



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 19515.002567/2010-29
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9202-006.325 – 2ª Turma
Sessão de 14 de dezembro de 2017
Matéria 67.636.4010 - CS - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - PENALIDADES/RETROATIVIDADE BENIGNA - AIOP/AIOA: FATOS GERADORES ANTERIORES À MP Nº 449, DE 2008.
67.643.4014 - CS - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - SALÁRIO INDIRETO -ALIMENTAÇÃO EM DINHEIRO.
67.618.6999 - CS - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - DECADÊNCIA/PRESCRIÇÃO - OUTROS.
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
EISENMANN DO BRASIL EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008, CONVERTIDA NA LEI Nº 11.941/2009. PORTARIA PGFN/RFB Nº 14 DE 04 DE DEZEMBRO DE 2009.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, antes de tudo, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto que sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta.

O cálculo da penalidade deve ser efetuado em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, se mais benéfico para o sujeito passivo.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência, quando não resta demonstrado a divergência dos resultados alcançados para situações similares e prequestionamento das matérias recorridas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento, para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício).

Relatório

Do auto de infração ao recurso voluntário

Trata o presente processo de auto de infração - AI, DEBCAD nº 37.252.529-6, à e-fl. 02, no qual foram constituídos créditos referentes a contribuições destinadas a terceiros (Salário-educação, INCRA, SENAI, SESI e SEBRAE).

O crédito lançado tem como fatos geradores das contribuições as parcelas de remunerações pagas aos segurados, não informadas em GFIP, em face de a empresa ter custeado vale alimentação aos seus trabalhadores sem a devida obediência à legislação. A empresa, mesmo intimada, não apresentou documento comprobatório de sua inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT.

O auto de infração foi cientificado à contribuinte em 21/08/2010 (e-fl. 70) e constituiu créditos, para as competências de 01/2005 a 12/2005, com multa e juros no valor de R\$ 21.051,25, consolidados em 12/08/2010, e tem seu relatório fiscal de infração posto às e-fls. 48 a 52.

O presente processo foi apensado ao de número 19515.002565/2010-30, conforme informado no termo de apensação à e-fl. 134, datado de 20/12/2011.

O auto de infração foi impugnado, às e-fls. 73 a 87, em 21/09/2010. Já a 14ª Turma da DRJ/SP1, no acórdão nº 16-36.238, prolatado em 23/02/2012, às e-fls. 135 a 150, considerou, por unanimidade, improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Inconformada, em 23/10/2012, a contribuinte, interpôs recurso voluntário, às e-fls. 159 a 173, argumentando, em apertada síntese:

- a decadência que teria alcançado os fatos geradores de janeiro a agosto de 2005, em face ao preconizado no art. 150, § 4º do CTN;

- ela estaria em consonância com o Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT e por isso não seria obrigada a incluir o auxílio-alimentação na base de cálculo das contribuições previdenciárias;
- há posicionamento judicial contrário ao entendimento do fisco de que o auxílio-alimentação *in natura* sofra incidência das contribuições sociais;
- é também descabida a aplicação do Parecer PGFN nº 2.117/2011 ao caso, pois editado posteriormente aos fatos que são objeto do auto de infração; e
- doutrinadores afirmam que benefícios aos trabalhadores que não correspondam a contraprestações sinalagmáticas entre eles e as empresas não representam remuneração.

O recurso voluntário foi apreciado pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento em 14/08/2013, resultando no acórdão nº 2302-002.668, às e-fls. 181 a 209, que tem as seguintes ementas:

*CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO
DECADENCIAL. CINCO ANOS. ART. 150, § 4º, DO CTN.*

Se a definição legal do fato gerador da contribuição previdenciária da empresa apóia-se na totalidade da remuneração no decorrer do mês (art. 22, I, II e III, da Lei nº 8.212/1991), consequentemente, todo e qualquer pagamento acaba por se referir à totalidade no mês, e não àquela rubrica ou levantamento específico. Assim, havendo alguma antecipação de pagamento, atrai-se, para toda aquela competência, para todo aquele fato gerador, a aplicação do parágrafo 4º, do art. 150 do CTN, independentemente da rubrica ou levantamento a que se refira, desde que não haja caracterização de dolo, fraude ou sonegação. Precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

ALIMENTAÇÃO. PARCELA FORNECIDA NA FORMA DE VALE/CARTÕES ALIMENTAÇÃO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Os valores despendidos pelo empregador na forma de vale/cartões alimentação fornecidos ao trabalhador integram o conceito de remuneração, na forma de benefícios, compondo assim o Salário de Contribuição dos segurados favorecidos, para os específicos fins de incidência de contribuições previdenciárias, eis que não encampadas expressamente nas hipóteses de não incidência tributária elencadas numerus clausus no §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

O acórdão teve o seguinte teor:

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por maioria de votos, em dar provimento parcial à preliminar de decadência para afastar do lançamento

as competências até 07/2005, em vista da homologação tácita do artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional, vencido o Conselheiro Relator que entendeu aplicar-se o artigo 173, I, do Código Tributário Nacional. Designado para fazer o voto divergente vencedor o Conselheiro André Luís Mársico Lombardi. No mérito, por voto de qualidade, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, devendo a multa aplicada ser calculada considerando 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 nº 449/2008, ou seja, até a competência 11/2008, inclusive. Vencidos na votação os Conselheiros Leo Meirelles do Amaral, Fábio Pallaretti Calcini e Leonardo Henrique Pires Lopes, por entenderem que a multa aplicada deve ser limitada ao percentual de 20% em decorrência das disposições introduzidas pela MP nº 449/2008 (art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação da MP nº 449/2008 c/c art. 61, da Lei nº 9.430/96). Também no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário quanto à verba paga a título de alimentação fornecida em vales/cartão, por integrar o salário de contribuição, vencidos os Conselheiros Leo do Meirelles do Amaral, Fábio Pallaretti Calcini e Leonardo Henrique Pires Lopes.

RE da Fazenda

A Procuradoria da Fazenda foi intimada do acórdão nº 2302-002.668 e interpôs recurso especial de divergência, em 11/12/2013, às e-fls. 210 a 221.

Em seu recurso, aponta entendimento expresso em acórdãos paradigmas de números: 2401-002.453 e 9202-02.086, que vão de encontro ao recorrido no tocante à aplicação da retroatividade benigna às multas lançadas.

Nos acórdãos paradigmas, de números: 2401-002.453 e 9202-02.086, tratou-se a matéria com o seguinte entendimento (e-fl. 216) :

...em hipóteses como a dos presentes autos em que houve lançamento de ofício da obrigação principal, bem como lançamento da obrigação acessória, deve-se efetuar o seguinte cálculo: somar as multas da sistemática antiga (art. 35, II e art. 32 da norma revogada) e comparar o resultado dessa operação com a multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, introduzido pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009 e que remete ao art. 44, I, da Lei nº 9.430/96 (75%).

Já o Colegiado *a quo*, no acórdão recorrido sustenta ser desnecessária a soma da multa da obrigação principal com a multa da obrigação acessória para efeitos de comparação com o que dispõe o art. 35-A da Lei nº 8.212/1991. De acordo com aquela Turma, a comparação deve ser feita separadamente.

Primeiro, entre a multa por descumprimento de obrigação acessória prevista no art. 32, IV, da norma revogada, com o novo art. 32-A da Lei nº 8.212/91. Depois, entre a multa por descumprimento de obrigação principal prevista no art. 35, revogado, com o novo art. 35 na Lei n. 8212/91. Portanto, para

o acórdão recorrido o art. 35-A deveria ser sempre ignorado na comparação entre as multas.

Por fim, requer que seja conhecido e provido o seu recurso especial para reforma do acórdão *a quo* a fim de que prevaleça a forma de cálculo utilizada pela autoridade fiscal para aferição da multa mais benéfica ao contribuinte, em conformidade com o que dispõe a Instrução Normativa RFB nº 1.027/2010.

O RE da Procuradora foi apreciado pelo Presidente da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF, nos termos dos arts. 67 e 68 Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria nº 343 de 09/06/2015, no despacho de e-fls. 254 a 258, datado de 31/05/2016, entendendo por lhe dar seguimento, ao vislumbrar similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigma e o recurso cumprir os demais requisitos regimentais.

Contrarrazões da contribuinte

Houve encaminhamento de intimação (e-fl. 261) do acórdão nº 2302-002.668, do recurso especial de divergência da Fazenda e do seu despacho de admissibilidade, da qual a contribuinte teve ciência em 01/11/2016 (e-fl. 263).

Em 09/11/2016, a contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso especial de divergência da Procuradoria, às e-fls. 298 a 304.

Afirma que a aplicação de penalidades deve ser mantida conforme o recorrido, pela aplicação do princípio *tempus regit actus*, limitando-se a multa a 75%, resultando essa a situação menos gravosa à contribuinte à luz do art. 106, inc. II, "c", do CTN, com rechaço ao disposto na IN RFB nº 1.207/210.

Finaliza requerendo o recebimento de suas contrarrazões e a manutenção do benefício retroativo da multa do acórdão do recurso voluntário.

RE da contribuinte

Em 09/11/2016, a contribuinte também interpôs recurso especial de divergência, às e-fls. 275 a 284.

Em seu recurso especial o representante da empresa salienta, com preliminar, que se considere alcançado pela decadência o período de apuração de janeiro a agosto de 2005, com base no art. 150, § 4º, do CTN, e não apenas até julho daquele ano, como definido no acórdão recorrido, pois teriam ocorrido pagamentos antecipados a menor. Esgrime como paradigmas os acórdãos nº 101-92.642 e nº 2201-002.858.

Quanto ao mérito, sobre a exigência de tributação dos pagamentos de auxílio-alimentação, a contribuinte afirma que cumpria os requisitos para participação do PAT desde 2001 e fora recadastrada em 01/03/2004. Aponta a divergência de entendimentos com base no acórdão nº 2401-003.361, que para situação similar a sua entendeu que se deveria deduzir do montante lançado a parcela de auxílio alimentação paga *in natura*.

Conclui requerendo que seja conhecido seu recurso especial de divergência e que ele seja provido para tornar totalmente improcedente a exigência fiscal.

O recurso especial de divergência da contribuinte foi apreciado por este Presidente da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF, nos termos dos arts. 67 e 68 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria nº 343 de 09/06/2015, no despacho de e-fls. 346 a 349, datado de 30/05/2017, entendendo por dar-lhe seguimento, tanto em relação à preliminar quanto em relação ao mérito.

Contrarrazões da Procuradoria

Cientificada do recurso especial de divergência da contribuinte, a procuradoria da Fazenda Nacional a ele apresentou contrarrazões, às e-fls. 351 a 363, em 15/06/2017.

Em breve resumo, argumenta pela não admissibilidade do recurso, relativamente à decadência, haja vista inexistir divergência, por ao menos duas razões:

a) o recorrido enfrentou a questão da decadência apenas em relação à obrigação principal, enquanto o paradigma nº 2201-002.858 tratava de obrigação acessória;

b) tanto o acórdão *a quo* quanto os paradigmas, entendiam pela aplicação do art. 150, § 4º às situações fáticas, não havendo se falar em soluções divergentes.

Quanto à matéria de mérito, também afirma inexistência de divergência, o que se observaria pela leitura do próprio acórdão do paradigma nº 2401-003.631, que afirmava não ser possível afastar a exação, mas na sua ementa admitia a natureza salarial do vale, repercutindo o que fora expresso no voto da relatora.

Além disso, na eventualidade de ser apreciada a segunda matéria, há que se considerar que os valores fornecidos em forma de pecúnia, inclusive desconto em folha, vale-refeição e ticket aos empregados a título de auxílio-alimentação integram o salário-de-contribuição, já que não se enquadram como prestação *in natura*. O Decreto nº 5/1991, que regulamenta o programa, em seu art. 4º, não inclui o pagamento em pecúnia nas modalidades de fornecimento de alimentação, independentemente da empresa estar, ou não, inscrita no programa.

Finaliza requerendo que não seja conhecido o re da contribuinte, em razão da ausência de pressupostos de admissibilidade e, caso contrário, que seja a ele negado provimento nas matérias em discussão.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

Passo a analisar os recursos na ordem em que foram interpostos..

RE DA FAZENDA

Conhecimento

O recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional é tempestivo e cumpre os requisitos.

Mérito

A Turma a quo

A solução do litígio decorre do disposto no artigo 106, inciso II, alínea “a” do CTN, a seguir transcrito:

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

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

De início, cumpre registrar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), de forma **unânime** pacificou o entendimento de que na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Assim, a multa de mora prevista no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, não é aplicável quando realizado o lançamento de ofício, conforme consta do Acórdão nº 9202-004.262 (Sessão de 23 de junho de 2016), cuja ementa transcreve-se:

AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - MULTA - APLICAÇÃO NOS LIMITES DA LEI 8.212/91 C/C LEI 11.941/08 - APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL - RETROATIVIDADE BENIGNA NATUREZA DA MULTA APLICADA.

A multa nos casos em que há lançamento de obrigação principal lavrados após a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, mesmo que referente a fatos geradores anteriores a publicação da referida lei, é de ofício.

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA - COMPARATIVO DE MULTAS - APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a

mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Se as multas por descumprimento de obrigações acessória e principal foram exigidas em procedimentos de ofício, ainda que em separado, incabível a aplicação retroativa do art. 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, eis que esta última estabeleceu, em seu art. 35-A, penalidade única combinando as duas condutas.

A legislação vigente anteriormente à Medida Provisória nº 449, de 2008, determinava, para a situação em que ocorresse (a) recolhimento insuficiente do tributo e (b) falta de declaração da verba tributável em GFIP, a constituição do crédito tributário de ofício, acrescido das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, respectivamente. Posteriormente, foi determinada, para essa mesma situação (falta de pagamento e de declaração), apenas a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que faz remissão ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Portanto, para aplicação da retroatividade benigna, resta necessário comparar (a) o somatório das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, e (b) a multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991.

A comparação de que trata o item anterior tem por fim a aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN e, caso necessário, a retificação dos valores no sistema de cobrança, a fim de que, em cada competência, o valor da multa aplicada no auto de infração de obrigação acessória - AIOA somado com a multa aplicada na NFLD do auto de infração da obrigação principal - AIOP não exceda o percentual de 75%.

Prosseguindo na análise do tema, também é entendimento pacífico deste Colegiado que na hipótese de lançamento apenas de obrigação principal, a retroatividade benigna será aplicada se, na liquidação do acórdão, a penalidade anterior à vigência da MP 449, de 2008, ultrapassar a multa do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, correspondente aos 75% previstos no art. 44 da Lei nº 9.430/96. Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela MP 449 (convertida na Lei 11.941, de 2009), tenham sido aplicadas isoladamente - descumprimento de obrigação acessória sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal - deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, bem assim no caso de competências em que o lançamento da obrigação principal tenha sido atingida pela decadência. Neste sentido, transcreve-se excerto do voto unânime proferido no Acórdão nº 9202-004.499 (Sessão de 29 de setembro de 2016):

Até a edição da MP 449/2008, quando realizado um procedimento fiscal, em que se constatava a existência de débitos previdenciários, lavrava-se em relação ao montante da contribuição devida, notificação fiscal de lançamento de débito - NFLD. Caso constatado que, além do montante devido, descumprira o contribuinte obrigação acessória, ou seja, obrigação de fazer, como no caso de omissão em GFIP (que tem correlação direta com o fato gerador), a empresa era autuada também por descumprimento de obrigação acessória.

Nessa época os dispositivos legais aplicáveis eram multa - art. 35 para a NFLD (24%, que sofria acréscimos dependendo da fase processual do débito) e art. 32 (100% da contribuição devida em caso de omissões de fatos geradores em GFIP) para o Auto de infração de obrigação acessória.

Contudo, a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:

“Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.”

Entretanto, a MP 449, Lei 11.941/2009, também acrescentou o art. 35-A que dispõe o seguinte,

“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.”

O inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, por sua vez, dispõe o seguinte:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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 “

Com a alteração acima, em caso de atraso, cujo recolhimento não ocorrer de forma espontânea pelo contribuinte, levando ao lançamento de ofício, a multa a ser aplicada passa a ser a estabelecida no dispositivo acima citado, ou seja, em havendo lançamento da obrigação principal (a antiga NFLD), aplica-se multa de ofício no patamar de 75%. Essa conclusão leva-nos ao raciocínio que a natureza da multa, sempre que existe lançamento, refere-se a multa de ofício e não a multa de mora referida no antigo art. 35 da lei 8212/91.

Contudo, mesmo que consideremos que a natureza da multa é de "multa de ofício" não podemos isoladamente aplicar 75% para as Notificações Fiscais - NFLD ou Autos de Infração de Obrigação Principal - AIOP, pois estaríamos na verdade retroagindo para agravar a penalidade aplicada.

Por outro lado, com base nas alterações legislativas não mais caberia, nos patamares anteriormente existentes, aplicação de NFLD + AIOA (Auto de Infração de Obrigação Acessória) cumulativamente, pois em existindo lançamento de ofício a multa passa a ser exclusivamente de 75%.

Tendo identificado que a natureza da multa, sempre que há lançamento, é de multa de ofício, considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

No presente caso, foi lavrado AIOA julgada, e alvo do presente recurso especial, prevaleceu o valor de multa aplicado nos moldes do art. 32-A.

No caso da ausência de informação em GFIP, conforme descrito no relatório a multa aplicada ocorreu nos termos do art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/1991 também revogado, o qual previa uma multa no valor de 100% (cem por cento) da contribuição não declarada, limitada aos limites previstos no § 4º do mesmo artigo.

Face essas considerações para efeitos da apuração da situação mais favorável, entendo que há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte:

- Norma anterior, pela soma da multa aplicada nos moldes do art. 35, inciso II com a multa prevista no art. 32, inciso IV, § 5º, observada a limitação imposta pelo § 4º do mesmo artigo, ou*
- Norma atual, pela aplicação da multa de setenta e cinco por cento sobre os valores não declarados, sem qualquer limitação, excluído o valor de multa mantido na notificação.*

Levando em consideração a legislação mais benéfica ao contribuinte, conforme dispõe o art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN), o órgão responsável pela execução do acórdão deve, quando do trânsito em julgado administrativo, efetuar o cálculo da multa, em cada competência, somando o valor da

multa aplicada no AI de obrigação acessória com a multa aplicada na NFLD/AIOP, que não pode exceder o percentual de 75%, previsto no art. 44, I da Lei nº 9.430/1996. Da mesma forma, no lançamento apenas de obrigação principal o valor das multa de ofício não pode exceder 75%. No AI de obrigação acessória, isoladamente, o percentual não pode exceder as penalidades previstas no art. 32A da Lei nº 8.212, de 1991.

Observe-se que, no caso de competências em que a obrigação principal tenha sido atingida pela decadência (pela antecipação do pagamento nos termos do art. 150, § 4º, do CTN), subsiste a obrigação acessória, isoladamente, relativa às mesmas competências, não atingidas pela decadência posto que regidas pelo art. 173, I, do CTN, e que, portanto, deve ter sua penalidade limitada ao valor previsto no artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 1991.

Cumpra ressaltar que o entendimento acima está em consonância com o que dispõe a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1.027 em 22/04/2010, e no mesmo diapasão do que estabelece a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, que contempla tanto os lançamentos de obrigação principal quanto de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente.

Neste passo, para os fatos geradores ocorridos até 03/12/2008, a autoridade responsável pela execução do acórdão, quando do trânsito em julgado administrativo, deverá observar a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009 - que se reporta à aplicação do princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, em face das penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias nos lançamentos de obrigação principal e de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009. De fato, as disposições da referida Portaria, a seguir transcritas, estão em consonância com a jurisprudência unânime desta 2ª Turma da CSRF sobre o tema:

Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009

Art. 1º A aplicação do disposto nos arts. 35 e 35-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, às prestações de parcelamento e aos demais débitos não pagos até 3 de dezembro de 2008, inscritos ou não em Dívida Ativa, cobrados por meio de processo ainda não definitivamente julgado, observará o disposto nesta Portaria.

Art. 2º No momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, o valor das multas aplicadas será analisado e os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea “c” do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).

§ 1º Caso não haja pagamento ou parcelamento do débito, a análise do valor das multas referidas no caput será realizada no

momento do ajuizamento da execução fiscal pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

§ 2º A análise a que se refere o caput dar-se-á por competência.

§ 3º A aplicação da penalidade mais benéfica na forma deste artigo dar-se-á:

I - mediante requerimento do sujeito passivo, dirigido à autoridade administrativa competente, informando e comprovando que se subsume à mencionada hipótese; ou

II - de ofício, quando verificada pela autoridade administrativa a possibilidade de aplicação.

§ 4º Se o processo encontrar-se em trâmite no contencioso administrativo de primeira instância, a autoridade julgadora fará constar de sua decisão que a análise do valor das multas para verificação e aplicação daquela que for mais benéfica, se cabível, será realizada no momento do pagamento ou do parcelamento.

Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 2º A comparação na forma do caput deverá ser efetuada em relação aos processos conexos, devendo ser considerados, inclusive, os débitos pagos, os parcelados, os não-impugnados, os inscritos em Dívida Ativa da União e os ajuizados após a publicação da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008.

Art. 4º O valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, sobre as contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, deverá ser comparado com o valor da multa de ofício previsto no art. 35-A daquela Lei, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009, e, caso resulte mais benéfico ao sujeito passivo, será reduzido àquele patamar.

Art. 5º Na hipótese de ter havido lançamento de ofício relativo a contribuições declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de

Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), a multa aplicada limitar-se-á àquela prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

Em face ao exposto, há que se aplicar a de retroatividade benigna em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04/12/2009 e em particular o disposto no art. 4º dessa Portaria.

O que se observa no "DD - Discriminativo do Débito" deste lançamento, às e-fls. 08 e 09, é que a multa aplicada foi a do art. 35, inciso II, alínea *a*), da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 9.876/1999; sendo mais benéfica à contribuinte, foi esse o critério adotado pela fiscalização no presente processo, até então cumprindo o que estava disposto no art. 4º da Portaria supra citada

Por essas razões, voto por conhecer do recurso especial de divergência da Procuradora, dando-lhe provimento para reformar o acórdão *a quo*, retomando o critério utilizado no auto de infração.

RE DA CONTRIBUINTE

Conhecimento

O recurso especial de divergência da contribuinte é tempestivo.

A despeito de ter conhecido originariamente do recurso especial, em face dos argumentos da Procuradoria da Fazenda em contrarrazões, na análise agora realizada para prolação do acórdão, me vejo forçado a rever minha posição. Vejamos o porquê em cada matéria recorrida.

a) Decadência

De início cabe ressaltar que o paradigma nº 101-92.642, trata de imposto de renda da pessoa jurídica, tributo distinto do que aqui se aprecia, contribuições sociais previdenciárias. Logo, a situação fática não pode ser considerada, de pronto, similar, ainda que a norma geral de decadência a ambos se aplique, porque a sistemática de apuração e recolhimento de cada tributo é diferente o que implica diferenças no cálculo dos prazos.

Observe-se, ainda, que a legislação aplicada, seja pelo acórdão *a quo*, seja pelos paradigmas, é a mesma, o §4º do art. 150 do CTN. Isso enseja convergência na aplicação da legislação ao invés de divergência.

O acórdão paradigma de nº 2201-002.858, invoca de aplicação da mesma regra decadencial, tanto para o auto de infração de obrigação acessória, que era o caso lá enfrentado, quanto ao de obrigação principal, mas jamais foi essa a discussão no acórdão recorrido; nele apenas se discute se houve recolhimentos que pudessem ser homologados, independentemente do levantamento a que se refira. Além disso, o lançamento em testilha é de obrigação principal, para o qual o acórdão recorrido entendeu dever-se aplicar o § 4º do art. 150 do CTN, não havendo como buscar espeque para divergência em acórdão que enfrenta lançamento de obrigação acessória que também aplicou a mesma norma no tocante à decadência.

Na verdade, a contribuinte quer ver a decadência alcançar também o mês de agosto de 2005 na contagem que se fizesse com base no art. 150, § 4º, do Código, pois o acórdão *a quo* concluiu por atingir apenas o período de janeiro a julho daquele ano. Para que houvesse possibilidade de apreciação dessa matéria, haveria a contribuinte, ao menos, que manejar embargos de declaração no qual questionasse por que a contagem a partir da mesma norma decadencial deixou de excluir um mês (agosto/2005) dos períodos sujeitos à autuação. Se viu erro na contagem deveria indicá-lo claramente, questionando-o, e não buscar divergência onde não havia.

Por isso, revejo minha posição e voto por não conhecer do recurso especial de divergência da contribuinte nessa matéria.

b) Exclusão do vale alimentação.

Analisando-se os acórdãos em confronto, verifica-se, na verdade, que tanto o paradigma quanto o recorrido entendem que em casos de parcelas pagas *in natura*, tais pagamentos podem ser excluídos do salário de contribuição, mesmo sem a inscrição da empresa empregadora no PAT, com base em julgados reiterados do STJ e no Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011.

Na visão da recorrente, a divergência se estabeleceria porque, no presente caso, o acórdão recorrido adota o entendimento de que em havendo parcelas pagas que não sejam relativas ao fornecimento de alimentação pronta para consumo ao empregado não se trata de pagamento *in natura*. Já o paradigma admite que outras formas de pagamento, que não sejam em espécie, realizadas por empresa inscrita no PAT, se enquadrem no critério que leva à sua exclusão do salário de contribuição.

Todavia, o relatório fiscal do auto de infração informa, à e-fl. 49, pagamento em pecúnia:

A verificação da conta 3.5.01.01.012, nos balancetes de 01 a 12 do ano de 2005, constatou pagamentos a segurados empregados a título de Vale Refeição, bem como o respectivo desconto na folha de pagamento a mesmo título.

(Negritei.)

Ou seja, se está tratando de pagamentos em pecúnia. e tal fato já fora ressaltado no acórdão da DRJ, no item 8.2, à e-fl. 145:

Os pagamentos foram efetuados aos segurados empregados a título de Vale Refeição, com desconto na folha de pagamento a mesmo título, valor do desconto como definido e ajustado em Convenção Coletiva da categoria, ou seja, restou caracterizado o pagamento em pecúnia do salário utilidade alimentação, que integra a base de cálculo de Contribuição Previdenciária.

Já no acórdão paradigma, tem-se informado no relatório (e-fl. 338):

...a empresa, no lugar de fornecer a alimentação nas modalidades previstas no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, instituído pela lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976, fornece para alguns empregados o salário utilidade/alimentação em pecúnia, creditado como proventos em seus contracheques.

Apesar de regularmente inscrita no PAT durante o período fiscalizado, o pagamento em espécie do salário utilidade/alimentação, modalidade que não está prevista para o cumprimento do Programa, faz com que esse benefício seja considerado base-de-cálculo para fins da contribuição previdenciária.

Adicionalmente, cumpre referir que, no acórdão recorrido não foi sequer enfrentado o fato de a contribuinte, estar ou não, inscrita no PAT. Assim, quando vemos a decisão final, não há verdadeira divergência entre os acórdãos cotejados.

Como pontos em comum, quanto à situação fática no recorrido e no paradigma, temos pagamentos em pecúnia. Já o critério jurídico utilizado em ambos é o de inclusão desses pagamentos no salários de contribuição.

Como pontos distintos, temos que no paradigma de pronto se admite a inscrição da empregadora no PAT, enquanto no acórdão recorrido tal informação não é apreciada, pois o simples fato de o pagamento ser desconsiderado como *in natura*, foi suficiente para que o relator entendesse que sobre ele incidiria a tributação de contribuição social. Todavia, ainda que no acórdão *a quo* se admitisse a inscrição da contribuinte no PAT, nada teria mudado, tornando ainda mais similares os entendimentos quanto à motivação para a tributação dos valores pagos.

Apesar de os acórdãos revelarem distintos entendimentos jurídicos em alguns pontos, essas distinções não permitiram que houvesse divergência entre eles; decidiram no mesmo sentido em frente de pagamentos da mesma natureza.

Logo, não há divergência quando paradigma e recorrido são consonantes quanto à possibilidade de tributar como parcela do salário de contribuição os valores pagos a título de alimentação quando esses não se qualificam como *in natura*, ainda que se admita a possibilidade teórica de discussão do que seria o pagamento *in natura*.

Por outra banda, o argumento trazido pela contribuinte no tocante à comprovação de sua inscrição no PAT não poderia ser apreciado, tendo em vista que não foi enfrentado no acórdão recorrido, carecendo de prequestionamento, ou de embargos que levantassem essa omissão. Além disso, como já ficou claro, nada garante que isso afetaria o decidido.

Finalizando, resumidamente, para que houvesse divergência comprovada, apta ao conhecimento do recurso especial da contribuinte, teria sido necessário:

(1) embargar a decisão recorrida, para trazer à discussão a questão relativa à inscrição no PAT, como suficiente, ou não, para afastar a tributação dos valores pagos em pecúnia, através de ticket, para fins de prequestionamento, e

(2) apresentar, a título de acórdão paradigma, uma decisão que tivesse entendido pela não tributação de pagamento de auxílio alimentação em pecúnia, realizado através de ticket por empresa inscrita no PAT.

Como nada disso ocorreu, entendo não haver divergência a ser apreciada por esta Câmara Superior de Recursos Fiscais.

CONCLUSÃO

Com base no exposto, voto por:

a) conhecer do recurso especial de divergência da Fazenda Nacional, para dar-lhe provimento e reformar o acórdão *a quo*, devendo a DRF de jurisdição da contribuinte seguir as disposições da Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009, no momento da cobrança dos débitos ; e

b) não conhecer do recurso da contribuinte.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos