



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

Processo n° 35301.007082/2007-98
Recurso n° 000.000 Voluntário
Acórdão n° 2403-000.592 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de junho de 2011
Matéria LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente BAMBINA EMPRESA HOTELEIRA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2001

DECADÊNCIA.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante n° 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei n° 8.212, de 24/07/91, devendo, portanto, ser aplicada a regra quinquenal da decadência do Código Tributário Nacional.

PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR

Integra o salário-de-contribuição a parcela "in natura" recebida em desacordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei n° 6.321, de 14 de abril de 1976.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado por maioria de votos em julgar totalmente decadente o crédito com base no art. 150 § 4° do CTN. Vencidos os conselheiros Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro e Carlos Alberto Mees Stringari(relator). Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Ivacir Julio de Souza.

Carlos Alberto Mees Stringari – Presidente e relator

Ivacir Júlio de Souza – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Ivacir Julio de Souza, Marcelo Magalhães Peixoto, Marthius Sávio Cavalcante Lobato e, Jhonatas Ribeiro da Silva (Suplente). Ausente o Conselheiro Cid Marconi Gurgel de Souza.

CÓPIA

Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra Decisão da Delegacia da Secretaria da Receita Federal do Brasil de Julgamento Rio de Janeiro I, Acórdão 12-20.617 - 10ª Turma, que julgou a autuação procedente, no valor de R\$ 11.951,21.

Segundo o Relatório Fiscal da Infração, a empresa foi autuada por apresentar a contabilidade com informação diversa da realidade.

Autuada a empresa por não contabilizar nos livros Razão e Diário, do período de 01/1999 a 12/2001, o valor da alimentação in natura fornecida a seus funcionários, dessa forma, os livros contêm informações diversa da realidade não atendendo as formalidades legais exigidas conforme determina o art. 33, §2º da Lei 8212/91.

Apesar de não estar inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, a empresa forneceu alimentação in natura a seus funcionários, sem o devido desconto, dessa forma, infringindo o art. 22, inciso I e II c/c art. 28, § 9 alínea c) da Lei 8.212/91, e por não contabilizar nos livros Razão e Diário o valor da alimentação in natura fornecida, esses valores foram arbitrados conforme dispõe o Art. 33, parágrafos 3º e 5º Lei 8.212/91: .

Inconformada com a decisão de primeira instância, a empresa apresentou recurso, onde resumidamente, alega o seguinte:

- inexistência de fato gerador da obrigação principal, pois que o fornecimento de alimentação *in natura*, por serviço próprio de cozinha, como foi constatado pela Auditoria Fiscal, não se configura como base de cálculo de contribuição previdenciária, mesmo que a empresa não esteja inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador.
- Acórdão 12-20.615 prolatado pela 10ª Turma da DRJ/RJOI em 25 de agosto de 2008 julgou improcedente a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito nº 37.077.620-8, onde foram lançados os valores arbitrados por aferição indireta a título de valor da contribuição relativa ao salário *in natura*, calculados com a alíquota de 20% (vinte por cento), pois que fulminada pela decadência.
- no caso em tela, inevitavelmente o acessório acompanha o principal, inexistindo este, da mesma forma, inexistente aquele.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Carlos Alberto Mees Stringari, Relator

O recurso é tempestivo e por não haver óbice ao seu conhecimento, passo à análise das questões levantadas pela recorrente.

PRELIMINAR

DECADÊNCIA

Quanto às preliminares, devemos verificar a questão da decadência.

Os motivos da autuação estão descritos no Relatório Fiscal: a empresa não contabilizou nos livros Razão e Diário, do período de 01/1999 a 12/2001, o valor da alimentação in natura fornecida a seus funcionários, dessa forma, os livros contem informações diversa da realidade não atendendo as formalidades legais exigidas conforme determina o art. 33, §2º da Lei 8212/91.

Primeiramente, cabe esclarecer que a autuação foi motivada por descumprimento de obrigação acessória tributária.

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento sumulado, Súmula Vinculante de n º 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n º 8.212 de 1991, nestas palavras:

Súmula Vinculante n º 8 “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Conforme previsto no art. 103-A da Constituição Federal, a Súmula de n º 8 vincula toda a Administração Pública, devendo este Colegiado aplicá-la.

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

Uma vez não sendo mais possível a aplicação do art. 45 da Lei n º 8.212, há que serem observadas as regras previstas no CTN.

A decadência está arrolada como forma de extinção do crédito tributário no inciso V do art. 156 do CTN e decorre da conjugação de dois fatores essenciais: o decurso de certo lapso de tempo e a inércia do titular de um direito.

Em Direito Tributário, a decadência está disciplinada no art. 173 e no art. 150, § 4º, do CTN (este último diz respeito ao lançamento por homologação). A decadência, no Direito Tributário, é modalidade de extinção do crédito tributário.

Aplica-se a regra do § 4º, Art. 150 do CTN a lançamentos por homologação, quando houve recolhimento parcial.

Já a regra do I, Art. 173 do CTN aplica-se a lançamento de ofício, sem recolhimento parcial efetuado.

Esse posicionamento possui amparo em decisões do Poder Judiciário.

Como não se trata de lançamento por homologação, pois não há recolhimentos há homologar, aplica-se a regra do lançamento de ofício, já que por ser autuação sua natureza sempre será de ofício.

CTN:

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;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.”

Portanto: o direito de constituir o crédito extingue-se em cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado o lançamento.

Quando trata das obrigações acessórias, o Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3048/99, estabelece que a os lançamentos efetuados na contabilidade da empresa serão exigidos pela fiscalização após noventa dias contados da ocorrência dos fatos geradores das contribuições.

Das Obrigações Acessórias

Art.225. A empresa é também obrigada a:

II- lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;

*§13. Os lançamentos de que trata o inciso II do **caput**, devidamente escriturados nos livros Diário e Razão, serão exigidos pela fiscalização após noventa dias contados da ocorrência dos fatos geradores das contribuições, devendo, obrigatoriamente:*

I-atender ao princípio contábil do regime de competência; e

II-registrar, em contas individualizadas, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias de forma a identificar, clara e precisamente, as rubricas integrantes e não integrantes do salário-de-contribuição, bem como as contribuições descontadas do segurado, as da empresa e os totais recolhidos, por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços.

A ciência do lançamento ocorreu em 22/05/2007.

Considerando os 90 dias da ocorrência dos fatos geradores para os lançamentos contábeis se tornarem exigíveis, e a referência, para a decadência do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, o período compreendido entre 01/10/2001 a 31/12/2001 não se encontrava decadente.

Visto que a infração se caracteriza pela ocorrência de um único evento e que a penalidade também é única, entendo o lançamento correto.

MÉRITO

PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR

Inicialmente farei registro que o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), aprovado pela PORTARIA N° 256/209 do Ministério da Fazenda, estabelece que o CARF tem por finalidade julgar recursos de decisão de primeira instância, bem como os recursos de natureza especial, que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

CAPÍTULO I

DA NATUREZA E FINALIDADE

Art. 1º O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, tem por finalidade julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância, bem como os recursos de natureza especial, que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. (grifei)

Quanto ao auxílio-alimentação oferecido aos segurados, a inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador é requisito essencial para que o benefício não integre a base de cálculo das contribuições previdenciárias. O inciso I do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991, assim dispõe sobre o salário-de-contribuição:

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos

termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

E o art. 458 da CLT assevera a natureza salarial do benefício. Logo, uma vez que se subsume ao conceito de salário-de-contribuição, somente outro dispositivo legal seria idôneo para o excluir da base de cálculo da contribuição:

Art. 458. Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. (...)Grifamos

Assim o fez a Lei nº 8.212/91 em sua alínea "c", do §9º do artigo 28; no entanto, somente para as empresas inscritas no Programa de Alimentação do Trabalhador:

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

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 caso sob exame, está demonstrado nos autos que durante o período a que se refere o lançamento a recorrente não estava inscrita no programa e, portanto, o lançamento está correto.

CONCLUSÃO

À vista do exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO.

Carlos Alberto Mees Stringari

Voto Vencedor

Conselheiro Ivacir Julio de Souza, Redator Designado

Com todo respeito ao laborioso voto proferido pelo i. Relator, sustentado pelas razões a seguir, discordo dos argumentos que fundamentaram suas conseqüentes conclusões no que concerne à aplicação do artigo 173, I do Código Tributário Nacional - CTN ao reconhecimento da decadência da obrigação acessória.

DA CONCLUSÃO DO CONSELHEIRO-RELATOR

Como se observa, o i. Conselheiro entendeu que as obrigações acessórias do tributo contribuição previdenciária são regidas pelas normas do lançamento de ofício e resumiu na forma abaixo a sua conclusão:

*“ Como não se trata de lançamento por homologação, pois não há recolhimentos há homologar, aplica-se a **regra do lançamento de ofício**, já que por ser autuação sua natureza sempre será de ofício.”*

DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA

É cediço que as contribuições sociais, inclusive as de seguridade social, **dentre essas as previdenciárias**, com o advento da Constituição Federal de 1988, ganharam tratamento constitucional tributário, aplicando-lhes toda a sistemática reservada aos tributos pela Carta Magna (CF, art. 145 e seguintes combinado com o art. 195 e seguintes).

DOS TRIBUTOS COM LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

A Lei nº 5.172/66, que vem a ser o Código Tributário Nacional- CTN, define em seu artigo 150 o lançamento por homologação :

*“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.**”*

DA HERMENÊUTICA, DAS ATIVIDADES PRINCIPAIS E ACESSÓRIAS

Buscando socorro na hermenêutica e nas regras gramaticais, concordando o sujeito com o verbo da oração contida no caput do artigo 150 supra, se conclui que o **objeto expresso** da homologação não é o pagamento antecipado mas sim o conhecimento da ATIVIDADE posto que está escrito : “...**expressamente a homologa**”. Portanto, a obrigação acessória, mesmo não sendo tributo, **é uma atividade tributária** atribuída ao sujeito passivo sem prévio exame da autoridade administrativa, razão porque deva ser alcançada na forma do artigo 150, §4º do CTN.

DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA ENQUANTO TRIBUTO COM LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

É pacífico que a jurisprudência entende que a natureza jurídica da contribuição previdenciária é um tributo de lançamento por homologação.

DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Sendo obrigação de fazer não há que falar em antecipação de pagamentos.

Conforme os §§ 2º 3º do artigo 113 do Código Tributário Nacional - CTN:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória”.

*§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e **tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.***

*§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, **converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.***

DA DECADÊNCIA E DA OMISSÃO DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL –CTN

Por não se tratar de tributo, o CTN é silente quanto a decadência de obrigações acessórias.

DA SÚMULA VINCULANTE Nº 8 DO STF .

A súmula nº 8 do Supremo Tribunal Federal - STF também não se manifestou especificamente a respeito, mas genericamente alcança as obrigações acessórias inadimplidas na medida em que aquele documento refere-se à decadência dos **créditos tributários** dos artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91 e uma vez lançadas as inadimplências, quer de obrigação principal ou de acessória, tais lançamentos representam **créditos tributários**:

SÚMULA VINCULANTE DO STF Nº 8

*“São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de **prescrição e decadência de crédito tributário**”.*

DA HIPÓTESE DE DÚVIDA QUANTO À CAPITULAÇÃO

Aduz que o artigo 112 do CTN, nas hipótese ali aludidas, propõe analisar a lei tributária de maneira mais favorável ao acusado, **em caso de dúvidas quanto à capitulação legal do fato e da natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos :**

“ Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação”

DA ANALOGIA

O artigo 108 do CTN preceitua que :

“ Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada :

I - a analogia;”

DA SOLUÇÃO QUANTO A EVENTUAL IMPASSE

Ainda que dúvidas restassem quanto à capitulação, sendo certo que as obrigações acessórias são derivadas de obrigação tributárias principais regidas - ambas as atividades, principais e acessórias - por legislação de lançamento por homologação, buscando solução para eventual impasse, por analogia, na forma do artigo 108 CTN, bem como ao abrigo do artigo 112 do mesmo Códex, seria compulsório reconhecer a decadência das obrigações acessórias conforme a inteligência do artigo 150 § 4º.

DA CONCLUSÃO DO RELATOR DO VOTO VENCIDO

Relevante notar que o parágrafo em que o i. Relator do voto vencido consolida seu argumento na fundamentação de sua decisão para sustentar que as obrigações acessórias não sucumbem aos ditames dos lançamentos por homologação, a meu juízo, não é cartesiana e não demonstra como teria sido formada sua convicção. Aduz, ainda, que ao afirmar que essas **obrigações de fazer** se subsumem ao preceituado aos lançamentos de ofício, tal assertiva se revela contraditória:

*“ Como não se trata de lançamento por homologação, pois não há recolhimentos há homologar, aplica-se a **regra do lançamento de ofício**, já que por ser autuação sua natureza sempre será de ofício.”*

Em breve contraponto, fazendo-se uma retrospectiva, como anteriormente demonstrado, no denominado lançamento por homologação o que se homologa é atividade e, sobre a decadência a súmula nº 8 do STF não se referiu a decadência de recolhimentos mas sim dos **créditos** e no caso presente há créditos sob análise de hipótese decadencial relativos ao lançamento das **penalidades** aplicadas pelo inadimplemento das obrigações acessórias.

DO LANCAMENTOS DE OFÍCIO

Referindo-me à contradição acima sublinhada, em razão do que afirma a o Relator, é pertinente e compulsório destacar que a obrigação acessória – **obrigação de fazer** - é uma atividade tributária atribuída ao sujeito passivo e no **lançamento de ofício**, o **sujeito passivo não participa** do atividade cabendo ao sujeito ativo tomar a iniciativa e realizar, por si só, a verificação da ocorrência do fato gerador, identificação do sujeito passivo, cálculo do montante devido, formalização do crédito e notificação do sujeito passivo para pagamento. Exemplos: IPTU e IPVA.

Os elementos do conceito de lançamento são extraídos do disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional, *verbis*:

"Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível."

Por meio do lançamento, a Administração chega ao valor devido pelo sujeito passivo, que tem oportunidade de acompanhar o procedimento, bem como impugná-lo.

Seus pontos essenciais são:

- **Ato privativo da Administração, excluindo, portanto, qualquer outro ente, inclusive o sujeito passivo;**

- Apuração da obrigação tributária, com todos seus elementos: sujeito passivo, **crédito**, prazo etc.;

- Constituição **do crédito tributário**, que, no caso das obrigações acessórias, se inadimplidas - contrariamente às obrigações principais - **não existe desde o nascimento** e somente se torna certo e exigível só após a apuração, em relação às penalidades, posto que não que falar de recolhimentos e pagamentos antecipados; e

- Imposição de penalidade, caso seja verificada alguma infração.

DA DIVERGÊNCIA

Assim, firmemente baseado em todo o exposto, entendendo que o tributo contribuição previdenciária, subordinado como um todo às normas do lançamento por homologação, não contempla entendimento que suas atividades principais e acessórias – ambas obrigadas a se anteciparem ao fisco na forma de auto-lançamento – possam ter normatização diferente uma da outra. Até porque em razão das obrigações acessórias decorrerem da

legislação tributárias na forma do preceituado no artigo 113, §2º e de se tratar de obrigação vinculada a uma principal regida pelas normas dos lançamentos por homologação conforme o artigo 150 do CTN. Portanto, estas, as obrigações acessórias, também, devem observar aqueles mesmos preceitos:

“ § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”.

Desse modo, no mesmo diapasão do voto vencedor, visto que a infração se caracteriza pela ocorrência de um único evento e que a penalidade também é única, considerando que a ciência do lançamento ocorreu em 22/05/2007 e que o período da infração compreendeu as competências 01/01/1999 a 31/12/2001, e considerando, ainda, os 90 (noventa) dias da ocorrência dos fatos geradores para os lançamentos contábeis se tornarem exigíveis, foram extintas pelo instituto da decadência, as exigências compreendidas entre a competência 04/2002 e anteriores.

CONCLUSÃO

Por fim, consoante os argumentos por mim esposados determino a decadência total do lançamento em apreço na forma da inteligência do artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional – CTN.

Ivacir Júlio de Souza