



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 19515.001568/2009-12  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2402-010.388 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 2 de setembro de 2021  
**Recorrente** PILLARFORTE CONSTRUÇÕES E LOCAÇÕES LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

PRAZO DECADENCIAL. TERMO INICIAL.

Havendo antecipação de pagamento, o prazo decadencial inicia-se a partir da ocorrência do fato gerador, salvo se restar comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação; caso contrário, o termo inicial do prazo decadencial se dá no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso representativo de controvérsia, decisão esta de reprodução obrigatória pelo CARF.

ALIMENTAÇÃO *IN NATURA*. PAGAMENTO POR MEIO DE TICKET. INSCRIÇÃO NO PAT. DESNECESSIDADE. ATO DECLARATÓRIO Nº 03/2011 DA PGFN.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) editou o Ato Declaratório nº 03/2011, DOU de 22/12/2011, com fundamento no Parecer PGFN/CRJ nº 2117/2011, aprovado pelo Ministro da Fazenda, autorizando 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em acolher a prejudicial de decadência, cancelando-se o lançamento até a competência 04/2004, inclusive, e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo do lançamento os valores constantes dos levantamentos ALI - Alimentação e CEB - Cesta Básica, vencidos os Conselheiros Francisco Ibiapino Luz, Marcelo Rocha Paura e Denny Medeiros da Silveira, que deram apenas provimento parcial ao recurso apenas para excluir do lançamento os Levantamentos ALI e CEB.

(documento assinado digitalmente)

**Denny Medeiros da Silveira - Presidente**

(documento assinado digitalmente)

**Renata Toratti Cassini – Relator**

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Francisco Ibiapino Luz, Gregorio Rechmann Junior, Marcio Augusto Sekeff Sallem, Renata Toratti Cassini, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos, Marcelo Rocha Paura (suplente convocado), Ana Claudia Borges de Oliveira e Denny Medeiros da Silveira (Presidente).

## Relatório

Por bem descrever os fatos até o julgamento em primeira instância, adoto o relatório da decisão recorrida, que reproduzo abaixo:

Trata-se de crédito tributário lançado através do Auto de Infração n.º 37.225.493-4, lavrado em 13/05/2009, relativo a contribuições devidas a Outras Entidades e Fundos - rubrica "terceiros" (Salário Educação, INCRA, SENAI, SESI, SEBRAE), não declaradas em GFIP, no montante de R\$ 236.583,23 (duzentos e trinta e seis mil, quinhentos e oitenta e três Reais e vinte e três centavos), consolidado em 13/05/2009, conforme Relatório Fiscal, de fls. 52/56, que esclarece, ainda:

- a empresa deixou de declarar em GFIP parte da remuneração de seus segurados empregados, e integralmente os valores relativos a segurados contribuintes individuais;
- o crédito previdenciário foi apurado com base nas informações lançadas pela empresa em sua folha de pagamento e na contabilidade, integrando os seguintes levantamentos:

Levantamento - Descrição	Competências
ALI - ALIMENTAÇÃO	01/2004 a 12/2004
CEB - CESTAS BÁSICAS	01/2004 a 12/2004
HEX - HORAS EXTRAS	01/2004 a 04/2004, 07/2004 e 12/2004
NFG - NORMAL FORA DA GFIP	01/2004 a 12/2004, 13/2004

- os valores consignados em folha de pagamento, não declarados em GFIP, relativos a pagamentos efetuados a segurados empregados, constam do levantamento denominado "NFG — Normal Fora da GFIP", e os valores relativos a segurados contribuintes individuais do levantamento "PRO — Pro Labore";

- a empresa não está inscrita no PAT — Programa de Alimentação do Trabalhador, razão pela qual os valores pagos a segurados empregados a este título foram considerados salário de contribuição, conforme determina o artigo 28, item IV, § 9º, letra "c" da Lei n.º 8.212/91. Referidos valores foram lançados na contabilidade nas seguintes contas:

433 - DISPÊNDIO COM ALIMENTAÇÃO;

434 - PAT - PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR;

531 - DESPESAS COM ALIMENTAÇÃO;

- tais valores não se encontravam lançados em folha de pagamento. Intimada a empresa a identificar os segurados beneficiários dos mesmos, esta declarou que não tinha registros que possibilitassem tal identificação, conforme declaração em anexo (fls. 49). Por esta razão foram lançados os valores encontrados na contabilidade, deduzidos os valores descontados dos empregados em folha de pagamento nas rubricas "294 - Cesta

Básica" e "400 - Refeição e Alimentação", considerando como se fosse retida a contribuição do segurado pela alíquota mínima de 8%, conforme planilhas II, III e V, anexa ao Auto de Infração n.º 37.225.495-0;

- também na contabilidade foram identificados valores lançados na conta "404 - Horas Extras", que estão relacionados na planilha IV, não lançados em folha de pagamento e, portanto, considerados como salário de contribuição. Intimada a empresa para identificar os segurados beneficiários destes valores, esta declarou que não tinha elementos para identificá-los, conforme declaração em anexo (fls. 51). Por este motivo as contribuições relativas à parte dos segurados foram aferidas pela alíquota mínima de 8%, conforme demonstrado na planilha VI. As planilhas encontram-se anexadas ao Auto de Infração n.º 37.225.495-0;

- foram emitidos também os Autos de Infração n.º 37.225.492-6, relativo às contribuições não retidas de segurados, e n.º 37.225.495-0, relativo às contribuições devidas pela empresa sobre a remuneração de segurados empregados e contribuintes individuais; além dos Autos de Infração n.º 37.225.494-2; n.º 37.225.496-9 e n.º 37.225.497-7, relativos, respectivamente, ao descumprimento das seguintes obrigações acessórias: deixar de incluir na folha de pagamento os valores pagos a título de horas extras; apresentar GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de contribuição previdenciária; e deixar de efetuar o desconto da contribuição previdenciária da remuneração paga a segurados contribuintes individuais;

- para apuração do crédito previdenciário foram examinados, dentre documentos, a contabilidade da empresa e as folhas de pagamento;

- a situação encontrada no contribuinte ensejou a emissão de Representação Fiscal para Fins Penais pela prática, em tese, do crime de sonegação de contribuição previdenciária.

O contribuinte foi cientificado do lançamento fiscal em 13/05/2009 (fls. 2), interpondo aos 09/06/2009, a defesa, de fls. 60/66, acompanhada de cópia da folha de rosto do presente Auto de Infração e do Contrato Social e Alterações (fls. 67/73).

Alega a Impugnante que o Auto de Infração não pode prosperar, com fundamento nos seguintes motivos:

- a Lei n.º 11.941, de 27/05/2009, revogou os incisos I, II e III, bem como os §§ 1º a 4º do artigo 35 da Lei n.º 8.212/91, portanto, o fundamento jurídico utilizado para aplicação da multa ora impugnada tornou-se inexistente no ordenamento jurídico, ensejando o cancelamento da multa por afrontar o princípio da legalidade;

- os benefícios fornecidos pela Impugnante através dos vales-alimentação, bem como das cestas básicas, não se sujeitam à contribuição previdenciária por força de Norma Coletiva do Trabalho, devidamente homologada pela Justiça do Trabalho, cuja cópia faz juntar nesta oportunidade. Em se tratando de Norma Coletiva do Trabalho, que faz lei entre as partes, o Impugnante não está obrigado a lançar qualquer valor destes benefícios na base de cálculo da contribuição previdenciária. Tal questão já foi enfrentada por nossos tribunais, conforme ementas transcritas, prevalecendo o entendimento da não incidência das contribuições independentemente de inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador;

- quanto à alegação do não pagamento de contribuições sobre as horas extras, estas foram regularmente recolhidas, em conformidade com os controles de jornada, bem como das folhas de pagamento. Não procede a afirmação de que a Impugnante não informou corretamente as horas extras, não podendo ser presumida a existência de horas extras sem qualquer prova robusta de que as mesmas existiram e não foram declaradas. As horas extras foram declaradas na forma discriminada nos comprovantes de pagamento, estes assinados mês a mês pelos funcionários;

- não estando definitivamente julgado este Auto de Infração, é imperiosa a observação do princípio da legalidade e a aplicação da retroatividade da lei mais benéfica para afastar o impugnante do pagamento de multa dele decorrente;

- consta do Auto de Infração, especificamente no "discriminativo analítico de débito", apontamento acerca dos recolhimentos previdenciários incidentes em pagamentos supostamente não declarados em GFIP, sem ser devidamente esclarecida a origem de tais informações;

- se for observado o declarado em GFIP, as folhas de pagamento e as guias de recolhimento, conclui-se que foram recolhidas corretamente as contribuições previdenciárias, bem como que não há omissões nas declarações prestadas pela Impugnante, restando descabida eventual multa e a cobrança de diferenças a título de contribuição previdenciária;

- diante do exposto, requer o cancelamento deste auto de infração por não corresponder com os fatos, bem como por não ter sido devidamente constituído o crédito tributário, fatos estes que acarretam a retroatividade da lei mais benéfica. Requer seja reconhecida a não incidência de contribuições acerca dos mantimentos fornecidos aos empregados nos termos da Convenção Coletiva de Trabalho. Observando o princípio da eventualidade, em caso de manutenção da multa imposta, requer a aplicação da norma mais benéfica, haja vista a alteração introduzida pela Lei nº 11.941/2009.

Aos 24/07/2009, conforme petição, de fls. 76, a Impugnante requereu seja declarada a prescrição dos créditos lançados no período janeiro a dezembro de 2004, nos termos da lei e farta jurisprudência dos tribunais superiores, que admitem o lançamento e cobrança de débito dentro do limite de cinco anos a contar da data do vencimento da contribuição previdenciária.

A 12ª turma da DRJ/SP1 julgou a impugnação improcedente, em decisão assim ementada:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PARA OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

A decadência não atinge o crédito tributário lançado em 13 de maio de 2009, relativo a fato gerador de contribuições devidas a terceiros que não integraram a base de cálculo dos recolhimentos efetuados pela empresa, nem foram declarados em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, no período janeiro a dezembro de 2004.

PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - PAT. INSCRIÇÃO. AUSÊNCIA. INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.

Não comprovada a inscrição da empresa no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT as parcelas pagas a segurados empregados a título de alimentação/refeição e cesta básica sofrem a incidência de contribuição previdenciária.

HORAS EXTRAS. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. INTEGRAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO DEVIDA. PROVA DO RECOLHIMENTO.

As horas extras integram o salário de contribuição, cabendo à empresa o ônus da prova do recolhimento das contribuições devidas a este título lançadas em sua contabilidade e não informadas em folha de pagamento e GFIP.

LANÇAMENTO FISCAL. PRESUNÇÃO DE LEGALIDADE E VERACIDADE. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.

O lançamento fiscal regularmente emitido, composto por todos os anexos que permitem a identificação do fato gerador, das contribuições devidas, das contribuições recolhidas e das diferenças apuradas, bem como dos documentos que fundamentaram a conclusão fiscal, goza da presunção de legalidade e veracidade cabendo ao sujeito passivo comprovar de forma cabal a incorrência dos fatos descritos pelo Auditor Fiscal.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A lei aplica-se a ato ou fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Notificado dessa decisão aos 22/07/10 (fls. 106), o contribuinte interpôs recurso voluntário aos 11/08/10 (fls. 109 ss.), alegando, em síntese, decadência do direito do Fisco de constituir os créditos tributários relativos aos meses de janeiro, fevereiro, março e abril de 2004, com fundamento no art. 150, § 4º do CTN, e impossibilidade de tributação dos benefícios alimentares fornecidos aos seus colaboradores por força de Convenção Coletiva de Trabalho devidamente reconhecida pelo Ministério do Trabalho e pela Justiça do Trabalho.

Não houve contrarrazões.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Renata Toratti Cassini, Relatora.

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos formais de admissibilidade, pelo que dele conheço.

Trata-se de auto de infração visando à constituição de crédito tributário de contribuições devidas a Outras Entidades e Fundos — rubrica "terceiros" (Salário Educação, INCRA, SENAI, SESI, SEBRAE), não declaradas em GFIP, no montante de R\$ 236.583,23, apuradas com base nas informações lançadas pela empresa em sua folha de pagamento e na contabilidade, objeto dos seguintes levantamentos:

ALI – ALIMENTAÇÃO: 01/2004 a 12/2004;

CEB – CESTAS BÁSICAS: 01/2004 a 12/2004;

HEX – HORAS EXTRAS: 01/2004 a 04/2004, 07/2004 e 12/2004; e

NFG – NORMAL FORA DA GFIP: 01/2004 a 12/2004 e 13/2004;.

Em seu recurso voluntário, o contribuinte alega decadência do direito do Fisco de constituir os créditos tributários relativos às competências janeiro a abril/2004 e, relativamente aos levantamentos em questão, impugna apenas o **lançamento de contribuições à seguridade social sobre alimentos fornecidos aos seus colaboradores por força de Convenção Coletiva de Trabalho, objeto dos levantamentos ALI – ALIMENTAÇÃO e CEB – CESTAS BÁSICAS.**

Não questiona especificamente os valores apurados por meio dos levantamentos HEX – HORAS EXTRAS e NFG – NORMAL FORA DA GFIP, cuja legitimidade da cobrança, em função disso, se tornou incontroversa.

Em relação à decadência, alega que não se pode admitir a aplicação, ao presente caso, do art. 173, I do CTN, como entendeu o julgador “a quo”, porque não ficou comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação nos atos praticados. Diz que não objetivou se locupletar ou se eximir do recolhimento dos tributos de forma ilícita ou infundada, não podendo ser presumida a fraude, o dolo ou a simulação. Assim, não havendo a correta subsunção dos atos praticados pelo recorrente aos atos que autorizam a aplicação do dispositivo legal em questão na

contagem do prazo extintivo do direito do Fisco para constituir os créditos tributários, termo inicial desse prazo deve ser a data do fato gerador, de modo que ocorreu a decadência em relação aos créditos tributários referentes aos meses de janeiro, fevereiro, março e abril de 2004.

Com relação aos alimentos fornecidos aos seus colaboradores por força de disposição contida em Convenção Coletiva de Trabalho, afirma que atendem aos objetivos e princípios que norteiam o programa de alimentação do trabalhador e que o simples preenchimento de um formulário nos Correios não tem o condão de modificar esse ato praticado, ferindo a lógica e o princípio da razoabilidade o não afastamento da incidência tributária sobre os alimentos fornecidos, que se enquadram perfeitamente nos objetivos do programa em questão.

Pois bem.

### Da decadência

Como dito, o recorrente alega que, diferentemente do que entendeu a decisão recorrida, não pode ser aplicado ao presente caso o art. 173, I do CTN na contagem do prazo decadencial, porque não ficou demonstrada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, pelo que o termo inicial desse prazo extintivo é a data do fato gerador, tendo sido fulminados pela decadência os créditos tributários relativos aos meses de janeiro a abril/2004.

Os prazos extintivos do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário estão disciplinados nos artigos 150, § 4º e 173, I do Código Tributário Nacional, cuja incidência no caso concreto depende do comportamento do sujeito passivo em relação ao cumprimento de obrigação tributária que lhe compete.

Segundo o § 4º do art. 150 do CTN, reproduzido pelo julgador de primeira instância no acórdão recorrido,

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

O art. 173, I, do CTN, por sua vez, dispõe que:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...).

Comungando esses dois dispositivos, tem-se que **havendo antecipação do pagamento do tributo pelo sujeito passivo**, incide a regra § 4º do art. 150 do CTN no que diz respeito à contagem do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário pela Fazenda Pública, **exceto se comprovada a ocorrência de fraude, dolo ou simulação**.

Por outro lado, não havendo antecipação do pagamento do tributo pelo sujeito passivo, ou havendo esse pagamento, sendo comprovada fraude, dolo ou simulação, incide, então, a regra do art. 173, I do CTN, e o termo inicial do prazo decadencial para a constituição

do crédito tributário será “o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

Esse é o entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de julgamento do **REsp nº 973.733-SC** no procedimento dos recursos representativos de controvérsia disciplinado pelo art. 543-C do CPC/73 (art. 1036 do CPC/2015), que deve ser reproduzido por este Conselho, conforme determina o art. 62, § 2º do RICARF.

E nesse sentido, há farta jurisprudência deste tribunal. Cito, abaixo, ilustrativamente, precedente deste colegiado (acórdão nº 2402004.293):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/2000 a 30/09/2008

PRAZO DECADENCIAL.

O prazo decadencial das contribuições previdenciárias é o regido pelo Código Tributário Nacional, nos termos da Súmula Vinculante nº 8 do Supremo Tribunal Federal.

Salvo fraude, dolo ou simulação, havendo antecipação de pagamento, o prazo decadencial inicia-se a partir da ocorrência do fato gerador, caso contrário, a partir do primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso repetitivo, de reprodução obrigatória pelo CARF.

(...).

A respeito da decadência arguida pelo contribuinte no presente caso, entendeu o julgador de primeira instância, em síntese, que

(...)

No caso dos presentes autos, as contribuições lançadas decorrem de **remuneração não incluída em GFIP**, apuradas através do cotejamento entre os montantes informados pela empresa em folha de pagamento e na contabilidade e aqueles declarados nas GFIP, **resultando na emissão de Representação Fiscal para Fins Penais**, tendo em vista que, de acordo com o disposto no inc. I, do artigo 337-A, do Decreto-Lei nº 2.848/40, constitui **crime de Sonegação de contribuição previdenciária**, suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante a conduta de **omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária** segurados empregados, empresários, trabalhadores avulsos ou trabalhadores autônomos ou a estes equiparados que lhe prestem serviços.

Assim sendo, considerando que o crédito tributário previdenciário em pauta é objeto da ocorrência, em tese, de **crime de Sonegação de contribuição previdenciária**, e também o disposto no § 4º, do art. 150 do CTN:

*Art. 150.*

*§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

Considerando, ainda, a conclusão constante da alínea "f", do item 49 do PARECER PGFN/CAT Nº 1.617/2008 [segundo o qual “para fins de cômputo do prazo de decadência, todas as vezes que comprovadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação, deve-se aplicar o modelo do inciso I, do art. 173, do CTN”], bem como a doutrina e a jurisprudência sobre a matéria.

Ao crédito tributário previdenciário lançado, por tipificar, em tese, a ocorrência do **crime de Sonegação de contribuição previdenciária**, aplica-se a regra do **art. 173, inc. I do Código Tributário Nacional**, ou seja, o período decadencial será contado

primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado....

Do Relatório Fiscal do auto de infração, por sua vez, consta que:

#### 5 Representações fiscais expedidas

A situação encontrada no contribuinte ensejou a emissão de representação fiscal para fins penais, pela prática, em tese, do seguintes crime:

- ✓ **Sonegação de contribuição previdenciária**, de acordo com o artigo 337-A, incisos I, II e/ou III, do Código Penal — Decreto-lei 2.848, de 07/12/1940, verificado no período de 01/2004 a 12/2004;

O art. 337-A do Código Penal tipifica o crime de “Sonegação de contribuição previdenciária” nos seguintes termos:

Art. 337-A. Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:(Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

I – omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços;(Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

II – deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços;(Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

III – omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias:(Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.(Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

(...)

Ensina a doutrina que o elemento subjetivo desse delito “é o **dolo, consistente na vontade livre e consciente de suprimir ou reduzir contribuição social** por intermédio das condutas descritas”<sup>1</sup>. (Destaquei)

Nessa linha, nos termos do que dispõe o § 4º do art. 150 do CTN, “se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, **salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação**”. (Destaquei e grifei)

O dispositivo legal em questão é claro ao dispor expressamente que sua aplicação na contagem do prazo decadencial do direito do Fisco para constituir créditos tributários será afastada caso, tendo havido pagamento antecipado do tributo, ficar **comprovada** a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Ou seja, a mera configuração em tese de determinado delito, seja ele qual for, não basta para afastar a aplicação do § 4º do art. 150 do CTN da contagem do prazo decadencial, sendo necessária a **comprovação** de dolo, fraude ou de simulação, o que não ocorreu no caso.

Observe-se que no Relatório Fiscal do auto de infração não há a descrição de nenhum fato ou comportamento praticado pelo contribuinte que tenha sido relacionado à caracterização de algum desses elementos – dolo, fraude ou simulação - pela autoridade fiscal

<sup>1</sup> JESUS, Damásio. CÓDIGO PENAL ANOTADO. São Paulo, Saraiva, 2015, p. 1261.

autuante, que tão somente afirma, no **item 5** daquele documento, acima reproduzido, que “a situação encontrada no contribuinte ensejou a emissão de representação fiscal para fins penais, pela prática, em tese”, do crime de sonegação fiscal previdenciária, tipificado no art. 337-A do Código Penal.

Anote-se que, como já acima mencionado, o elemento subjetivo desse delito, por seu turno, é o dolo, consistente na **vontade livre e consciente dirigida à finalidade** de suprimir ou reduzir tributo, mediante a prática de uma das condutas descritas naquele dispositivo legal. Em outros termos, para que possa ser responsabilizado criminalmente, o agente deve dirigir finalisticamente sua conduta nas práticas descritas nos incisos I, II ou III do art. 337-A do CP com o objetivo de suprimir ou reduzir a devida contribuição social previdenciária<sup>2</sup>.

O fornecimento de alimentos pelo recorrente aos seus empregados está, de fato, previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, cujo parágrafo segundo da Cláusula Segunda, por sua vez, contém previsão expressa no sentido de que o “fornecimento em qualquer das modalidades anteriores não terá natureza salarial, nem se integrará na remuneração do empregado, nos termos da Lei no 6.321/76, de 14 de abril de 1976 e de seu Regulamento no 78.676, de 8 de novembro de 1976” (Parágrafo Segundo da Cláusula Segunda, fls. 119).

É dizer, nesse contexto fático, o fornecimento de alimentos aos seus empregados por força de determinação contida em Convenção Coletiva de Trabalho **não é compatível** com o elemento subjetivo exigido para a caracterização do crime de sonegação fiscal previdenciária descrito no tipo penal do art. 337-A do CP, qual seja **dolo consistente na vontade livre e consciente dirigida à finalidade de suprimir ou reduzir a contribuição previdenciária devida.**

Somado a isso, como demonstrado, a autoridade fiscal autuante **sequer mencionou** a hipótese de ter havido no presente caso, por parte do recorrente, fraude ou simulação.

Assim, a aplicação do § 4º do art. 150 do CTN ao presente caso não pode ser afastada apenas em face desse argumento, caso tenha havido pagamento antecipado do tributo.

Por outro lado, do RDA – Relatório de Documentos Apresentados (fls. 20 ss.), bem como do RADA - Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados (fls. 23 ss.), constata-se que houve recolhimento antecipado de contribuições sociais em todas as competências atuadas.

Desse modo, a teor do entendimento firmado pelo STJ no aludido julgamento do REsp nº 973.733-SC, a norma aplicável na contagem do prazo decadencial no presente caso é o art. 150, § 4º do CTN, razão pela qual considerando que o recorrente foi notificado do lançamento aos **13/05/2009** (fls. 03) e que o auto de infração abrange as competências de 01/2004 a 13/2004, **foram extintos pela decadência os créditos tributários relativos às competências de janeiro/2004 a abril/2004.**

### **Do fornecimento de alimentação sem inscrição no PAT**

No que diz respeito à matéria impugnada no recurso voluntário, o fundamento da autuação encontra-se descrito no Relatório Fiscal do auto de infração (fls. 60 ss.) nos seguintes termos:

#### **1 Natureza e características do débito**

<sup>2</sup> GRECO, Rogério. CÓDIGO PENAL COMENTADO. Rio de Janeiro: Impetus, 2016, p. 1151/1152.

Deram origem ao débito os valores devidos pela empresa sobre a Remuneração de Empregados, a outras entidades e fundos denominadas Terceiros, especificamente para as seguintes entidades:

1.1 FPAS 507-0 - Salário Educação 2,50%, INCRA 0,20%, SESI 1,50% , SENAI 1,00% e SEBRAE 0,60%., totalizando 5,80%.

(...)

O débito foi apurado com base nas informações lançadas pela empresa em sua folha de pagamento e na contabilidade.

Os débitos foram lançados nos papéis de trabalho abaixo descritos:

CODIGO	DESCRICAÇÃO	FPAS
ALI	ALIMENTAÇÃO	5070
CEB	CESTAS BÁSICAS	5070
HEX	HORAS EXTRAS	5070
NFG	NORMAL FORA DA GFIP	5070

(...)

**A empresa não está inscrita no PAT- Programa de Alimentação do Trabalhador, e em razão disto, os valores pagos aos segurados empregados, a este título, foram considerados como Salário de Contribuição conforme determina o artigo 28 item IV & 9 letra C da Lei 8.212/91.**

Referidos valores foram lançados na contabilidade da empresa nas seguintes contas:

433- DISPÊNDIO COM ALIMENTAÇÃO

434- PAT- PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR.

531- DESPESAS COM ALIMENTAÇÃO.

**Referidos valores não se encontravam lançados em folha de pagamento, com a finalidade de identificar os valores pagos a cada segurado, intimamos a empresa a identificar os segurados beneficiados por estes pagamentos, em 06/04/2009 e em 07/04/2009 a empresa declarou, que não tinha registros que possibilitassem tal identificação, declaração esta anexa ao presente, razão pela qual lançamos os valores constantes da contabilidade como salário de contribuição, deduzindo os valores descontados dos empregados, em folha de pagamento nas rubricas 294 - Cesta Básica e 400- Refeição e Alimentação e consideramos como se retido fossem a parte de segurados pela alíquota mínima de 8% .**

**Os valores lançados na contabilidade acham-se relacionados nas planilhas II, III e V anexas ao Auto de Infração 37.225.495-0 [objeto do PAF de n.º 19515.0015702009-91] e foram lançados nos papéis de trabalho:**

**ALI - Alimentação**

**CEB - Cesta Básica.**

(Destaquei em grifei)

Do trecho do Relatório Fiscal da Infração acima transcrito, constata-se que **por não estar inscrito no Programa de Alimentação ao Trabalhador – PAT**, o valor correspondente à alimentação e às cestas básicas fornecidas pelo recorrente aos seus empregados registrados em sua contabilidade foram considerados pela autoridade fiscal autuante como integrantes do salário de contribuição, conforme prevê o art. 28, § 9º, “c”, da Lei nº 8212/91.

No entanto, conforme entendimento pacífico deste Conselho, expresso no **acórdão de nº 9202-008.209**, da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, relator conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho, que cito apenas ilustrativamente, dentre vários outros nesse mesmo sentido,

O fornecimento de alimentação in natura pela empresa a seus empregados não está sujeito à incidência da contribuição previdenciária, ainda que o empregador não esteja inscrito no PAT. Ato Declaratório PGFN nº 3/2011.

Do julgado acima mencionado, transcrevo o seguinte trecho:

(...)

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).

Desse modo, em linha com o Ato Declaratório PGFN nº 3/2011 e, considerando os julgados do STJ que fomentaram sua edição, dentre os quais encontra-se o AgRg no REsp nº 1.119.787, entendo pelo não acolhimento das pretensões recursais.

À vista do exposto, considerando que, como dito, o fundamento da autuação dos valores arrolados pela autoridade fiscal lançadora nos levantamentos ALI - Alimentação e CEB - Cesta Básica é o fato de o recorrente não estar inscrito no PAT, o lançamento deve ser cancelado nesse ponto.

### **Conclusão**

Diante de todo o exposto, voto por **dar provimento** ao recurso voluntário para declarar a extinção dos créditos tributários até a competência abril/2004, inclusive, nos termos do art. 156, V do CTN, e excluir do lançamento os valores constantes dos levantamentos **ALI - Alimentação e CEB - Cesta Básica**.

(documento assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini