

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

PROCESSO	19515.002297/2009-12
ACÓRDÃO	2401-011.966 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	6 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GWA CONSULTORIA EM INFORMÁTICA LTDA
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

ENDEREÇAMENTO DE INTIMAÇÕES DE ATOS PROCESSUAIS NA PESSOA DO PROCURADOR.

Não encontra respaldo legal nas normas do Processo Administrativo Fiscal a solicitação para que a Administração Tributária efetue as intimações de atos processuais administrativos na pessoa e no domicílio profissional do procurador (advogado) constituído pelo sujeito passivo da obrigação tributária. Neste sentido dispõe a Súmula CARF nº 110.

REFISCALIZAÇÃO. AÇÃO FISCAL EM PERÍODO ANTERIORMENTE FISCALIZADO.

A refiscalização é a ação fiscal com vistas a abranger períodos e fatos já objeto de auditorias-fiscais anteriores. Não implica refiscalização o exame de fatos novos, ainda que relativos a períodos já fiscalizados.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

O Mandado de Procedimento Fiscal representa instrumento de controle interno da Administração Tributária, e, em razão disso, pode ser prorrogado ou emitido outro em seu lugar, sem que se configure a “refiscalização” tributária.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. INSTRUMENTO DE CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO. VÍCIOS NÃO ANULAM O LANÇAMENTO.

O Mandado de Procedimento Fiscal se constitui em mero instrumento de controle criado pela Administração Tributária, e irregularidades em sua emissão ou prorrogação não são motivos suficientes para se anular o lançamento (Súmula CARF nº 171).

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

PRAZO DECADENCIAL. SÚMULA VINCULANTE DO STF. APLICAÇÃO DO CTN.

Prescreve a Súmula Vinculante nº 8, do STF, que são inconstitucionais os artigos 45 e 46, da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência, motivo pelo qual o prazo de decadência a ser aplicado às contribuições previdenciárias e às destinadas aos terceiros deve estar de conformidade com o disposto no CTN. Com o entendimento do Parecer PGFN/CAT nº 1.617/2008, aprovado pelo Sr. Ministro de Estado da Fazenda em 18/08/2008, na contagem do prazo decadencial para constituição do crédito das contribuições devidas à Seguridade Social utiliza-se o seguinte critério: (i) a inexistência de pagamento justifica a utilização da regra geral do art. 173 do CTN, e, (ii) O pagamento antecipado da contribuição, ainda que parcial, suscita a aplicação da regra prevista no §4º do art. 150 do CTN.

AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO IN NATURA. NÃO INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INSCRIÇÃO NO PAT. DESNECESSIDADE.

Não integram o salário de contribuição os valores relativos à alimentação *in natura* fornecida aos segurados empregados, ainda que a empresa não esteja inscrita no Programa de alimentação do Trabalhador (PAT).

CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. REMUNERAÇÃO A PESSOAS FÍSICAS. INCIDÊNCIA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

É devida contribuição sobre remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais a serviço da empresa.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade e dar provimento parcial ao recurso voluntário para: a) reconhecer a decadência até a competência maio/2004; e b) excluir do lançamento o levantamento “ALI - Alimentação dos segurados empregados”.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Guilherme Paes de Barros Geraldi, Elisa Santos Coelho Sarto e Miriam Denise Xavier (Presidente).

RELATÓRIO

A bem da celeridade peço licença para aproveitar boa parte do relatório já elaborado em ocasião anterior e que bem elucida a controvérsia posta para, ao final, complementá-lo (e-fls. 158 e ss).

Pois bem. Trata o presente do Auto de Infração nº 37.228.792-1, de 23/06/2009, relativa a contribuições devidas para a Seguridade Social — rubricas "Segurado" e "Contrib Indiv", incidentes sobre a remuneração paga a segurados empregados e a contribuintes individuais (sócios) nas competências janeiro a dezembro de 2004, no montante de R\$ 20.185,76 (vinte mil, cento e oitenta e cinco Reais e setenta e seis centavos), consolidado em 23/06/2009, conforme Relatório Fiscal, de fls. 30/36.

O Relatório Fiscal esclarece:

1. Trata-se de reexame do período de 01/2004 a 12/2004, relativo a contribuições previdenciárias, cuja realização foi autorizada pela autoridade competente da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Fiscalização em São Paulo — DEFIS/SPO, nos termos do artigo 906 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3000, de 26/03/1999 (Leis nº 2.354/54, artigo 7º, parágrafo 2º e 3.470/58, artigo 34), combinado com o artigo 2º da IN RFB nº 851, de 28/05/2008. A ciência do referido reexame foi dada ao sujeito passivo em 22/07/2008 por meio do Termo de Início de Procedimento Fiscal;
2. Foi apurada a ocorrência de pagamentos a segurados empregados a título de Vale Refeição/Alimentação que não integraram a base de cálculo dos recolhimentos efetuados pela empresa nem foram declaradas em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social — GFIP. O crédito previdenciário, em questão, fundamenta-se no artigo 28, inciso I e § 9º, alínea "c" da Lei nº 8.212/91, e artigo 3º, da Lei nº 6.321/76: "Não se inclui como salário de contribuição a parcela paga *in natura* pela empresa, nos programas de alimentação aprovadas pelo Ministério do trabalho.". Portanto, a parcela *in natura* paga aos segurados empregados pela empresa, sem observância da legislação do Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT tem natureza salarial, incorporando-se à remuneração para todos os efeitos legais, constituindo-se base de incidência das contribuições previdenciárias;

3. Foi apurada, também, a ocorrência de pagamentos a título de Vale Refeição/Alimentação aos Sócios e Administradores, que não integraram a base de cálculo dos recolhimentos efetuados pela empresa nem foram declaradas em GFIP. Dispõe o art. 28, § 9º, alínea "c" da Lei nº 8.212/1991, c/c o art. 214, § 90, inciso III do Regulamento da Previdência Social — RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, que a parcela "in natura" oferecida aos segurados de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e Emprego, nos termos da Lei nº 6.321/1976, não integra o salário-de-contribuição. O art 2º da Lei nº 6.321, de 14/04/1976, dispõe: "Os programas de alimentação a que se refere o artigo anterior deverão conferir prioridade ao atendimento dos trabalhadores de baixa renda e limitar-se-ão aos contratados pela pessoa jurídica beneficiária.". No mesmo sentido dispõe o art 585 do Decreto nº 3.000/1999, que institui o Regulamento do Imposto de Renda — RIR. Portanto, a participação no Programa de Alimentação do Trabalhador pressupõe a existência de contrato de trabalho, fato que impede a adesão dos sócios e administradores da empresa ao programa;
4. A empresa declarou, conforme anexo E (Declaração da empresa, apresentada em 15/08/2008, em atendimento ao Termo de Início da Ação fiscal - TIAF, cientificado via postal em 22/07/2008) que não possui registro no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT referente ao ano de 2004. Desta forma, os pagamentos efetuados aos segurados empregados de "vale refeição/alimentação" foram considerados salários indiretos, integrando os salários de contribuição, uma vez que, por força da legislação referenciada no item anterior, as parcelas oferecidas "in natura" aos trabalhadores foram efetuadas sem o amparo da Lei nº 6.321/1976;
5. Os créditos foram apurados com base nos lançamentos contábeis na conta 61110204- Programa Alimentação do Trabalhador, nas suas respectivas notas fiscais e na planilha dos segurados que receberam o benefício, fornecida pela empresa e autenticada pelo Sistema de Validação e Autenticação de arquivos digitais em 16/02/2009, sob código bP9d293f-1a52498f-b66ef628-74e11299, cujo recibo de entrega está anexado a este Auto de Infração;
6. Os recolhimentos efetuados em Guias de Previdência Social — GPS apresentadas no transcurso desta ação fiscal referem-se aos fatos geradores dos segurados declarados em GFIP e constantes nas folhas de pagamentos;
7. Conforme demonstrado no Anexo A, foi aplicada a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 27/12/1996 em todas as competências, por ser mais benéfica ao contribuinte, conforme art. 106, inciso II, alínea "c" do Código Tributário Nacional;
8. O Anexo B discrimina o cálculo da multa da obrigação acessória antes da vigência da MP 449 de 03/12/2008, convertida na Lei 11.941/2009 de 27/05/2009, publicado no DOU de 28/05/2009 (a empresa enquadra-se na faixa de 16 e 50 segurados em todas as competências.); o Anexo C demonstra o cálculo das contribuições dos segurados não declaradas em GFIP, e o anexo D, os valores pagos pela empresa a título de Vale Refeição/Alimentação;

9. Do presente lançamento fiscal constam os seguintes levantamentos: "ALI Alimentação dos segurados empregados" e "PAT Alimentação dos sócios e administradores".

Além do presente Auto de Infração foram lavrados os seguintes documentos de constituição de crédito: Auto de Infração nº 37.228.791-3 (processo nº 19515.002296/2009-78); e Auto de Infração nº 37.228.793-0 (processo nº 19515.002298/2009-67).

Cientificado pessoalmente da autuação em 26/06/2009 (fls.1), o contribuinte interpôs aos 27/07/2009, a defesa, de fls. 43/87, acompanhada de instrumento de Procuração, Contrato Social e cópia do presente auto de infração (fls. 88/152). Eis a síntese das alegações:

1. Afirma a tempestividade da defesa e descrevendo os fatos que ensejaram a autuação, a Impugnante entende que não merece prosperar a autuação, visto que eivada de vícios, alegando, em resumo:

Da Refiscalização

2. Preliminarmente, o lançamento não pode prosseguir por conter período já abrangido por fiscalização anterior, tratando-se, portanto, de refiscalização. Em 28/12/2007 foi encerrada na empresa fiscalização previdenciária que homologou, na forma do art. 150 do CTN, as obrigações decorrentes dos fatos geradores ocorridos no período de 10/1996 a 12/2006. Neste procedimento foram lavrados os documentos abaixo, todos pendentes de julgamento de recurso pelo Conselho de Contribuintes:

AI nº 37.125.286-5, lavrado por deixar a empresa de prestar todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis não as entregando em meio digital com leiaute previsto no Manual de Arquivos Digitais da SRP atual ou em vigor à época de ocorrência dos fatos geradores;

AI nº 37.125.287-3, lavrado por deixar a empresa de descontar da remuneração de segurados contribuição devida à Previdência Social;

AI nº 37.125.288-1, lavrado por omissão de dados relacionados aos fatos geradores na GFIP;

AI nº 37,125.290-3, lançamento de créditos de contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração paga a segurados e contribuintes individuais;

Representação Fiscal para Fins Penais, tendo em vista, em tese, a ocorrência de crime de sonegação de contribuições previdenciárias (período: 10/2000 a 12/2006), e crime contra a Seguridade Social (período: 04/2000 a 09/2000);

3. O MPF desta ação fiscal possuía validade até 28/12/2007, data em que foi extinto por decurso de prazo (inc.II, do art. 15 do Decreto nº 3.969/2001) sem que a fiscalização tenha apurado, lançado e notificado a empresa de qualquer crédito previdenciário referente a pagamentos a título de Vale Refeição/Alimentação que não integraram a base de cálculo dos recolhimentos efetuados pela empresa, nem foram declarados em GFIP. Portanto, os fatos geradores das obrigações principal e

acessória do período janeiro a dezembro de é 104 foram homologados pela SRP, encontrando-se o presente AI eivado de vício de nulidade, pois o CTN, o Decreto nº 70.235/72, a Portaria MF/RFB nº 4.066/2007, tampouco a IN MPS/SRP nº 03/2005, não preveem tal ato administrativo fiscal. Apenas a IN nº 70/2002, revogada pela IN MPS/SRP nº 03/2005 tratou da Refiscalização do sujeito passivo no seu Capítulo XX, artigos 225 a 229;

4. Neste AI e em seus anexos verifica-se que nem mesmo do MPF constam as razões que motivaram o procedimento de refiscalização, que deve ser considerado irregular e ilegal por faltar-lhe o requisito da validade;
5. O CTN trata da revisão do lançamento em seus artigos 141, 145, 146 e 149, que leva a administração a confundir a revisão de procedimento fiscal com a refiscalização. O artigo 149 complementa ou regulamenta o disposto nos artigos 141 e 146, tratando-se da constituição do crédito tributário e não quanto aos procedimentos de apuração fiscal — refiscalização;
6. Uma revisão fiscal, conforme o caso em tela, que não se enquadre em qualquer dos casos previstos no art. 149, mesmo que determinada por autoridade administrativa competente é nula de pleno direito, porque envolverá necessariamente uma mudança de critério jurídico em relação a um mesmo período. E o contribuinte tem direito à proteção jurídica no sentido de que não lhe sejam aplicados novos critérios jurídicos em relação a um mesmo fato gerador. Diante disso, a refiscalização autorizada pelo MPF foi irregular e ilegal e deve ser sanada, tendo em vista a inexistência das situações previstas no artigo 149 do CTN. Neste sentido a Impugnante cita farta jurisprudência;

Da Decadência

7. Tendo o pretense débito sido constituído em 23/06/2009, restam decadentes as contribuições do período janeiro a maio de 2004, conforme § 4º, do art. 150 do CTN, vez que se trata de lançamento por homologação, salientando-se que conforme Súmula nº 08 do STF, os artigos 45 e 46 da Lci nº 8.212/91 são inconstitucionais, não devendo ser aplicada a Súmula nº 02 do Conselho de Contribuintes, impondo-se, portanto, a anulação do presente AI;

Do PAT

8. Apesar da empresa no ano calendário de 2004 não estar inscrita no PAT vinha cumprindo estritamente a função social concebida pelo programa, qual seja, fornecer alimentação de qualidade ao trabalhador por meio de cartões de alimentação, visando dessa forma aumentar a qualidade de vida e do trabalho do obreiro;
9. Assim, não se pode conceber que continue a fiscalização da RFB a emitir autos de infração contra empresas que, como a Impugnante, cumprem rigorosamente o estabelecido pela legislação de regência, faltando-lhe apenas para o ano de 2004 o registro/inscrição no PAT por mero descuido administrativo a possibilitar que a fiscalização exija a contribuição previdenciária daí decorrente, e a mais extorsiva e

confiscatória penalidade sobre o valor devido em auto de infração que chega a milhares de reais;

10. Citando ensinamento de Hugo de Brito Machado, a impugnante afirma que é preciso a análise caso a caso, e nas empresas que apesar da ausência da inscrição no referido programa, acabam por cumprir a função social a que se destina, esta análise deve ser *cum granis salis*, concluindo ser este o caso dos autos, tendo em vista que, apesar de não inscrita no PAT, apenas para o ano de 2004, sempre cumpriu o requisito de fundo do Programa, fornecer alimentação de qualidade ao trabalhador, visando aumentar sua produtividade e por consequência, aumentar sua qualidade de vida;
11. A Impugnante cita jurisprudência no sentido de que esteja o empregador inscrito ou não no PAT, a alimentação não é salário utilidade, e por tal fundamento não pode haver a incidência de contribuição previdenciária;
12. Mencionando o contido na página do Ministério do Trabalho e Emprego sobre as modalidades de serviço de alimentação a critério da empresa, afirma que da norma se extrai que como a empresa cedente do cartão alimentação deve estar obrigatoriamente inscrita no PAT, todas as informações pertinentes do referido programa, bem como as informações pertinentes à Impugnante são repassadas tanto ao Ministério do Trabalho e Emprego como para autarquia previdenciária, o que em seu entender supre a falta de inscrição no referido Programa, pois todas as informações necessárias sobre a Impugnante são de forma obrigatória repassadas pela empresa cedente dos cartões alimentação aos órgãos competentes;
13. Para que não parem dúvidas da habilitação da empresa fornecedora do cartão "Sodexo" no PAT, fornecedora da Impugnante no ano de 2004, pode-se constatar no site do Ministério do Trabalho e do Emprego, relatório de empresas prestadoras de serviço ao PAT, no qual esta empresa figura com um percentual de 23,85% dos trabalhadores beneficiados com seus serviços;
14. Portanto, não há como se alegar o descumprimento das regras do PAT pela Impugnante, pois não existe nos autos tal assertiva, apenas constando do Relatório Fiscal a ausência de inscrição no referido programa, por mero descuido administrativo, contudo, esquecendo-se a fiscalização de mencionar que, apesar da falta de inscrição, o objetivo do programa vinha sendo mantido pela Impugnante, conforme se verifica pelos presentes articulados, restando falho o Auto de Infração também por este ponto;

Da iliquidez, Incerteza e Inexigibilidade do Crédito

15. O Auto de Infração, por incluir obrigações extintas, por ser originário de procedimento de refiscalização, bem como, por todas as outras considerações feitas pelos articulados que compõe a presente impugnação, torna-se ilíquido e incerto, e mais uma vez, inexigível;

Do Pedido

16. Diante do exposto, requer: a) seja julgada procedente a impugnação com a declaração de nulidade do Auto de Infração; b) seja a Impugnante liberada do pagamento de qualquer valor decorrente da lavratura do presente auto de infração, por representar quantia indevida decorrente de lavratura totalmente equivocada; c) ante a relação existente entre o presente Auto de Infração e os demais lançamentos decorrentes desta ação fiscal, requer que tramitem juntos, vez que dependem dos mesmos elementos de prova; d) que todas as intimações e notificações a respeito da presente impugnação sejam enviadas aos ora procuradores da empresa, cujo endereço informa.

Em seguida, foi proferido julgamento pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento**, por meio do Acórdão de e-fls. 158 e ss, cujo dispositivo considerou a **impugnação improcedente**, com a **manutenção** do crédito tributário exigido. É ver a ementa do julgado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

Ementa:

CRÉDITO TRIBUTÁRIO PREVIDENCIÁRIO. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

A decadência não atinge o crédito tributário previdenciário lançado em 23 de junho de 2009, relativo a fato gerador de contribuições previdenciárias 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 de 2004 a dezembro de 2004.

PERÍODO FISCALIZADO. REEXAME. POSSIBILIDADE.

É possível a realização de novo procedimento fiscal relativamente a período já fiscalizado quando realizada por determinação do Delegado da Receita Federal do Brasil e a autoridade fiscal não incluir na base de cálculo matéria tributável anteriormente considerada.

FORNECIMENTO DE ALIMENTAÇÃO. EMPRESA NÃO INSCRITA NO PAT. INTEGRAÇÃO AO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

A parcela paga a segurados empregados e contribuintes individuais a título de alimentação por empresa não inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT integra o salário de contribuição.

INTIMAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO.

Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária, e o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 183 e ss), reiterando, em suma, os argumentos já trazidos em sua impugnação.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento dos Recursos Voluntários.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

2. Do pedido de intimação pessoal dos patronos.

O contribuinte, em seu petitório recursal, requer que todas as intimações referentes ao processo em tela sejam feitas enviadas ao endereço dos procuradores da empresa.

A começar, sobre o pedido de intimação pessoal, trata-se de pleito que não possui previsão legal no Decreto nº 70.235/72, que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal, nem mesmo no Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria nº 1.634/2022, por força do art. 37 do referido Decreto.

Ademais, o art. 23, incisos I a III do Decreto nº 70.235/72, dispõe expressamente que as intimações, no decorrer do contencioso administrativo, serão realizadas pessoalmente ao sujeito passivo e não a seu patrono.

A propósito, neste sentido dispõe a Súmula CARF nº 110, a seguir transcrita:

Súmula CARF nº 110: No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

Por fim, cabe esclarecer que as pautas de julgamento dos Recursos submetidos à apreciação deste Conselho são publicadas no Diário Oficial da União, com a indicação da data, horário e local, o que possibilita o pleno exercício do contraditório, inclusive para fins de o patrono do sujeito passivo, querendo, estar presente para realização de sustentação oral na sessão de julgamento.

3. Preliminares.

Em seu arrazoadado, o sujeito passivo suscita, preliminarmente, a nulidade do lançamento, sob a alegação de que o período já foi abrangido por fiscalização previdenciária anterior, sendo, portanto, débito apurado por refiscalização.

Alega, pois, que o Mandado de Procedimento Fiscal — Fiscalização — MPF anterior, foi prorrogado sucessivamente, consoante ao artigo 13 do Decreto no 3.969, de 15 de outubro de 2001, válido até 28 de dezembro de 2007, porém, o período autorizado para a ação fiscal indicava como sendo de outubro de 1996 a dezembro de 2006, não abarcando o período objeto de lançamento.

Defende, ainda, que uma revisão fiscal que não se enquadre em qualquer dos casos previstos no artigo 149 do CTN, mesmo que determinada por autoridade administrativa competente, seria nula de pleno direito, pois envolveria necessariamente uma mudança de critério jurídico em relação a um mesmo período.

Por fim, arremata alegando que o crédito tributário seria ilíquido, inexigível e incerto, carecedor de seus pressupostos de constituição, devendo ser considerado nulo de pleno direito.

Pois bem!

Entendo que não assiste razão ao recorrente.

A começar, a “refiscalização” é a ação fiscal com vistas a abranger períodos e fatos já objeto de auditorias-fiscais anteriores. Não implica “refiscalização” o exame de períodos ainda não fiscalizados e nem mesmo o exame de fatos novos, ainda que relativos a períodos já fiscalizados.

O fato gerador das contribuições lançadas neste Auto de Infração, qual seja, o fornecimento de Vale Refeição/Alimentação a segurados empregados e contribuintes individuais por meio de cartões, sem a necessária inscrição da empresa no Programa de Alimentação do Trabalhador — PAT, no período de janeiro a dezembro de 2004, não foi objeto de lançamento no procedimento fiscal realizado anteriormente.

Assim sendo, restam improcedentes os argumentos do recorrente, inclusive quanto a aplicação de novos critérios jurídicos em relação a um mesmo fato gerador, visto que, como antes demonstrado, o presente lançamento fiscal não atinge fatos geradores verificados na ação fiscal anterior.

A refiscalização consiste no procedimento de revisita fiscal aos mesmos períodos e fatos anteriormente examinados, o que não foi o caso. Embora tenha havido coincidência de alguns períodos, os fatos examinados foram absolutamente distintos, não guardando nenhuma relação com aqueles que foram objeto da fiscalização anterior.

O *caput* do art. 149 do CTN estabelece as situações em que o lançamento é efetuado e as situações em que ele é revisto. Na hipótese dos autos, não se está diante de

procedimento de revisão de lançamento, o que implicaria a motivação acerca da necessidade de modificação do ato administrativo revisto.

Como se não bastasse, vislumbro que foi expedida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Fiscalização em São Paulo - DEFIS/SPO, em 20 de junho de 2008, a devida autorização para reexame do período de 01/2004 a 12/2004 já fiscalizado no contribuinte epigrafado, nos termos do artigo 906 do RIR, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, combinado com o art. 2º da IN RFB nº 851/2008, e art. 238, inc. V do Regimento Interno da RFB, aprovado pela Portaria MF nº 95/2007, autorizando novo exame em virtude do procedimento fiscal encerrado em 28/12/2007, por força do MPF 09426479F00, cujo escopo foi o tributo contribuição previdenciária no período de 10/1998 a 12/2006.

Importante, neste ponto, ressaltar que, nos termos do art. 2º, da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, o planejamento, execução, acompanhamento e avaliação das atividades relativas à tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único, do art. 11 da Lei nº 8.212/91, e das contribuições instituídas a título de substituição, passaram a ser competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Assim, afasto os argumentos de que o procedimento teria incorrido em *bis in idem* e teria ferido os princípios da segurança jurídica, da moralidade e da presunção de veracidade dos atos administrativos porque não foi afeto a qualquer fato sobre o qual tenha havido decisão administrativa anterior. Também, pelas mesmas razões, não afrontou nenhuma coisa julgada administrativa, porquanto as decisões definitivas dos lançamentos anteriores não se reportaram aos fatos deste lançamento.

Para além do exposto, ao contrário do que alega o recorrente, eventuais omissões ou incorreções afligindo o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), não têm o condão de culminar na nulidade do lançamento tributário, disciplinado pelo artigo 142 do CTN, que se constitui em ato obrigatório e vinculado, sob pena de responsabilidade funcional por parte do agente fiscal. Somente na hipótese de o contribuinte provar que a presença do vício ocasionou prejuízo em sua defesa é que, eventualmente, tais vícios poderão acarretar a nulidade do crédito tributário. A propósito, a matéria foi sumulada no âmbito deste Conselho:

Súmula CARF nº 171

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento.

Tem-se, pois, que o Mandado de Procedimento Fiscal é um instrumento interno de controle administrativo que não interfere na competência do Auditor-Fiscal para proceder ações fiscais ou constituir créditos tributários, porquanto essa competência é instituída por lei. Ademais, o Mandado de Procedimento Fiscal pode ser prorrogado ou emitido outro em seu lugar, sem que se configure a “refiscalização” tributária.

Ademais, a meu ver, o lançamento em comento seguiu todos os passos para sua correta formação, conforme determina o art. 142 do Código Tributário Nacional, quais sejam: (a) constatação do fato gerador cominado na lei; (b) caracterização da obrigação; (c) apuração do montante da base de cálculo; (d) fixação da alíquota aplicável à espécie; (e) determinação da exação devida – valor original da obrigação; (f) definição do sujeito passivo da obrigação; e (g) lavratura do termo correspondente, tudo conforme a legislação.

Entendo, portanto, que não há nenhum vício que macula o presente lançamento tributário, não tendo sido constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, havendo a devida descrição dos fatos e dos dispositivos infringidos e da multa aplicada. Portanto, entendo que não se encontram motivos para se determinar a nulidade do lançamento, por terem sido cumpridos os requisitos legais estabelecidos no artigo 11 do Decreto nº 70.235/72, notadamente considerando que o contribuinte teve oportunidade de se manifestar durante todo o curso do processo administrativo.

Nesse sentido, tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente arts. 142 do CTN e 10 e 11 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em nulidade do lançamento.

Assim, uma vez verificado a ocorrência do fato gerador, o Auditor Fiscal tem o dever de aplicar a legislação tributária de acordo com os fatos por ele constatados e efetuar o lançamento tributário.

Por fim, incumbe ao autor o ônus de comprovar os fatos constitutivos do Direito por si alegado, e à parte adversa, a prova de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Cabe, portanto, ao contribuinte o ônus de enfrentar a acusação fiscal, devidamente motivada, apresentando os argumentos pelos quais entende que o presente lançamento tributário merece ser declarado improcedente, não sendo o caso de decretar a nulidade do auto de infração, eis que preenchidos os requisitos do art. 142 do CTN.

Ante o exposto, rejeito as preliminares suscitadas pelo recorrente.

4. Prejudicial de Mérito - Decadência.

O recorrente também suscita a decadência parcial do crédito tributário, referente ao período de janeiro a maio de 2004, nos termos do § 4º, do art. 150 do CTN, considerando a ciência ocorrida em 26/06/2009.

A decisão recorrida afastou a alegação da decadência parcial, argumentando que, no caso dos autos, tratando-se de lançamento de ofício, não teria ocorrido qualquer pagamento sobre as rubricas lançadas, motivo pelo qual, aplicar-se-ia a regra do art. 173, inc. I do CTN, não havendo, conseqüentemente, qualquer decadência em relação ao período em epígrafe.

Pois bem. Oportuno esclarecer, inicialmente, que em decorrência do julgamento dos Recursos Extraordinários nº 556.664, 559.882, 559.943 e 560.626 o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula Vinculante nº 8, publicada no D.O.U. de 20/06/2008, nos seguintes termos:

São inconstitucionais o parágrafo único do art. 5º do Decreto-Lei nº 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

De acordo com a Lei 11.417/2006, após o Supremo Tribunal Federal editar enunciado de súmula, esta terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, a partir de sua publicação na imprensa oficial. Assim, a nova súmula alcança todos os créditos pendentes de pagamento e constituídos após o lapso temporal de cinco anos previsto no CTN.

Para além do exposto, o Superior Tribunal de Justiça, nos autos do REsp 973.733/SC, submetido à sistemática dos recursos especiais repetitivos representativos de controvérsia (art. 543-C, do CPC/73), fixou o entendimento no sentido de que o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se: **a)** Do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quando a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando a lei prevê o pagamento antecipado, mas ele inócorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte; **b)** A partir da ocorrência do fato gerador, nos casos em que ocorre o pagamento antecipado previsto em lei.

Dessa forma, a regra contida no artigo 150, § 4º, do CTN, é regra especial, aplicável apenas nos casos em que se trata de lançamento por homologação, com antecipação de pagamento, de modo que, nos demais casos, estando ausente a antecipação de pagamento ou mesmo havendo a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, a regra aplicável é a prevista no artigo 173, I, do CTN.

No caso dos autos, o trabalho fiscal se reporta aos fatos geradores de Contribuições Previdenciárias, relativo ao período de apuração 01/01/2004 a 31/12/2004, tendo o contribuinte sido intimado acerca do lançamento, no dia 26/06/2009 (e-fl. 02).

Para aplicar o entendimento do Superior Tribunal de Justiça ao caso em questão, que trata da exigência de Contribuições Previdenciárias, é de extrema relevância, a constatação da existência ou não de antecipação de pagamento, o que influencia, decisivamente, na contagem do prazo decadencial, seja pelo artigo 150, § 4º, ou pelo artigo 173, I, ambos do CTN.

Cabe pontuar, ainda, que para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração (Súmula CARF nº 99).

No caso dos autos, o lançamento contempla dois levantamentos específicos, quais sejam: (i) ALI - Alimentação dos segurados empregados; (ii) PAT – Alimentação dos sócios e administradores.

E, ainda, no contexto da ação fiscal, foram examinados os seguintes documentos:

- Contrato Social e alterações;
- Folha de pagamentos e contabilidade apresentadas em meio magnético no dia 16/02/2009 e autenticada no SVA sob Nr. aece1726-6339defc-b1df8bb4-c7810d43;
- GFIP, RAIS e GPS;
- Balanço Patrimonial;
- Outros elementos.

Constata-se, pois, que a ação fiscal foi ampla, sendo que as irregularidades verificadas dizem respeito apenas aos levantamentos específicos citados acima.

Em razão da ação fiscal ter sido ampla, e em razão das irregularidades verificadas serem reduzidas a dois levantamentos específicos, é de se entender pela antecipação de pagamento, apta a atrair a incidência do art. 150, § 4º, do CTN, sobretudo em razão da previsão contida na Súmula CARF nº 99.

Ademais, a própria fiscalização ressalta no Relatório Fiscal que “os recolhimentos efetuados em Guias de Previdência Social - GPS apresentadas no transcurso desta ação fiscal referem-se aos fatos geradores dos segurados declarados em GFIP e constantes nas folhas de pagamentos”.

Nesse sentido, entendo que se deve aplicar o art. 150, § 4º do CTN, uma vez que verificado que o lançamento se refere a descumprimento de obrigação tributária principal, e que houve pagamento parcial das contribuições previdenciárias no período fiscalizado, além de não ter ocorrido fraude, dolo ou simulação, não comprovado, a meu ver, na hipótese.

Assim, uma vez que o recorrente tomou ciência do lançamento no dia 26/06/2009 (e-fl. 02), e o trabalho fiscal se reporta aos fatos geradores de Contribuições Previdenciárias, relativo ao período de apuração 01/01/2004 a 31/12/2004, restam decaídas as competências anteriores a junho de 2004.

Dessa forma, o litígio permanece, apenas, em relação ao período de apuração não atingido pela decadência, motivo pelo qual, passo a examinar os demais argumentos suscitados pela recorrente.

5. Mérito.

Em relação ao mérito, o cerne da controvérsia consiste em saber se a alimentação *in natura*, fornecida aos empregados, sócios e administradores do recorrente, não inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), devem integrar ou não o salário-de-contribuição.

Pois bem!

As importâncias que não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias estão listadas no artigo 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91, o qual estabelece os pressupostos legais para que não se caracterizem como salário-de-contribuição, visando garantir os direitos dos empregados, como segue:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

[...]

§ 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 a Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976; (Atualmente Ministério do Trabalho e Emprego MTE, conforme a MP nº 103, de 01/01/03, convertida na Lei nº 10.683, de 28/05/03)

No caso em questão, conforme reiteradas decisões emanadas do Superior Tribunal de Justiça, e reconhecidas, inclusive, no Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011, independentemente de a empresa comprovar a sua regularidade perante o Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), não incidem contribuições sociais sobre a alimentação fornecida *in natura* aos seus empregados, por não possuir natureza salarial. É o que se extrai do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011, com vistas a subsidiar emissão de Ato Declaratório da PGFN, assim ementado:

Tributário. Contribuição previdenciária. Auxílio-alimentação in natura. Não incidência. Jurisprudência pacífica do Egrégio Superior Tribunal de Justiça. Aplicação da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997.

Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recursos e a desistir dos já interpostos.

Na mesma linha de raciocínio, acolhendo o Parecer encimado, fora publicado Ato Declaratório nº 03/2011, da lavra da ilustre Procuradora Geral da Fazenda Nacional, dispensando a apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, contemplando a discussão quanto à incidência de contribuições previdenciárias sobre o auxílio alimentação concedido *in natura*.

É de se destacar, pois, que o Ato Declaratório PGFN nº 3/2011, bem assim os julgados do STJ que fomentaram sua edição, fazem referência a auxílio-alimentação *in natura*, o que, nos termos da jurisprudência daquela Corte, quer dizer: “alimentação fornecida pela empresa”, ou seja, o pagamento valores pagos em dinheiro não estão abrangidos pelo ato administrativo da PGFN, tampouco pelas decisões emanadas pelo STJ.

No caso dos autos, por se tratar de alimentação *in natura*, e, assim, não possuir natureza salarial, não é passível de incidência pela contribuição previdenciária, independentemente da inscrição no PAT.

Nesse sentido, a parcela correspondente ao fornecimento de alimentação *in natura*, não compõe a base de cálculo da contribuição previdenciária, motivo pelo qual deve ser reconhecida a improcedência da acusação fiscal, em relação ao levantamento **“ALI - Alimentação dos segurados empregados”**.

Contudo, deve ser mantido o lançamento em relação ao levantamento **“PAT - Alimentação dos sócios e administradores”**, posto que a orientação anterior não se aplica aos contribuintes individuais, mas tão somente aos trabalhadores que possuem vínculo empregatício com o recorrente. Assim, é devida contribuição sobre remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais a serviço da empresa.

Ante o exposto, faz-se necessário reconhecer tão somente a improcedência do lançamento consubstanciado no levantamento **“ALI - Alimentação dos segurados empregados”**.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para rejeitar as preliminares de nulidade e DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, a fim de: (i) reconhecer a decadência do crédito tributário lançado até a competência maio de 2004; (ii) excluir do lançamento o levantamento **“ALI - Alimentação dos segurados empregados”**, correspondente aos valores pagos ou creditados aos segurados empregados sob o título de alimentação *in natura*.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite