 — Salário Indireto de Segurado Empregado, VT1 - Salário Indireto de Segurado Empregado e PR1 —Remuneração Segurado Contribuinte Individual, As fls. 235/318 (...)

A 10ª Turma de Julgamento da DRJ do Rio de Janeiro I, como afirmado anteriormente, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário lançado (fls. 376/386).

A recorrente foi intimada da decisão em 13/03/2012 (fls. 391), apresentado Recurso Voluntário em 05/04/2012 (fls. 395), no qual alega:

* Informa que os valores referentes aos levantamentos DF1 (diferenças de remuneração de segurados empregados); CII (diferenças de remuneração de segurados contribuintes individuais); e DAL (diferença de acréscimos legais) já foram quitados;

* Quanto ao levantamento TC1, aduz que as transferências bancárias foram realizadas para fins de ressarcir despesas com condução e que, apesar de não terem sido apresentados os documentos de reembolsos, os referidos depósitos não possuiriam habitualidade, seja na periodicidade, seja na quantia dos valores;

* No que tange ao levantamento VT1, assevera que o auxílio transporte não implica em acréscimo de patrimônio, não podendo sofrer tributação, mesmo se pago em dinheiro, conforme precedentes do STJ e do STF;

* No que se refere ao levantamento RA1, afirma que a alíquota correta seria de 1% e não aquela considerada (2%). Defende que sua atividade predominante melhor se enquadraria na CNAE 7210-9/00: CONSULTORIA EM SISTEMA DE INFORMÁTICA, sujeita a alíquota de 1%. Assim, não restaria escorreito o entendimento da decisão do órgão *a quo*, que tomou por base o objeto social da empresa (CNAE 7220-6/00: DESENVOLVIMENTO DE PROGRAMAS DE INFORMÁTICA), que se sujeita à alíquota de 2%. Para comprovar o alegado, juntou aos autos contratos com diversos clientes;

* Quanto ao levantamento PA1, aduz que o Ofício nº 1643 comprovaria que a empresa efetuou, regularmente, o recadastramento no PAT em 2004, o qual teria validade por tempo indeterminado. Afirma ser inverídica a afirmação contida no acórdão *a quo* de que não conferem os dígitos verificados do CNPJ, constante “21” ao invés de “32”, baseando tal afirmação no fato de que a razão social descrita no aludido Ofício é exatamente a da recorrente, não havendo possibilidade de haver empresas com a mesma razão social. Destarte, restaria válido o seu conteúdo, de sorte a se considerar regular o cadastro da empresa no PAT durante o período de janeiro a junho de 2005;

* Relativamente ao levantamento PR1(pró-labore pago a diretor), assevera que os valores foram recolhidos com os correspondentes acréscimos de encargos e multas e que as guias foram exibidas à autoridade fiscal responsável pelo trabalho de auditoria. No que tange à multa aplicada, acrescenta que o recolhimento dos valores devidos, mesmo após o início do procedimento fiscal, elidiria a incidência da multa prevista no artigo 44, I, da Lei nº

Processo nº 16832.000019/2010-83
Acórdão n.º **2302-002.740**

S2-C3T2
Fl. 451

9.430/96. Caso não seja este entendimento, requer seja respeitada a proporcionalidade do valor já recolhido aos cofres públicos a tal título, para fins de redução do valor cobrado a tal referência.

Ao final, requer o recebimento, conhecimento e provimento do Recurso Voluntário, com o conseqüente cancelamento do Auto de Infração lavrado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator André Luís Mársico Lombardi

Despesas com Condução. Quanto ao levantamento TC1, aduz a recorrente que as transferências bancárias foram realizadas para fins de ressarcir despesas com condução e que, apesar de não terem sido apresentados os documentos de reembolsos, os referidos depósitos não possuiriam habitualidade, seja na periodicidade, seja na quantia dos valores.

Diferentemente do que alega a recorrente, as planilhas de fls. 157/197 indicam que os pagamentos eram sim habituais, repetindo-se, mês a mês, grande parte dos segurados empregados que recebiam a aludida verba. Quanto à variação de valores, nada comprova a respeito da natureza jurídica dos pagamentos, pois há diversas formas de remuneração variável, não se podendo afirmar que se tratam de verbas indenizatórias pelo simples fato de se tratarem de valores oscilantes.

Lembre-se que o artigo 28, I, da Lei nº 8.212/91, estabelece conceito amplo para o salário de contribuição do segurado empregado, incluindo a “totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título” (...) “qualquer que seja a sua forma”, de sorte que podemos concluir que a regra é a incidência de contribuição previdenciária, estando as exceções expressamente enumeradas no § 9º do referido artigo. Destarte, havendo pagamentos sem a comprovação de sua natureza jurídica, é natural supor que se tratam, a princípio, de verba remuneratória, ainda que a recorrente, sem provas, atribua outra denominação.

Portanto, não cumprindo com seu ônus probatório de apresentar os documentos que dessem respaldo aos pagamentos de supostas “despesas com condução”, deve-se presumir que os valores remuneram a prestação de serviços dos segurados empregados.

Auxílio-Transporte. No que tange ao levantamento VT1, assevera a recorrente que o auxílio-transporte não implica em acréscimo de patrimônio, não podendo sofrer tributação, mesmo se pago em dinheiro, conforme precedentes do STJ e do STF.

Razão assiste à recorrente. Estabelece a Súmula nº 60, da Advocacia Geral da União – AGU, que:

Não há incidência de contribuição previdenciária sobre o vale transporte pago em pecúnia, considerando o caráter indenizatório da verba .

(de 08/12/2011, publicada no DOU em 09/12/2011, pág.32)

Assim, sem maiores considerações sobre o acerto de tal entendimento, em cumprimento à referida Súmula, deve ser excluído do lançamento o levantamento VT1.

SAT. Atividade Preponderante. No que se refere ao levantamento RA1, afirma a que a alíquota correta seria de 1% e não aquela considerada (2%). Defende que sua atividade predominante melhor se enquadraria na CNAE 7210-9/00: CONSULTORIA EM SISTEMA DE INFORMÁTICA, sujeita a alíquota de 1%. Assim, não restaria escorreito o entendimento da decisão do órgão *a quo*, que tomou por base o objeto social da empresa (CNAE 7220-6/00: DESENVOLVIMENTO DE PROGRAMAS DE INFORMÁTICA), que se sujeita à alíquota de 2%. Para comprovar o alegado, juntou aos autos contratos com diversos clientes.

No capítulo reservado aos Direitos Sociais, assegurou o Constituinte Originário, como direito dos trabalhadores urbanos e rurais, o seguro contra acidentes do trabalho, a ser custeado diretamente pelo empregador.

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

(...)

XXVIII - seguro contra acidentes de trabalho, a cargo do empregador, sem excluir a indenização a que este está obrigado, quando incorrer em dolo ou culpa;

(destaques nossos)

O referido seguro, então, foi instituído como contribuição previdenciária, encontrando disciplina normativa na Lei nº 8.212/91:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

(...)

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).

a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;

c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

O art. 202 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, por sua vez, regulamenta o dispositivo acima transcrito

Art. 202. A contribuição da empresa, destinada ao financiamento da aposentadoria especial, nos termos dos arts. 64 a 70, e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho corresponde à aplicação dos seguintes percentuais, incidentes sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título, no decorrer do mês, ao segurado empregado e trabalhador avulso:

I - um por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado leve;

II - dois por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado médio; ou

III - três por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado grave.

(...)

§ 3º Considera-se preponderante a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

§ 4º A atividade econômica preponderante da empresa e os respectivos riscos de acidentes do trabalho compõem a Relação de Atividades Preponderantes e correspondentes Graus de Risco, prevista no Anexo V.

§ 5º É de responsabilidade da empresa realizar o enquadramento na atividade preponderante, cabendo à Secretaria da Receita Previdenciária do Ministério da Previdência Social revê-lo a qualquer tempo. (Redação dada pelo Decreto nº 6.042, de 2007).

§ 6º Verificado erro no auto-enquadramento, a Secretaria da Receita Previdenciária adotará as medidas necessárias à sua correção, orientará o responsável pela empresa em caso de recolhimento indevido e procederá à notificação dos valores devidos. (Redação dada pelo Decreto nº 6.042, de 2007).

(...)

§ 13. A empresa informará mensalmente, por meio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, a alíquota correspondente ao seu grau de risco, a respectiva atividade preponderante e a atividade do estabelecimento, apuradas de acordo com o disposto nos §§ 3º e 5º. (Incluído pelo Decreto nº 6.042, de 2007).

Da leitura dos comandos legais acima ventilados, deflui que o auto enquadramento será realizado pela atividade econômica da empresa, em atenção à Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE (Anexo V do RPS/99), sendo

oportuno ressaltar que, na hipótese de a empresa exercer mais de uma atividade econômica, o auto enquadramento se dará na atividade econômica preponderante da empresa, assim considerada aquela que ocupa o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos, conforme estatuído no § 3º do art. 202 do referido regulamento.

No caso em tela, o reenquadramento se deu exatamente com base no que dispõe o Regulamento, ou seja, considerando-se a atividade econômica da empresa, em atenção à Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE. Conforme informa o Acórdão *a quo* (fls. 384), a lavratura baseou-se no objeto social da empresa que é *prestação de serviços na área de informática, desenvolvimento de sistemas personalizados, consultoria, análise, programação, treinamentos, manutenção de software e representação comercial por conta de terceiros de software e de equipamentos* (fls. 321).

Pugna a recorrente pela reconsideração para o enquadramento de sua atividade no CNAE 7210-9/00, relativo à CONSULTORIA EM HARDWARE e sujeito a alíquota de 1%, ao invés do CNAE 7220-6/00, referente ao DESENVOLVIMENTO DE PROGRAMAS DE INFORMÁTICA e sujeito à alíquota de 2%. Não é preciso grande esforço para afastar o pleito da recorrente, tendo em vista o que dispõe o seu objeto social.

Ademais, não há qualquer comprovação de que a realidade seria diferente daquela estampada no objeto social. Traz aos autos contrato que não é altamente detalhado, como afirmado pela recorrente. No entanto, das escassas informações dele constantes, verifica-se que o seu objeto alinha-se com o objeto social da empresa, constando produtos como: “Descrição do Sistema”; “Integração entre os sistemas”; “Ambiente Operacional”; “Manuais do Usuário necessários”; “Versão do sistema integrado ao ambiente operacional para produção”; “Help Online do Sistema”; e “Aprovação do Sistema pelo Gestor e Usuários” (fls. 334/335).

Assim, nem mesmo o único contrato carreado aos autos pela recorrente faz prova a seu favor, de sorte que não logrou êxito em ilidir a imputação que lhe fora infligida pela Fiscalização.

Diante de tal cenário, não promovendo a recorrente a apresentação dos documentos necessários à especificação de atividade preponderante diversa daquela constante do objeto social, não como negar prestígio ao conteúdo probatório da autuação, mantendo-se de forma inalterada a alíquota de 2% para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, correspondente ao CNAE 7220-6/00, referente ao DESENVOLVIMENTO DE PROGRAMAS DE INFORMÁTICA.

Auxílio Alimentação. Quanto ao levantamento PA1, aduz a recorrente que o Ofício nº 1643 comprovaria que a empresa efetuou, regularmente, o cadastramento no PAT em 2004, o qual teria validade por tempo indeterminado. Afirma ser inverídica a afirmação contida no acórdão *a quo* de que não conferem os dígitos verificados do CNPJ, constante “21” ao invés de “32”, baseando tal afirmação no fato de que a razão social descrita no aludido Ofício é exatamente a da recorrente, não havendo possibilidade de haver empresas com a mesma razão social. Destarte, restaria válido o seu conteúdo, de sorte a se considerar regular o cadastro da empresa no PAT durante o período de janeiro a junho de 2005.

Consta do Relatório Fiscal (fls. 120/121), que a empresa teria aderido ao PAT (Programa de Alimentação do Trabalhador) somente em julho de 2005. Assim, o valor recebido a título de alimentação dos segurados empregados no período de janeiro a junho de 2005 foi considerado como salário indireto. Os valores foram pagos à empresa Ticket Serviços S/A (CNPJ nº 47.866.934/0002-55).

Em que pesem as alegações já trazidas na impugnação, no acórdão *a quo*, restou decidido que o documento de fls. 253 (Ofício nº 1643), no qual consta a informação de que a recorrente teria efetuado o cadastramento em 2004, o qual seria por tempo indeterminado, não poderia ser aceito porque o CNPJ da empresa citado no Ofício não confere no tocante aos dígitos verificadores (21 ao invés de 32).

Acrescentou-se no decisório, ainda, a informação de que, no próprio Ofício, faz-se menção à possibilidade de impressão do recibo do ano de 2004 mediante o acesso ao site www.mte.gov.br no link Inspeção do Trabalho — Segurança e Saúde — Programa de Alimentação do Trabalhador — Empresa Beneficiária — Reemitir Comprovante (2004 em diante), sendo que em consulta ao endereço eletrônico do Ministério do Trabalho e Emprego, não foi possível a confirmação dessa informação, constando apenas como data do cadastramento no referido programa PAT o dia 25/07/2005 (fls. 375).

Sendo assim, foi mantido incólume o lançamento no tocante ao Auxílio-Alimentação.

Levando-se em conta o campo de incidência das contribuições previdenciárias, que se extrai da conjugação do artigo 195, I, *a*, com os artigos 22 e 28 da Lei nº 8.212/91, depreende-se que os pagamento a título de fornecimento de alimentação são fatos geradores de contribuição previdenciária.

No entanto, a norma inscrita no art. 28, § 9º, alínea “c” estabelece que não integra o 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 nº 6.321, de 14 de abril de 1976”. Esta Lei, dispõe em seu art. 3º que:

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.

À evidência dos preceitos legais em comento, conclui-se que sobre o valor da alimentação fornecida pela empresa aos trabalhadores não incidem contribuições previdenciárias, quando, nos termos da Lei nº 6.321, de 1976, o fornecimento ocorra de acordo com programa de alimentação previamente aprovado pelo Ministério do Trabalho e Emprego (MTE).

A adesão ao PAT não constitui mera formalidade. É através do conhecimento da existência do programa em determinada empresa que o Ministério do Trabalho e Emprego, por seu órgão de fiscalização, verificará o cumprimento do disposto no artigo 3º acima transcrito. Ao incentivo fiscal há uma contraprestação por parte da empresa: fornecimento de alimentação com teor nutritivo adequado em ambiente que atenda as condições aceitáveis de higiene.

É preciso considerar ainda que o Parecer PGFN/CRJ/Nº 2.117/2011, aprovado pelo Ministro da Fazenda em Despacho de 24/11/2011, concluiu pela dispensa de

apresentação de contestação, de interposição de recursos e pela desistência dos já interpostos, desde que inexistam outros fundamentos relevantes, com relação às ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento *in natura* do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária..

Assim, não incidência da contribuição previdenciária sobre alimentação restringe-se ao seu fornecimento *in natura* ou à hipótese de inscrição no PAT. A alimentação fornecida em pecúnia ou em *ticket* sem a devida inscrição no PAT sofre a incidência da contribuição previdenciária.

No caso sob exame, entendemos que está demonstrado nos autos que, durante o período a que se refere o lançamento da rubrica, a recorrente estava inscrita no programa e, portanto, o lançamento deve ser retificado.

Com efeito, consta do Ofício nº 1643 (fls. 253) que “a empresa **Relacional Consultoria Ltda., CNPJ 35.791.730/0001-21** (...) efetuou o cadastramento em 2004, esse é por tempo indeterminado” (sic).

A mera equivocidade no tocante aos dígitos verificadores (21 ao invés de 32) não basta para o afastamento da força probatória do Ofício nº 1643 (fls. 253). Como bem ressaltado pela recorrente, a razão social descrita no aludido Ofício é exatamente a da recorrente, não havendo possibilidade de haver empresas com a mesma razão social.

Portanto, resta válido o seu conteúdo, de sorte a se considerar regular o cadastro da empresa no PAT durante o período de janeiro a junho de 2005, devendo ser excluído do lançamento o levantamento PA1.

Pró-labore pago a diretor. Relativamente ao levantamento PR1(pró-labore pago a diretor), assevera a recorrente que os valores foram recolhidos com os correspondentes acréscimos de encargos e multas e que as guias foram exibidas à autoridade fiscal responsável pelo trabalho de auditoria. No que tange à multa aplicada, acrescenta que o recolhimento dos valores devidos, mesmo após o início do procedimento fiscal, elidiria a incidência da multa prevista no artigo 44, I, da Lei nº 9.430/96. Caso não seja este entendimento, requer seja respeitada a proporcionalidade do valor já recolhido aos cofres públicos a tal título, para fins de redução do valor cobrado a tal referência.

Tal argumentação, suscitada já por ocasião da defesa, foi repelida no Acórdão *a quo* (fls. 385), que assim decidiu:

a Medida Provisória nº 449 de 03 de dezembro de 2008, publicada no DOU de 04.12.2008 e convertida na Lei nº 11.941/2009, deu nova redação ao artigo 35 da Lei 8212/1991 e acrescentou o artigo 35-A. Dessa forma, a partir da MP nº 449, os recolhimentos eventualmente realizados pelo sujeito passivo após o início do procedimento fiscal, não produzirão efeitos tributários, não podendo ser considerados pelo auditor-fiscal, cabendo o lançamento com a multa de ofício prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

Ainda que discordemos da fundamentação do acórdão *a quo* quanto à multa, como veremos a seguir, por se tratar de competências anteriores à Medida Provisória nº 449/2008, cumpre ressaltar que a única guia juntada aos autos refere-se aos levantamentos não impugnados (DF1, CI1 e DAL), no valor total de R\$ 4.559,99 (fls. 357/358).

Destarte, quanto ao levantamento PR1, conclui-se que a recorrente não comprova o alegado, não sendo, portanto, possível analisar o seu pleito.

Multas. Direito Intertemporal. Impõe-se a esta instância julgadora analisar questão de ordem pública, referente à retroatividade benigna da multa aplicada.

O art. 35 da Lei nº 8.212/1991, na época dos fatos geradores, assim dispunha a respeito das **multas de mora, aplicáveis, inclusive, nas hipóteses de lançamento de ofício:**

*Art. 35. **Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).***

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

a) quatro por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;

b) sete por cento, no mês seguinte;

c) dez por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

a) doze por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;

b) quinze por cento, após o 15º dia do recebimento da notificação;

c) vinte por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;

d) vinte e cinco por cento, após o 15º dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da

decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; *(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

a) trinta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;

b) trinta e cinco por cento, se houve parcelamento;

c) quarenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento;

d) cinquenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento.

a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; *(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

b) setenta por cento, se houve parcelamento; *(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

§ 1º Na hipótese de parcelamento ou reparcelamento, incidirá um acréscimo de vinte por cento sobre a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos. *(Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008)(Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)*

§ 2º Se houver pagamento antecipado à vista, no todo ou em parte, do saldo devedor, o acréscimo previsto no parágrafo anterior não incidirá sobre a multa correspondente à parte do pagamento que se efetuar. *(Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)*

§ 3º O valor do pagamento parcial, antecipado, do saldo devedor de parcelamento ou do reparcelamento somente poderá ser utilizado para quitação de parcelas na ordem inversa do vencimento, sem prejuízo da que for devida no mês de competência em curso e sobre a qual incidirá sempre o acréscimo a que se refere o § 1º deste artigo. *(Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)*

§ 4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento. *(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)*

(destaques nossos)

Verifica-se dos trechos destacados que a multa prevista anteriormente no artigo 35 da Lei nº 8.212/91 era aplicável em diversas situações, inclusive no lançamento de ofício (“créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento”) e com percentuais que avançavam não só em relação ao tempo de mora como também em razão da fase processual ou procedimental (lançamento, inscrição em dívida ativa, ajuizamento da execução fiscal, etc.). Nesse sentido, conclui-se que, a despeito de ser intitulada de multa de mora, **punia não só a prática do atraso, mas também a necessidade de movimentação do aparato estatal** que cumpria o dever de ofício de se mobilizar para compelir o contribuinte ao recolhimento do tributo, agora, acompanhado da denominada multa de ofício.

Ora, multa de mora pressupõe o recolhimento espontâneo pelo contribuinte e a multa de ofício tem como premissa básica a atuação estatal. Destarte, se o dispositivo reuniu duas hipóteses de naturezas jurídicas distintas, pouco importa a denominação utilizada pelo legislador (“multa de mora”), sendo de se reconhecer, conforme o caso, de que instituto jurídico efetivamente está se tratando.

Isso importa no caso em comento porque os dispositivos legais que disciplinavam a cominação de penalidades pecuniárias decorrentes do não recolhimento tempestivo de contribuições previdenciárias sofreram profundas alterações pela Medida Provisória nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009. Pode-se afirmar, de pronto, que a legislação ora vigente faz distinção mais precisa entre multa de mora e multa de ofício, não incidindo no equívoco terminológico da redação vigente à época dos fatos geradores.

É sabido que em razão do que dispõe o art. 144 do CTN, vigora com intensidade no Direito Tributário o princípio geral de direito intertemporal do *tempus regit actum*, de sorte que o lançamento tributário é regido pela lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Ocorre que, apesar do princípio de direito intertemporal citado, o art. 106, II, ‘c’ do CTN, prevê a retroatividade benigna em matéria de infrações tributárias:

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

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

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

Portanto, é preciso reconhecer que aplica-se a lei vigente à data da ocorrência do fato gerador, exceto se nova legislação cominar penalidade menos severa.

Importa-nos aqui, não a multa de mora, que continua prevista no artigo 35 da Lei nº 8.212/91 c.c. artigo 61 da Lei nº 9.430/96, mas a multa de ofício, hoje estabelecida no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91 c.c. artigo 44 da Lei nº 9.430/96:

Lei nº 8.212/91:

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Lei nº 9.430/96:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

Se cotejarmos os percentuais de multa previstos no antigo artigo 35 da Lei nº 8.212/91 com o percentual de multa previsto no artigo 44, I, da Lei nº 9.430/96, concluiremos que, a princípio, a multa prevista na legislação pretérita, vigente à época dos fatos geradores, é menor e, portanto, mais benéfica que a multa estabelecida na novel legislação.

Sendo assim, entende-se que deveria a autoridade fiscal lançadora ter comparado a multa prevista na redação anterior do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 com a multa hoje prevista no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91. Se tivesse efetuado tal comparativo, concluiria pela aplicação, a princípio, da multa prevista na redação anterior do artigo 35 da Lei nº 8.212/91.

Todavia, a autoridade fiscal, aplicando o Parecer PGFN CAT nº 443/2009, efetuou comparativo considerando, a soma da sanção decorrente de infração à obrigação principal (recolhimento do tributo) com a sanção decorrente de infração à obrigação acessória (declaração em GFIP), como se ambas tivessem sido substituídas pela multa de ofício ora estipulada no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91. Assim, foi levada ao equívoco de que a legislação superveniente seria mais benéfica (multa de ofício de 75%).

Como a sanção por descumprimento de obrigação principal e a sanção por descumprimento de obrigação acessória têm natureza distintas, o comparativo sempre deve ser feito entre sanções decorrentes de infrações às obrigações principais ou entre sanções decorrentes de infrações às obrigações acessórias, nunca mesclando ou somando umas e outras.

Como afirmado, se tivesse procedido na forma proposta, concluiria pela aplicação, a princípio, da multa prevista na redação anterior do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 para todas as competências. E afirma-se “a princípio”, pois, em certas circunstâncias, ainda que eventuais e futuras, os percentuais antes previstos no artigo 35 podem se mostrar mais gravosos, na hipótese de crédito inscrito em dívida ativa, após o ajuizamento da ação fiscal (antigo artigo 35, III, alíneas *c* e *d*, da Lei nº 8.212/91). Portanto, apenas nestas situações específicas é que a aplicação da novel legislação deve prevalecer.

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para excluir do lançamento os valores relativos ao vale-transporte pago em dinheiro (Súmula n.º 60 da AGU - levantamento VT1); e os valores relativos ao vale-alimentação, por considerar estar comprovado que a empresa estava inscrita no PAT durante o período de janeiro a junho de 2005 (levantamento PA1). Quanto à multa pelo descumprimento de obrigação principal, devem ser aplicadas as disposições do art. 35, II,

da Lei nº. 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.876/99, para o período anterior à entrada em vigor da Medida Provisória n. 449 de 2008, ou seja, até a competência 11/2008, inclusive.

É como voto.

André Luís Mársico Lombardi - Relator