



**Ministério da Fazenda**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10120.006941/2010-24  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9202-010.923 – CSRF / 2ª Turma**  
**Sessão de** 22 de agosto de 2023  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** META LIMPEZA E CONSERVAÇÃO LTDA

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/06/2007 a 31/12/2009

ALIMENTAÇÃO. PAGAMENTO EM PECÚNIA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E DE CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS A OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS.

A parcela paga em pecúnia aos segurados empregados a título de alimentação integra a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias e das contribuições a outras entidades e fundos, devidas pela pessoa jurídica.

MULTA. PERCENTUAL APLICADO. MP Nº 449, DE 2008, CONVERTIDA NA LEI Nº 11.941, DE 2009. RETROATIVIDADE BENÉFICA. JURISPRUDÊNCIA DO STJ. Nota PGFN SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME.

Em homenagem ao princípio da retroatividade benéfica e em sintonia com a jurisprudência pacífica do STJ e posição da PGFN, conforme Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, deve ser realizado o recálculo da multa, observando-se a atual redação do art. 35 da Lei 8.212, de 1991, conferida pela Lei 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo em 20% para a multa moratória, por caracterizar-se como norma superveniente mais benéfica em matéria de penalidades na seara tributária, a teor do art. 106, II, "c", do CTN.

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, dar-lhe provimento parcial, para reformar a parte da decisão recorrida que exonerou do lançamento os valores relativos ao pagamento em pecúnia de auxílio-alimentação.

(documento assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos (relator), Maurício Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Sheila Aires

Cartaxo Gomes, Marcelo Milton da Silva Risso, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim (suplente convocado), Maurício Dalri Timm do Valle (suplente convocado) e Régis Xavier Holanda (Presidente em exercício).

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial, interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN), contra o Acórdão n.º 2403-002.588 da 3ª Turma Ordinária/ 4ª Câmara/ 2ª Seção de Julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que, por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário apresentado, relativo a lançamento de contribuições destinadas a outras entidades e fundos, referente ao período de 01/06/2007 a 31/12/2009.

Consoante o acórdão recorrido, trata-se de Auto de Infração (AI n.º 37.275.115-6) lavrado pela fiscalização contra o sujeito passivo, que de acordo com o Relatório Fiscal, refere-se às contribuições destinadas a outras entidades e fundos – Terceiros (Salário-Educação; Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária – Incra; Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial – Senac; Serviço Social do Comércio – Sesc; e Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas Sebrae).

A diferença apurada, que é objeto do Recurso Especial ora sob análise, refere-se à remuneração paga aos segurados empregados a título de alimentação, cujo pagamento foi efetivado em pecúnia. Também é objeto do Recurso apresentado pela PFN a decisão do acórdão recorrido que determinou a redução da multa da autuação, mediante aplicação do princípio da retroatividade benéfica, conforme art. 106, inciso II, “c”, do Código Tributário Nacional - CTN (Lei n.º 5.172, de 1966), do art. 61, § 2º, da Lei n.º 9.430, de 1996, conforme a nova redação do art. 35, *caput*, da Lei n.º 8.212, de 1991, introduzido pela Lei n.º 11.941, de 2009.

Os principais atos praticados e conclusões da fiscalização, relativamente ao pagamento de auxílio-alimentação em pecúnia encontram-se explicitados no Relatório do Auto de Infração (e.fls. 169/173) nos seguintes termos:

(...)

5. Constituem fatos geradores das contribuições ora lançadas, as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados, não declaradas em GFTP, ou declaradas à menor, relativas às competências do período de 06/2007 a 12/2009, conforme anexo I.

6. Ao analisar a folha de pagamentos da empresa, constatou-se que o contribuinte não considerou como base de cálculo as seguintes rubricas: pecúnia alimentação, pecúnia/rescisão, vale transporte em espécie, ajuda de custo/locomoção, dif. de sal. Janeiro 09 e dif. de salário maternidade. No entanto estas rubricas foram consideradas pela fiscalização na composição das bases de cálculo.

6.1. As rubricas pecúnia alimentação e pecúnia/rescisão referem-se ao pagamento de auxílio alimentação pago habitualmente em dinheiro e, portanto, compõe o salário do trabalhador, conforme dispõe a Consolidação das Leis do Trabalho — CLT, *in verbis*:

(....)

6.2. Por sua vez, o salário de contribuição, nos termos do art. 28 da Lei 2.212/91, vem a ser:

(...)

6.3. Desta forma, a única hipótese de alimentação fornecida habitualmente ao empregado que não se configura como salário de contribuição é aquela em que o

empregador o faz, com base no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, aprovado pelo Ministério do Trabalho.

6.4. Consoante disposto no artigo 8º da Portaria n.º 03/2002, da Secretaria de Inspeção do Trabalho e do Diretor do Departamento de Segurança e Saúde no Trabalho, para a execução do PAT, a pessoa jurídica beneficiária poderá (i) manter serviço próprio de refeições ou distribuição de alimentos ou (ii) firmar convênios com entidades que forneçam ou prestem serviço de alimentação coletiva devidamente credenciadas no PAT.

6.5. Como se vê, o pagamento em dinheiro, do auxílio alimentação não é uma das formas albergadas pelo PAT e, portanto, é salário de contribuição.

(...)

A contribuinte apresentou a impugnação de e.fls. 310/338, anexando documentos.

Após a determinação da realização de diligências e informações prestadas pela fiscalização, a impugnação foi julgada procedente em parte pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília/DF (DRJ/BSB), conforme decisão de e.fls. 2068/2080.

Inconformada com a decisão da DRJ/BSB, a autuada apresentou o recurso voluntário de e.fls. 2090/2114, onde sustenta, no que tange ao presente Recurso Especial, a impossibilidade da incidência de contribuições previdenciárias, ou devidas a outras entidades E fundos, sobre o auxílio alimentação, mesmo que pago em pecúnia. Ressalta que possuía regular inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) e mantinha contrato de prestação de serviços, vigente em todo território nacional muito antes do período objeto da autuação, e acordado com uma das maiores empresas do ramo de fornecimento de alimentação coletiva. Sendo assim, entende caracterizados os dois requisitos normativos legitimadores (inscrição no PAT, mais convênio com empresa prestadora do serviço de alimentação coletiva) da fruição do benefício de não incidência das contribuições sociais em face das verbas intituladas auxílio-alimentação. Entretanto, afirma a então recorrente que, em razão da escassez de opções de pontos comerciais para afiliações à rede conveniada, em cidades de pequeno porte, onde a infraestrutura urbana existente seria por demais precária, em tal situação era forçada a efetuar o repasse do benefício do auxílio-alimentação em pecúnia; devido à impossibilidade de se operacionalizar o convênio com a empresa prestadora do serviço de alimentação coletiva. Outra situação excepcional apontada pela autuada, seria no momento da contratação de novos empregados, onde aduz a: “..impossibilidade de se confeccionar o cartão digital no prazo mínimo de sessenta dias (vigência do contrato de experiência).” Afirma que relativamente a tais empregados, recém contratados, o fornecimento do auxílio-alimentação em pecúnia teria ocorrido somente ao longo do contrato de experiência, ou seja, período de no máximo 04 (quatro) meses, variando conforme o caso, não havendo que se falar em habitualidade. Na sequência, passa a autuada a defender o caráter indenizatório dos pagamentos efetuados a título de auxílio-alimentação, não compondo assim a base de cálculo das contribuições.

A 3ª Turma Ordinária / 4ª Câmara desta 2ª Seção de Julgamento, por maioria de votos, decidiu pelo provimento parcial do Recurso Voluntário, a fim de exonerar os valores atinentes à alimentação e determinar o recálculo da multa de mora relativa ao crédito tributário remanescente, de acordo com o disposto no art. 35, caput, da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/09 (art. 61 da Lei 9.430/96). Entendeu a maioria da turma, nos termos do voto do relator, que: “...não sobejam dúvidas quanto à impossibilidade de incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos em pecúnia a título de alimentação...” O acórdão 2403-002.588, de 16 de abril de 2014 (e.fls. 2119/2136), apresenta a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2007 a 31/12/2009

**ALIMENTAÇÃO EM PECÚNIA. CARÁTER INDENIZATÓRIO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.**

De acordo com o entendimento do STJ, não incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos ao empregado a título de alimentação, eis que, independente da forma como tal benefício é ofertado, não há como desqualificar o seu caráter indenizatório.

**SALÁRIO-MATERNIDADE. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.**

O STJ, nos autos do REsp 1.230.957, proferiu decisão, submetida à sistemática do art. 543C do CPC, no sentido de ratificar a incidência de contribuição previdenciária sobre o salário-maternidade, vinculando este Conselho à sua reprodução obrigatória, nos termos do art. 62ª do RICARF.

**AJUDA DE CUSTO/LOCOMOÇÃO. REEMBOLSO DE DESPESAS. NÃO COMPROVAÇÃO. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.**

Não há que se falar em reembolso de despesas quando os valores pagos a título de ajuda de custo/locomoção eram pagos aos segurados sob um valor fixo, o que desnatura o caráter indenizatório, posto que não se tratou de efetivo ressarcimento.

**MULTA. RECÁLCULO. MP 449/08. LEI 11.941/09. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RETROATIVIDADE BENIGNA.**

Antes do advento da Lei 11.941/09, não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento a mora. No que diz respeito à multa de mora aplicada até 12/2008, com base no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, tendo em vista que o artigo 106 do CTN determina a aplicação do princípio da retroatividade benigna, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%, em comparativo com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91, para determinação e prevalência da multa mais benéfica, no momento do pagamento.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

A decisão foi assim registrada:

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial a fim de exonerar os valores atinentes à alimentação, determinar o recálculo da multa de mora de acordo com o disposto no art. 35, caput, da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/09 (art. 61 da Lei 9.430/96). Vencidos os conselheiros Paulo Maurício Pinheiro Monteiro na questão da multa e Carlos Alberto Mees Stringari na questão da alimentação. Ausente justificadamente o conselheiro Marcelo Freitas de Souza Costa.

Foi interposto Recurso Especial pela Procuradoria da Fazenda Nacional (e.fl.s. 2137/2153), insurgindo-se quanto à decisão de se exonerar os valores atinentes ao auxílio alimentação pago em pecúnia, bem como, quanto à determinação da aplicação da multa prevista no art. 61, da Lei nº 9.430, de 1996, se mais benéfica à recorrente.

Sustenta a PFN que a decisão prolatada no acórdão recorrido, que excluiu da base de cálculo do lançamento os valores relativos ao auxílio-alimentação pago em pecúnia, estaria em patente confronto com a jurisprudência do CARF. Aponta como divergente o Acórdão nº 2402-002.535, que apresenta a seguinte ementa, relativa ao tema:

**Acórdão nº 2402-002.535**

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

**SALÁRIO INDIRETO AJUDA ALIMENTAÇÃO EM PECÚNIA**

Integram o salário de contribuição os valores pagos a título de ajuda alimentação fornecidos em pecúnia, até porque não se consubstancia em qualquer das modalidades de fornecimento previstas no PAT Programa de Alimentação do Trabalhador aprovado pelo Ministério do Trabalho e Emprego

(...)

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Também no que se refere à determinação de aplicação da retroatividade benéfica quanto à multa aplicada, é apontada divergência de interpretação entre o recorrido e o Acórdão 2402-000.233, apontado como paradigma, que apresenta a seguinte ementa, ao que importa à presente análise:

**Acórdão n.º 2402-000.233**

(...)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

(...)

MULTA DE MORA - LANÇAMENTO DE OFÍCIO - RETROATIVIDADE BENIGNA - INOCORRÊNCIA

Havendo lançamento de ofício, não há que se aplicar as disposições contidas no § 2º do art. 61 da Lei n.º 9430/1996. O princípio da retroatividade benigna só é aplicado se restar demonstrado que a legislação posterior é mais favorável ao sujeito

passivo.

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.

Em Despacho de Admissibilidade datado de 20/03/2015 (e.fl.s. 2167/2171) a então Presidente da 4ª Câmara / 2ª Seção de Julgamento deu seguimento ao Recurso Especial interposto pela PFN, admitindo a rediscussão das matérias: “**auxílio alimentação pago em pecúnia**” e “**retroatividade benéfica da multa aplicada**”, acatando os Acórdãos n.ºs 2402-002.535 e 2402-000.233, respectivamente, como divergentes.

Cientificada do Acórdão n.º 2403-002.588, relativa ao seu recurso voluntário, a contribuinte apresentou os Embargos de Declaração de e.fl.s. 2177/2183, que foram acatados, sem efeitos infringentes, sendo prolatado o Acórdão n.º 2001-001.447, de 16/12/2019, ficando assim saneada a omissão apontada.

Após ciência do Acórdão n.º 2001-001.447 (relativo aos embargos) a contribuinte apresentou o Recurso Especial de e.fl.s. 2209/2222, tendo sido negado seguimento a tal recurso, nos termos do Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial de e.fl.s. 2243/2250. Foi apresentado Agravo contra o despacho que negou seguimento ao Recurso Especial (e.fl.s. 2257/2262), sendo rejeitado o Agravo e confirmada a negativa de seguimento do recurso, conforme Despacho de Agravo da então Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF (e.fl.s. 2265/2269).

Ciente do Despacho de Agravo, a autuada apresentou ainda o documento que qualificou como “Embargos de Declaração” a tal despacho (e.fl.s. 2272/2281), que não foi conhecido, por meio do Despacho de Requerimento de e.fl.s. 2284/2285, expedido também pela então Presidente da CSRF. Foi esclarecido em tal despacho que, nos termos do Regimento Interno do CARF, o despacho do Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no exame de agravo, é definitivo, não cabendo qualquer outro recurso contra tal decisão. Apesar de tal advertência, a contribuinte protocolizou novo documento (e.fl.s. 2292/2298), intitulado de

Agravo, em face de decisão que rejeitou sua petição de e.fl.s. 2272/2281, onde busca novamente discutir os termos da decisão que negou seguimento ao seu Recurso Especial.

Tendo em vista que o despacho que examinou o Agravo apresentado pela contribuinte é definitivo, não cabendo novos recursos, aliado ao fato de que, após a análise do Agravo, em atenção à petição da contribuinte ainda foi expedido o Despacho de Requerimento de e.fl.s. 2284/2285, a despeito do documento de e.fl.s. 2292/2298, considero esgotada a via recursal administrativa à disposição da autuada, devendo ser procedido ao julgamento do Recurso Especial apresentado pela PFN.

Registro que não foram apresentadas pela contribuinte contrarrazões ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Mário Hermes Soares Campos, Relator.

Conforme relatado, as matérias devolvidas para apreciação referem-se à inclusão na base de cálculo da contribuição social do valor relativo ao auxílio-alimentação pago em pecúnia e retroatividade benéfica da legislação relativa à multa aplicada na autuação.

### Admissibilidade

Verifica-se que os acórdãos recorrido e paradigmas, referentes ao tema auxílio-alimentação pago em pecúnia, tratam de processos retratando situações com similitude fática autorizativas do seguimento de Recurso Especial. Tanto no caso do acórdão recorrido, quanto no paradigma, trata-se de lançamento fiscal relativo à falta de inclusão na base de cálculo das contribuições dos valores relativos ao fornecimento de auxílio-alimentação em pecúnia, aptos assim a demonstrar a divergência jurisprudencial.

Entendeu-se no acórdão recorrido, pela não incidência das contribuições sobre os valores pagos em pecúnia aos empregados a título de auxílio-alimentação. A seu turno, no paradigma, entendeu-se pela incidência das contribuições previdenciárias sobre os pagamentos, também efetuados em pecúnia, a título de alimentação, aos seus empregados, Registre-se que em ambas as hipóteses, a situação fática está caracterizada como pagamentos realizados em pecúnia.

Também na matéria atinente à aplicação da retroatividade benéfica da multa aplicada, os acórdãos recorrido e paradigma evidenciam situações com similitude fática autorizativas do seguimento de Recurso Especial, conforme demonstrado nos fundamentos de admissibilidade apresentados pela PFN. Confira-se:

A e. Turma *a quo*, por maioria, determinou a redução da multa aplicada, por crer que deve ser aplicado retroativamente o art. 61, § 2º, da Lei nº 9.430/96, por ser essa a determinação da nova redação do art. 35, caput, da Lei nº 8.212/91, introduzido pela Lei nº 11.941/2009, conforme art. 106, inciso II, “c”, do CTN.

Quanto ao ponto, há nítida divergência entre o acórdão recorrido e o acórdão ora adotado como paradigma proferido pela Segunda Turma da Quarta Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Acórdão nº 2402-00233) cuja ementa se transcreve abaixo em sua integralidade. Confira-se:

“Processo nº 18108.000555/2007-01

Recurso nº 160.686 Voluntário

Acórdão n.º 2402-00.233 — 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

(...)

**MULTA DE MORA - LANÇAMENTO DE OFÍCIO - RETROATIVIDADE BENIGNA - INOCORRÊNCIA** Havendo lançamento de ofício, não há que se aplicar as disposições contidas no § 2º do art. 61 da Lei n.º 9430/1996. O princípio da retroatividade benigna só é aplicado se restar demonstrado que a legislação posterior é mais favorável ao sujeito passivo.

**RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO. (g.n.)**

Cumpra observar que o acórdão indicado como paradigma, assim como o acórdão recorrido, foi proferido após o advento da MP n.º 449, de 03/12/2008, convertida na Lei n.º 11.941 de 27/05/2009, e, portanto, a análise da matéria ocorreu à luz da alteração da redação do caput do art. 35 da Lei n.º 8.212/91.

Insta aqui consignar que a hipótese em análise no acórdão paradigma é idêntica a que ora se reporta. Isso porque o que se encontrava em julgamento era exatamente lançamento de débito de contribuições devidas à Seguridade Social e se travou discussão acerca da retroatividade benigna, nos termos do art. 106, do CTN, em virtude das alterações promovidas pela Lei n.º 11.941 (fruto da conversão da MP n.º 449/2008) no art. 35 da Lei n.º 8.212/91.

Contudo, embora diante de situações semelhantes, os órgãos julgadores prolatores do acórdão recorrido e do paradigma encamparam conclusões diversas acerca da aplicação e interpretação da norma jurídica, em especial do art. 35, caput (redação revogada e com na novel redação dada pela MP n.º 449/2008 posteriormente convertida na Lei n.º 11.941/2009) e do art. 35-A da Lei n.º 8.212/1991.

Ao examinar a matéria pertinente à multa aplicada, o acórdão recorrido entendeu que deveria ser aplicada ao caso a retroatividade benigna, sob o fundamento de que o artigo 35, caput, da Lei n.º 8.212/1991 deveria ser observado e comparado com a atual redação emprestada pela Lei n.º 11.941/2009. E como na atual redação, há remissão ao art. 61 da Lei n.º 9.430/96, entendeu que o patamar da multa aplicada estaria limitado a 20% (§ 2º do art. 61).

Ao revés, o paradigma adotou solução diametralmente oposta: o art. 35 da Lei n.º 8.212/1991 deveria agora ser observado à luz da norma introduzida pela Lei n.º 11.941/2009, qual seja, o art. 35-A que, por sua vez, faz remissão ao art. 44, da Lei n.º 9.430/96. No paradigma, a aplicação da retroatividade benigna na forma de aplicação do art. 61, § 2º, da Lei n.º 9.430/1996 (norma à qual a atual redação do caput do art. 35 com a redação dada pela Lei n.º 11.941/2009 faz remissão) foi rechaçada de forma expressa.

Dessa forma, uma vez evidenciada, também neste ponto., a divergência jurisprudencial no que toca ao diploma legal a reger a aplicabilidade da multa no caso em testilha, demonstram-se a seguir as razões pelas quais merece ser adotado o entendimento exarado no paradigma, reformando-se, assim, o v. acórdão ora recorrido.

Consta na conclusão do acórdão recorrido, expressamente a determinação de: “...recálculo da multa de mora de acordo com o disposto no art. 35, caput, da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/09 (art. 61 da Lei 9.430/96).” Entretanto, no paradigma, em análise de situação análoga, foi apontado na ementa que: “O lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II da Lei n.º 8.212/1991).”

Verifica-se assim que, interpretando um mês dispositivo legal, no acórdão recorrido se decidiu pelo recálculo da multa, mediante cotejamento entre o art. 35, inc. II da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação original e na novel redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009 (art. 61 da Lei 9.430/96). A seu turno, no paradigma, a decisão foi no sentido de aplicação da

multa de mora nos percentuais da época (redação original do mesmo art. 35, II da Lei n.º 8.212/1991). Ou seja, à vista do mesmo ato normativo, houve interpretações díspares quanto ao princípio da retroatividade benéfica, disposto no art. 106, inc, II do CTN, c/c art. 144, também do *Codex*.

Portanto, sendo o recurso tempestivo e preenchendo os demais pressupostos de admissibilidade, deve ser conhecido em sua integralidade.

### **Mérito - pagamento em pecúnia de valores a título de alimentação**

Relativamente ao tema de pagamento em pecúnia de valores a título de alimentação, temos o comando legal do § 9º, alínea “c”, do art. 28 da Lei n.º 8.112, de 1991, no sentido de que, somente a parcela *in natura* (quando o próprio empregador fornece a alimentação aos trabalhadores), independentemente de inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), não integraria a base de cálculo da contribuição previdenciária.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) analisou e interpretou a temática em mais de uma oportunidade, com destaque para a manifestação da Coordenação-Geral de Assuntos Tributários - CAT/PGFN, onde reitera manifestações anteriores, sintetizadas conforme as conclusões do PARECER- SEI N.º 172/2019/CAT/PGACCAT/PGFN-ME, nos seguintes termos:

- 1 - Até 10/11/2017, por força da regra decorrente da alínea 'c' do §9º do art. 28 da Lei n.º 8.212, de 1991, bem como da interpretação conformada no Ato Declaratório PGFN n. 03, de 24/11/2011[1], entende-se que somente o pagamento do auxílio-alimentação *in natura* não integra a base de cálculo da contribuição previdenciária, independentemente de a empresa ser filiada ao Programa de Alimentação do Trabalhador;
- 2 - A partir de 11/11/2017, com a vigência da Lei n. 13.467/2017, que conferiu nova redação ao §2º do art. 457 da CLT, somente o pagamento do auxílio-alimentação em pecúnia integra a base de cálculo da contribuição previdenciária;
- 3 - Desse modo, antes da Lei n. 13.467/2017, deve incidir contribuição previdenciária sobre a parcela paga a título de auxílio- alimentação em ticket e em outras formas a ele equiparáveis."

Entretanto, a PGFN foi novamente provocada a se manifestar sobre o tema, em decorrência de solicitações de outro órgão público federal (Secretaria de Previdência do Ministério do Trabalho e Previdência), que apresentava interpretação dissonante especificamente quanto à natureza não tributária dos valores pagos pelas pessoas jurídicas aos empregados, na forma de vales-refeições, cartões, tíquetes, ou congêneres, a título de auxílio alimentação, independentemente de inscrição no PAT. À vista de entendimentos dissonantes, a PGFN reiterou seu posicionamento sobre a matéria, mas reconheceu a existência de "dissonância interna" no âmbito da Administração Federal, apta a suscitar a provocação do Sr. Advogado-Geral da União, com vistas ao deslinde do tema, nos termos do art. 4º, inc. X da Lei Complementar (LC) n.º 73, de 1993, encaminhando assim a questão, mediante despacho, à Advocacia Geral da União (AGU).

Nesses termos, instada a se manifestar sobre o tema objeto do presente lançamento, a AGU emitiu o PARECER n.º 00001/2022/CONSUNIAO/CGU/AGU, de 02 de fevereiro de 2022, parecer este aprovado pelo Ilmo. Advogado Geral da União, por meio do PARECER N.º BBL – 04, de 16 de fevereiro de 2022 e posteriormente submetido à apreciação do Exmo. Sr. Presidente da República. Por fim, em despacho datado de 22 de fevereiro de 2022, o Exmo. Sr. Presidente da República aprovou o PARECER n.º 00001/2022/CONSUNIAO/CGU/AGU, de 2022, para publicação e aplicação dos efeitos do art. 40, § 1º, da LC n.º 73, de

1993, vinculando assim Administração Federal, ficando os órgãos e entidades federais obrigados a lhe dar fiel cumprimento.

Pela pertinência ao propósito do presente recurso especial, oportuna a parcial reprodução do referido parecer da AGU:

#### **ASSUNTOS: AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO**

EMENTA: Exame acerca da incidência da contribuição previdenciária sobre os valores recebidos pelo empregado na forma de tíquetes ou congêneres. Dissonância interna apontada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Exame sob a disciplina do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, até 10 de novembro de 2017. Natureza jurídica de parcela não salarial, para os fins da exação em testilha. Consequências concretas da decisão e princípio da eficiência. O auxílio-alimentação na forma de tíquetes ou congêneres, mesmo antes do advento do §2º do art. 457, já não integrava a base de cálculo da contribuição previdenciária, nos termos do caput do art. 28 da Lei 8.212/1991.

Sr. Consultor-Geral da União,

#### **1. RELATÓRIO:**

1. Em atenção à manifestação do Sr. Procurador-Geral da Fazenda Nacional encartada no DESPACHO Nº 25/2022/PGFN-ME (juntado na seq. 85), o Sr. Adjunto do Advogado-Geral da União, por intermédio do DESPACHO n. 00007/2022/ADJ/AGU (juntado na seq. 90), submeteu a esta Consultoria-Geral da União o exame acerca da incidência da contribuição previdenciária sobre os valores recebidos pelo empregado na forma de tíquetes, cartões ou vales-alimentação.

(...)

#### **2. EXAME DO OBJETO DA CONSULTA:**

9. Após apreciar as manifestações acima identificadas, verifica-se que há, de fato, uma "dissonância interna" acerca da incidência da contribuição previdenciária sobre o auxílio-alimentação recebido pelo empregado na forma de tíquetes ou congêneres no período compreendido até 10 de novembro de 2017, quando do início de vigência do §2º do art. 457 da CLT, na redação conferida pela Lei n. 13.467/2017 (Reforma Trabalhista).

10. Após o referido início de vigência do §2º de art. 457 da CLT, na redação conferida pela Lei n. 13.467/2017, não há qualquer discrepância de entendimento no âmbito da Administração fiscal federal quanto à parcela do auxílio-alimentação em tíquetes ou congêneres não compor a base de cálculo da contribuição previdenciária. A questão centra-se, pois no período anterior - até 10 de novembro de 2017.

11. Como cediço, o auxílio alimentação pode ser fornecido (i) in natura, (ii) por intermédio de tíquetes, cartões ou vales alimentação (congêneres) ou (iii) em espécie. O exame da questão faz-se necessário diante da "dissonância interna" apontada pela PGFN, sob a égide normativa anterior ao início de vigência do §2º do art. 457 da CLT.

12. Como visto, trata-se do exame de parcelas a título de auxílio-alimentação como componentes da base de cálculo para a incidência tributária das contribuições previdenciárias de que tratam os incisos I, "a", e II do art. 195 da CF, instituídas pela Lei 8.212/1991. As referidas contribuições previdenciárias têm como base de cálculo o salário-de-contribuição, nos termos da Lei 8.212/91. Com fundamento na alínea 'c' do §9º do art. 28 da Lei 8.212/1991, não integrava o salário-de-contribuição a parcela in natura recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321/1976.

13. Até a edição da Lei 13.467/2017, a alínea 'c' do §9º da Lei 8.212/91, excepcionava determinada modalidade do auxílio-alimentação como não integrante do salário-de-contribuição. No caso, "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;"

14. Com fundamento na redação do referido dispositivo (alínea 'c' do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991), houve fundada discussão judicial acerca da parcela *in natura* estar, ou não, contida no salário-de-contribuição, a depender de a empresa ser inscrita, ou não, no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, nos termos da Lei nº 6.321/1976. Conforme se depreende de todo o relato contido na Nota Técnica SEI nº 59021/2021/ME, da Secretaria de Previdência do Ministério do Trabalho e Previdência, após o desenrolar das discussões judiciais no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, a Administração fiscal federal firmou o entendimento de que a inscrição da empresa no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, não seria requisito necessário para os fins da parcela do auxílio alimentação *in natura* compor o salário-de-contribuição. O argumento central, fundado na reiterada jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, foi o de que o auxílio-alimentação tem natureza não salarial e, portanto, digo eu, não estaria inserido na base de cálculo constante do caput do art. 28 da Lei 8.212/1991. Nesse sentido, foi editado o Ato Declaratório PGFN nº 3/2011, a saber:

"nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento *in natura* do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária".

JURISPRUDÊNCIA: Resp nº 1.119.787-SP (DJe 13/05/2010), Resp nº 922.781/RS (DJe 18/11/2008), EREsp nº 476.194/PR (DJ 01.08.2005), Resp nº 719.714/PR (DJ 24/04/2006), Resp nº 333.001/RS (DJ 17/11/2008), Resp nº 977.238/RS (DJ 29/ 11/ 2007).

15. É possível concluir, pelo cenário acima apresentado, que a parcela relativa ao pagamento *in natura* do auxílio alimentação não compõe a base de cálculo (elemento quantitativo do fato gerador) e, portanto, não há repercussão na incidência da contribuição previdenciária, independentemente de o sujeito passivo estar inscrito, ou não, no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT.

16. A jurisprudência elencada no Ato Declaratório PGFN nº 3/2011 fundamenta-se, basicamente, na natureza não salarial do pagamento *in natura* do auxílio-alimentação. Ademais, extrai-se, igualmente, da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que quando o auxílio-alimentação é pago em espécie ou em valor creditado em conta corrente, em caráter habitual, integra a base de cálculo da contribuição previdenciária. Fica patente uma distinção muito firme entre o auxílio-alimentação (i) percebido *in natura* (não compõe a base de cálculo) daquele (ii) **percebido em espécie ou creditado em conta corrente (compõe a base de cálculo)**.

17. Há um aspecto que precisa ser considerado, qual seja, o de que o deslinde do ponto acima destacado centrou-se na natureza jurídica da prestação. Por essa razão, estar, ou não, inscrito no PAT não teria relevância para que a parcela do auxílio *in natura* não viesse a compor a base de cálculo.

18. Em prosseguimento, estimo ser relevante estabelecermos o conteúdo e o alcance do aspecto quantitativo (o salário-de-contribuição) da norma de incidência da contribuição previdenciária, constante do caput do art. 28 da Lei 8.212/1991. Para o que interessa à presente consulta, é importante saber se a parcela percebida *in natura* título de auxílio-alimentação compunha, ou não, a referida base de cálculo já no exame do conteúdo de alcance do próprio caput do art. 28 da Lei nº 8.212/1991. Ou seja, se estão, ou não, inseridos no conceito de salário-de-contribuição constante do caput do art. 28 da Lei nº 8.212/1991.

19. Um questionamento faz-se pertinente: acaso o dispositivo em testilha (alínea 'c', §9º do art. 28 da Lei 8.212/1991) não excepcionasse a parcela *in natura*, ainda assim essa verba comporia o salário-de-contribuição? Sob outro enfoque: a alínea 'c' do §9º do art. 28 da Lei 8.212/1991 inovou em relação ao dispositivo que instituiu a base de cálculo (salário-de-contribuição) ou teve o condão de o explicitar? Parece-me que não houve inovação e essa conclusão guarda convergência, ao meu ver, com a fundamentação desenvolvida pelo Superior Tribunal de Justiça e que ensejou a edição

do Ato Declaratório PGFN nº 03/2011. Digo isso porque, na minha leitura, o Superior Tribunal de Justiça desconsiderou o disposto na 'c', §9º do art. 28 da Lei 8.212/1991 porque se concentrou na natureza jurídica da parcela identificada diante da base de cálculo da exação, constante, agora sim, do caput do art. 28 da Lei nº 8.212/1991.

20. Sendo assim, ainda que não houvesse a previsão do dispositivo que procurou excepcionar o auxílio alimentação *in natura* da base de cálculo (alínea 'c', §9º do art. 28 da Lei 8.212/1991) não seria, igualmente, possível incluir tal parcela na base de cálculo por conta do constante no caput do art. 28 da Lei nº 8.212/1991. O que se fez foi explicitar algo que já constava do comando extraído do caput do artigo 28 da Lei 8.212/1991.

21. Para tanto, devemos voltar os olhos ao caput do artigo 28 da Lei nº 8.212/91 que não inclui, sob qualquer perspectiva, parcela *in natura* recebida com fins de auxílio-alimentação. Portanto, o dispositivo que afasta a inclusão da parcela *in natura*, em verdade, explicitou algo já contido no enunciado que estabeleceu a base de cálculo do tributo.

**22. Temos, pois, duas premissas muito bem delimitadas, quais sejam:** (i) pagamento *in natura* do auxílio alimentação não compõe a base de cálculo da contribuição previdenciária, a despeito de a empresa estar inscrita, ou não, no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT; e (ii) **o auxílio alimentação pago em espécie ou em valor creditado em conta-corrente, em caráter habitual, integra a base de cálculo da contribuição previdenciária.**

(...)

24. Para ilustrar, ainda mais, como a análise de o auxílio-alimentação compor, ou não, a base de cálculo da contribuição previdenciária não mereceu todos os contornos interpretativos, faço referência a trecho da Nota SEI nº 167/2021/CAT/PGACCAT/PGFN-ME, a saber:

22. Em acréscimo à análise jurídico-tributária lançada no Parecer SEI n. 172/2019/CAT/PGACCAT/PGFN-ME, vale apenas destacar as recentes decisões prolatadas no RESP 1.697.345/SP e no AgInt no REsp 1.784.950/PR, proferidos pelo Superior Tribunal de Justiça, dando conta, respectivamente, de que: **"o auxílio-alimentação, também denominado tíquete-alimentação, quando recebido em pecúnia e com habitualidade, sujeitando-se à incidência de contribuição previdenciária, deve integrar o salário de contribuição para a apuração do salário de benefício da recorrente" e "não incide contribuição previdenciária sobre o auxílio-alimentação quando seu recebimento se der *in natura*, ou seja, quando é fornecido pela própria empresa".**

25. Vejamos como a questão, de fato, merece maiores delineamentos. As decisões destacadas na Nota referem-se à "tíquete-alimentação" recebido "em pecúnia e com habitualidade". Por certo, o auxílio-alimentação percebido por tíquete ou congêneres não se realiza "em pecúnia". A questão referente ao auxílio alimentação percebido por tíquete ou congêneres, de fato, não está efetivamente equacionada, seja no âmbito administrativo fiscal, seja na seara judicial.

(...)

30. No exame da questão, antes da nova disciplina instituída pela Lei 13.467/2017, estabeleceu-se a conclusão de que o auxílio-alimentação *in natura* não compõe o salário de contribuição. Por sua vez, a jurisprudência posicionou-se no sentido de que a adesão ao PAT não tem relevância para que não incida contribuição previdenciária sobre auxílio-alimentação *in natura*. **No que se refere ao auxílio-alimentação em espécie, por sua vez, não houve dúvida fundada, tanto na Administração tributária como a na jurisprudência, no sentido de que compõe o salário-de-contribuição, base de cálculo da exação em apreço.** Como se procurou demonstrar, a base normativa para tais conclusões encontra-se no caput do art. 28 da Lei 8.212/1991, dispositivo que inovou acerca da incidência de tais parcelas na composição da base de

cálculo da contribuição previdenciária. Sob essa perspectiva, é preciso estabelecer se o auxílio-alimentação prestado em tíquete alimentação ou congênere tem ou não natureza salarial para os fins específicos de composição da base de cálculo prevista no caput do artigo 28 da Lei 8.212/1991.

(...)

33. A propósito, após a Reforma Trabalhista, com a edição do art. 457, §2º, não há dissonância no seio da Administração fiscal de que o auxílio-alimentação prestado *natura* e em tíquete ou congênere não compõem a base de cálculo da contribuição previdenciária. Isso ocorre pelo motivo de a novel redação ter estabelecido que as importâncias, ainda que habituais, pagas a título de auxílio-alimentação, **vedado seu pagamento em dinheiro**, não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária. Identifica-se que a própria evolução normativa do tema distinguiu (i) auxílio-alimentação não pago em dinheiro do (ii) auxílio-alimentação pago em dinheiro. Por certo que o auxílio-alimentação em tíquete ou congênere não é, e nunca foi, pago em dinheiro.

### 3. CONCLUSÃO:

40. Ante o exposto, concluiu-se que o auxílio-alimentação na forma de tíquetes ou congêneres, mesmo antes do advento do §2º do art. 457 da CLT, já não integrava a base de cálculo da contribuição previdenciária, nos termos do caput do art. 28 da Lei 8.212/1991. (negritei)

Os fundamentos do PARECER nº 00001/2022/CONSUNIAO/ CGU/AGU, de 2022, são no sentido de que o pagamento de auxílio-alimentação na forma de tíquetes, cartões magnéticos, ou congêneres, mesmo antes do advento do §2º do art. 457 da CLT, já não integrava a base de cálculo da contribuição previdenciária, segundo exegese do *caput* do art. 28 da Lei 8.212/1991. Também restou consignado em várias passagens do Parecer que tal conclusão somente se aplica aos pagamentos efetuados na forma de tíquetes, cartões magnéticos, ou congêneres, ficando expressamente registrado que tal conclusão não se aplica à hipótese de pagamentos em pecúnia (dinheiro). Nesse sentido, destaco o seguinte trecho, inserido no item 30 do Parecer: **“No que se refere ao auxílio-alimentação em espécie, por sua vez, não houve dúvida fundada, tanto na Administração tributária como a na jurisprudência, no sentido de que compõe o salário-de-contribuição, base de cálculo da exação em apreço.”** Nessa mesma linha os destaques acima (em negrito) dos itens 16 e 22 do Parecer.

Preceitua o *caput* do art. 62 do Regimento Interno deste Conselho (RICARF), que é vedado aos membros das turmas de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. Entretanto, há expressa ressalva no Regimento quanto à inaplicabilidade de tal comando, entre outras, na hipótese de aprovação pelo Presidente da República de parecer do Advogado-Geral da União, nos termos dos arts. 40 e 41 da LC nº 73, de 1993 (art. 62, § 1, inc. II, alínea “d”). Situação essa em que os conselheiros deverão observar as conclusões do Parecer AGU, posto que vinculantes no âmbito da Administração Federal, ficando os órgãos e entidades federais obrigados a lhe dar fiel cumprimento.

Considerando as conclusões do Parecer da PGFN - SEI Nº 172/2019/CAT/ PGACCAT/PGFN-ME, corroboradas pelos fundamentos do PARECER nº 00001/2022/CONSUNIAO/ CGU/AGU, de 2022, no sentido de que o auxílio-alimentação, quando recebido em pecúnia integra o salário de contribuição, sujeitando-se à incidência das contribuições sociais, voto pelo provimento do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional quanto à matéria: incidência de contribuições sobre pagamento em pecúnia de valores a título de alimentação.

### Mérito - retroatividade benéfica da legislação relativa à multa aplicada

Relativamente ao valor da multa aplicada, as normas relativas à cominação de penalidades foram alteradas pela Lei n.º 11.941, de 2009, produto da conversão da MP n.º 449, de 3 de dezembro de 2008. Tais alterações legislativas resultaram na aplicação de sanções que se mostraram, por vezes, mais benéficas ao infrator, comparadas com aquelas então derogadas. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica, em ambas as Turmas de Direito Público, no sentido da admissão da retroatividade benigna do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20% (remete ao art. 61 da Lei n.º 9.430, de 1996).

Uma vez que a multa antes lançada era denominada, na Lei n.º 8.212, de 1991, de multa de mora, mesmo em lançamentos de ofício, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional propôs a inclusão na lista de dispensa de contestar e recorrer o seguinte tema:

#### 1.26. Multas

c) Retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei n.º 8.212/1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941/2009, **no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei n.º 8.212/1991.**

Resumo: A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício. **Nessas hipóteses, a Corte afasta a aplicação do art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte.** O art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício (rectius: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei n.º 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN. (negritei)

Dessa forma, à vista do princípio da retroatividade benéfica e em sintonia com a jurisprudência pacífica do STJ e posição da PGFN, entendo como acertada a decisão recorrida ao determinar o recálculo da multa

de mora de acordo com o disposto no art. 35, *caput*, da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/09 (art. 61 da Lei 9.430/96). Saliente-se que este também é o entendimento que prevalece nesta 2ª. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais; onde destaco o acórdão 9202-009.413, julgado na sessão de 23 de março de 2021.

Ante todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, dar-lhe provimento parcial, para reformar a parte da decisão recorrida que exonerou do lançamento os valores relativos ao pagamento em pecúnia de auxílio-alimentação.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos

Fl. 14 do Acórdão n.º 9202-010.923 - CSRF/2ª Turma  
Processo nº 10120.006941/2010-24