



**Processo nº** 10380.012937/2007-39  
**Recurso** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** **2301-009.335 – 2<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 3<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária**  
**Sessão de** 10 de agosto de 2021  
**Recorrentes** MAP SERVIÇOS TÉCNICOS LTDA.  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/11/2000 a 31/12/2006

**AUSÊNCIA DE NULIDADE.**

As nulidades no âmbito do Procedimento Tributário Administrativo decorrem das hipóteses do art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

**FORNECIMENTO DE ALIMENTAÇÃO IN NATURA. PAT. PROVA.**

Independente da adesão ao PAT, o Auxílio alimentação *in natura* não gera a incidência das contribuições previdenciárias. Todavia, essa alegação deve ser provada pelo contribuinte, não sendo suficientes alegações genéricas sobre esse fornecimento.

**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. REMUNERAÇÃO DE FÉRIAS E TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS GOZADAS. INCIDÊNCIA.**

É cabível a incidência de contribuições previdenciárias sobre as férias e o terço constitucional de férias gozadas, em decorrência de sua natureza remuneratória (STF, RE 1072485).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício, conhecer do recurso voluntário, rejeitar a preliminar, indeferir o pedido de perícia, e no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Letícia Lacerda de Castro - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Joao Mauricio Vital, Wesley Rocha, Paulo Cesar Macedo Pessoa, Fernanda Melo Leal, Monica Renata Mello Ferreira Stoll (suplente convocado(a)), Leticia Lacerda de Castro, Mauricio Dalri Timm do Valle, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário e de Ofício em face do acórdão que manteve parcialmente o lançamento tributário, materializado na Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD DEBCAD n.º 37.042.500-6, lavrada em 25/10/2007, abrangendo o período 11/2000 a 10/2004, inclusive competência 13, 13/2004, 01/2005 a 08/2005, 10/2005, 11/2005, 13/2005 a 02/2006, 04/2006, 05/2006, 07/2006, 08/2006 e 10/2006 a 12/2006 e referente as seguintes contribuições:

(i) Incidentes sobre as remunerações de contribuintes individuais: contribuição patronal prevista na Lei n.º 8.212/91, art. 22, III, e contribuição dos segurados que a empresa tem a obrigação de arrecadar, mediante desconto, e recolher, conforme Lei n.º 10.666/03, art. 4º, com vigência a partir de 04/2003.

(ii) Incidentes sobre as remunerações de empregados: contribuição dos segurados empregados, que a empresa tem obrigação de arrecadar e recolher (Lei n.º 8.212/91, art. 20, c/c art. 30, I, "a", e art. 33, §5º); contribuição patronal prevista na Lei n.º 8.212/91, art. 22, I; contribuição patronal destinada ao financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei n.º 8.213/91 e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (Lei n.º 8.212/91, art. 22, II); contribuições destinadas a outras entidades, (terceiros: Salário-Educação, INCRA, SESC, SENAC e SEBRAE).

Foram também incluídos na NFLD os acréscimos legais pagos a menor, conforme guias recolhidas em 12/2000, 01/2002, 05/2003, 11/2003, 12/2003, 10/2004, 11/2004, 03/2005 e 02/2006.

O Relatório Fiscal, que bem detalha as infrações, encontra-se às fls. 166 e seguintes.

Após a Impugnação, fora realizada diligência, já que algumas notas fiscais foram juntadas, em que constava o destaque da retenção efetuada, todavia não havia no conta-corrente da empresa o recolhimento correspondente. Tais valores retidos não foram deduzidos do valor apurado pela autoridade fiscal. Assim, necessário se fez a verificação das notas fiscais para as quais houve retenções não recolhidas e, consequentemente não abatidas dos valores devidos pela empresa.

Em 24/03/2008 foi emitida a Informação Fiscal de fls. 367/373, no seguinte sentido:

1) A empresa foi intimada em 28/02/2008 para apresentar as notas fiscais de serviços com destaque das retenções de 11% não consideradas no crédito previdenciário em tela, independentemente de recolhimento pelo tomador de serviços.

2) O contribuinte apresentou as notas fiscais de números 1433, 1390, 1384, 1379, 1376, 1342, 1385, 1341, 1339, 1340, 1334, 1353, 1365 e 1371, todas da competência 12/2006. Contudo, mediante o confronto dessas notas fiscais com o extrato de recolhimento constante no sistema informatizado da Previdência Social, o auditor fiscal verificou que as retenções referentes às notas fiscais 1433, 1390, 1384, 1379, 1376 e 1342 constavam no conta-corrente da empresa. Para as demais, cujo total das retenções soma R\$ 139.326,20 (cento e trinta e nove mil, trezentos e vinte e seis reais e vinte centavos), não houve o recolhimento da retenção. Assim, registrou o auditor fiscal que deveriam ser excluídos da

NFLD o valor de R\$ 2.034,69 (dois mil e trinta e quatro reais e sessenta e nove centavos), apurado sob o levantamento "CON" para a competência 12/2006, e o valor de R\$ 50.136,87 (cinquenta mil, cento e trinta e seis reais e oitenta e sete centavos), apurado sob o levantamento "FP" para a mesma competência, no total de R\$ 52.171,56 (cinquenta mil, cento e setenta e um reais e cinqüenta e seis centavos).

O auditor fiscal intimou a Recorrente da Informação Fiscal em 28/03/2008.

O acórdão recorrido foi assim ementado:

#### **CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. DECADÊNCIA.**

Com fulcro no art. 103-A da Constituição Federal, regulamentado pela Lei no 11.417/06, o Supremo Tribunal Federal - STF editou e publicou a súmula vinculante no 8, cujo teor é no sentido de considerar inconstitucionais os artigos (45 e 46 da Lei n.º 8.212/91. Assim, no que diz respeito à decadência das contribuições destinadas à Seguridade Social, devem ser aplicados os prazos previstos no Código Tributário Nacional - CTN.

Para fins do cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. 173, I, do CTN, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte Aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Porém, tendo havido pagamento parcial antecipado, aplica-se a regra do art. 150, §4º, contando-se o prazo da ocorrência do fato gerador.

Quanto As diferenças não pagas de acréscimos legais (juros e multa) incidentes sobre valores recolhidos após o vencimento, vale a regra vigente no direito de que o acessório segue o principal, ou seja, se esses acréscimos legais incidem sobre valores de contribuições pagas em atraso, não se podendo cobrar estas por motivo de decadência, resta impossibilitada a cobrança daqueles.

#### **NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO. AUSÊNCIA PARCIAL DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL.**

Devem ser excluídas da NFLD as contribuições para as quais a fundamentação legal esteja totalmente equivocada, restando descaracterizado o fato gerador e, consequentemente, a contribuição cobrada.

#### **SALÁRIO IN NATURA. ALIMENTAÇÃO. NÃO INSCRIÇÃO NO PAT.**

É excluída da base de cálculo das contribuições previdenciárias somente a alimentação fornecida nos moldes do Programa de Alimentação do Trabalhador ou quando a prestação do trabalho se dá em localidade distante da residência do segurado empregado, em canteiro de obras ou local que exija deslocamento e estada (Lei n.º 8.212/91, art.28, §9º, "c" e "m").

#### **AFERIÇÃO INDIRETA. RAIS.**

Para que seja efetuada aferição indireta com base na Relação Anual de Informações Sociais - RAIS, deve ser descrita com precisão qual a situação que ensejou esse procedimento, não sendo suficiente a descaracterização da contabilidade de período diferente do apurado.

#### **CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. FÉRIAS E 1/3 CONSTITUCIONAL.**

O valor pago a título de férias é remuneração e é base de cálculo das contribuições previdenciárias, bem como o adicional previsto no inciso XVII do art. 72 da Constituição Federal (Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, art. 214, §§ 4º e 14).

#### **REtenção DE 11%. COMPENSAÇÃO DOS VALORES RETIDOS.**

A empresa prestadora de serviços que sofreu retenção pode compensar o valor retido com as contribuições devidas, mesmo que a empresa tomadora não tenha efetuado o

recolhimento correspondente, desde que a retenção esteja destacada na nota fiscal, fatura ou recibo (Instrução Normativa - IN SRP n.º 003/05, art. 203).

Apresentado Recurso Voluntário em que se sustenta, em síntese:

- (i) Nulidade do procedimento fiscal, ante a indicação de base de cálculo em desconformidade com a base real sobre a qual deveria incidir o tributo. Segundo a Recorrente, ao realizar o levantamento fiscal, a contribuição previdenciária foi calculada sem excluir da base de cálculo a parcela relativa ao auxílio alimentação, que não é considerada salário, além de não terem sido consideradas todas as retenções efetuadas pelo tomador de serviço, em face da Lei 9.711/98 que, modificou o art. 31 da Lei 8.212/91;
- (ii) Refuta o lançamento das contribuições previdenciárias sobre salários indiretos, caracterizados pelo fornecimento de alimentação aos segurados empregados, sem que a empresa estivesse devidamente cadastrada no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, por entender que as parcelas "in natura" fornecidas pela Recorrente tinham natureza salarial, constituindo base de cálculo das contribuições previdenciárias;
- (iii) Não fora considerada a totalidade das retenções efetuadas pelos tomadores dos serviços, o que se afigura em um verdadeiro absurdo, na medida em que foi realizado um lançamento sobre valores em que já havia ocorrido a incidência e o recolhimento da contribuição previdenciária (cita as retenções feitas pelos tomadores de serviços através das cópias autenticadas das notas fiscais já juntadas aos autos);
- (iv) Refuta a aferição indireta em virtude da desconsideração da contabilidade da Recorrente. Nesse sentido, aduz ser insubstancial o item 2.3 do Relatório Fiscal quando alega ausência de elementos que permitam a apuração do efetivo montante da base de cálculo, na medida em que a postulante possui contabilidade regular, fator este constatado pelo próprio Auditor Fiscal no item "6" do Relatório Fiscal. E, também, que seria totalmente insubstancial o arbitramento pelo Fisco, na medida em que não levou em consideração todas as retenções efetuadas pelos tomadores de serviços, ferindo desta forma o princípio da verdade material;
- (v) A Recorrente foi autuada por ter deixado de lançar em títulos próprios de sua contabilidade, uma vez que, no período de 11/2000 a 12/2006, não destacou, em conta específica, as parcelas remuneratórias constantes das férias dos empregados que lhe prestaram serviços. No entanto, as parcelas pertinentes as férias e ao terço constitucional de férias não podem servir de base de cálculo, por possuírem nítido caráter indenizatório;

(vi) Discorre sobre a verdade material, e requer a realização de perícia, além de juntada posterior de documentos.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Letícia Lacerda de Castro, Relator.

Conheço do Recurso Voluntário, porquanto presentes os requisitos de admissibilidade.

Deixo de conhecer do Recurso de Ofício, diante de seu limite de alcada, cuja verificação deve se dar no momento do julgamento em segunda instância, nos termos da Súmula CARF nº 103.

### Ausência de nulidade do procedimento

Não procede a alegação de nulidade do procedimento fiscal, por ausência de indicação de base de cálculo em conformidade com a base real sobre a qual deveria incidir o tributo. Ora, entende a Recorrente que determinadas bases não deveriam compor o lançamento. Em face delas, caso é de se interpor a competente insurgência administrativa.

Ademais, a nulidade suscitada pela Recorrente é inexistente na legislação (hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72).

### O mérito. O lançamento das contribuições sobre salário indireto: o fornecimento de alimentação

Sustenta a Recorrente que não deveria incidir as contribuições previdenciárias sobre salários indiretos, caracterizados pelo fornecimento de alimentação aos segurados empregados, independente de estar a Recorrente cadastrada no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT.

Nos termos do Relatório Fiscal de fls. 179/180:

Foi detectado pagamento de alimentação aos segurados empregados na escrituração contábil do contribuinte na conta Refeições 3.1.1.02.009. Foram solicitados, por meio de TIAD, o comprovante de adesão ao Programa de Alimentação ao Trabalhador, de lançamentos da conta Refeições 3.1.1.02.009, o demonstrativo da participação financeira dos empregados na alimentação, bem como o demonstrativo do valor real da utilidade fornecida a título de alimentação. No entanto, tal pleito não logrou êxito, uma vez que o contribuinte apresentou tão somente da documentação listada o comprovante de adesão ao PAT a partir de 27/08/2003.

Ressalte-se que, essa parcela "in natura" somente não integra o salário de contribuição caso seja fornecida de acordo com o Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, sendo irrelevante se o benefício é concedido a título gratuito ou a preço subsidiado.

Os valores pagos a título de alimentação aos empregados podem ser verificados no relatório de lançamentos no levantamento "PAT – Salário Indireto - Alimentação".

Portanto, o lançamento em referência trata das verbas pagas pela Recorrente – escrituração contábil específica, conforme relatório fiscal – em pecúnia, sem a devida adesão ao PAT, até 27/08/2003, data em que a Recorrente provou essa condição.

Muito embora haja menção no recurso que tais valores se reportavam à alimentação *in natura*, não foi produzida qualquer prova nesse sentido.

O entendimento já consolidado no CARF, é no sentido de que, quando pago habitualmente e em pecúnia, o auxílio alimentação estará sujeito à contribuição previdenciária, na hipótese de o empregador não estar inscrito no PAT. Transcreva-se a ementa do acórdão proferido no processo 18050.008668/2008-31, 2<sup>a</sup> TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS, em 25/10/2019:

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004 ALIMENTAÇÃO FORNECIDA POR MEIO DE VALE REFEIÇÃO/ALIMENTAÇÃO. FALTA DE ADESÃO AO PAT. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INAPLICABILIDADE DO ATO DECLARATÓRIO PGFN N.º 03/2011.

Para o gozo da isenção prevista na legislação previdenciária, no caso do pagamento de auxílio alimentação por meio de vale refeição/alimentação, a empresa deverá comprovar a sua regularidade perante o Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT. Inaplicável o Ato Declaratório PGFN nº 03/2011, considerando não se tratar de fornecimento de alimentação *in natura*..

Assim, tratando-se os valores de fornecimento de alimentação em pecúnia, imprescindível a adesão da empresa ao PAT, para não incidência das contribuições previdenciárias.

E, como mencionado no acórdão recorrido, o lançamento não abarca as competências em que a Recorrente teria aderido ao PAT.

Portanto, entendo que deve ser mantido o entendimento do acórdão recorrido, ante a ausência de prova (i) da adesão ao PAT em períodos anteriores a 27/08/2003 ou (ii) de que nesse período anterior a 27/08/2003 o fornecimento da alimentação seria efetivamente *in natura*.

#### As retenções efetuadas pelos tomadores dos serviços

Segundo a Recorrente, não teria sido considerada a totalidade das retenções efetuadas pelos tomadores dos serviços.

Nos termos do art. 31, da Lei nº 8.212/91:

Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura em nome da empresa cedente da mão-de-obra, observado o disposto no § 5º do art. 33 desta Lei. (Redação dada pela lei nº 11.488, de 2007)

§ 1º O valor retido de que trata o caput, que deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, será compensado pelo respectivo estabelecimento da empresa cedente da mão-de-obra, quando do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos segurados a seu serviço. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 20.11.98)

Todavia, reportando ao acórdão recorrido, deve se considerar que a discussão jurídica não se centra na cobrança da retenção efetuada quando da prestação de serviços da Recorrente. O que se debate neste procedimento é o montante que a Recorrente teria direito a compensar, nos termos do §1º do art. 31 da Lei nº 8.212/9.

E que, conforme ficou claramente evidenciado no despacho decisório, que a Recorrente foi inclusive intimada de seus termos, o valor que pode ser compensado é o valor retido, nos termos da Instrução Normativa - IN SRP nº 003/05:

Art. 203. A empresa prestadora de serviços que sofreu retenção no ato da quitação da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação serviços, conforme previsto nos arts. 140 e 172, poderá compensar o valor retido quando do recolhimento das contribuições devidas à Previdência Social, desde que a retenção esteja destacada na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços.

Adiro ao entendimento do acórdão recorrido, porquanto em consonância com a legislação, a prova dos autos, e o resultado da diligência fiscal:

Entretanto, foi verificado nos autos que o auditor fiscal notificante havia considerado para abater o valor apurado apenas os valores retidos que tinham efetivamente sido recolhidos pelos tomadores de serviços. Por esse motivo é que lhe foi solicitado que analisasse o montante ao qual a empresa tinha direito a se compensar levando em consideração também os valores sem recolhimento, mas cujo destaque na nota fiscal fosse constatado.

Na sua Informação Fiscal, a autoridade lançadora relata, de forma precisa, que:

- a) Pediu formalmente à empresa que apresentasse as notas fiscais cujas retenções não tinham sido recolhidas pelo tomador de serviços, ou seja, que não tinham sido levadas em consideração para fins de compensação dos valores apurados.
- b) Ao analisar as notas fiscais apresentadas, o auditor fiscal comprovou que várias delas tinham sido objeto de recolhimento, ou seja, já tinham sido consideradas para abater parte do débito da empresa. Essas notas foram especificadas na Informação Fiscal.
- c) Assim, para abater os valores da NFLD, o auditor fiscal considerou somente as retenções não recolhidas, já que **AS RETENÇÕES RECOLHIDAS JÁ HAVIAM SIDO ABATIDAS QUANDO DA CONFECÇÃO DA NFLD**.

Dessa forma, se toda as retenções da competência 12/2006 fossem agora consideradas para diminuir o valor das contribuições devidas como quer a impugnante, aquelas que tinham sido recolhidas seriam consideradas em dobro, posto já terem sido reduzidas do valor devido no ato da lavratura da NFLD.

Considerando as notas fiscais com destaque apresentadas pela empresa, o valor retido total foi de R\$ 139.326,20 (cento e trinta e nove mil, trezentos e vinte e seis reais e vinte centavos). Todavia, somente **foi apurado em 12/2006 o valor originário de R\$ 52.171,46 (cinquenta e dois mil, cento e setenta e um reais e cinquenta e seis centavos), o qual deve ser integralmente excluído da NFLD**.

Por fim, vale observar que a discussão sobre o aproveitamento ou não das retenções não se presta a fundamentar a afirmação do contribuinte de que houve falta de clareza no relatório. Tanto o relatório foi claro sobre esse assunto que foi possível identificar prontamente os montantes que haviam sido aproveitados.

#### Quanto a aferição indireta

A Recorrente refuta a aferição indireta em virtude da desconsideração da sua contabilidade, em especial no contexto do item 2.3 do Relatório Fiscal quando alega ausência de elementos que permitam a apuração do efetivo montante da base de cálculo. É que a Recorrente sustenta possuir contabilidade regular, fator este constatado no Relatório Fiscal, item “6”. E, também, que seria totalmente insubstancial o arbitramento pelo Fisco, na medida em que não levou em consideração todas as retenções efetuadas pelos tomadores de serviços, ferindo desta forma o princípio da verdade material.

Assim dispõe o item 2.3 do Relatório Fiscal (fls. 176 e seguintes):

**2.3 - Salário de contribuição dos empregados informados no Relatório Anual de informações Sociais — RAIS.**

Cotejando os valores constantes da folha de pagamento/GFIP elaborada pelo contribuinte e os montantes declarados pelo mesmo na RAIS, verificada no sistema previdenciário CNISA, disponibilizado pela DATAPREV, detectou-se divergências em algumas competências.

Tais discrepâncias na RAIS foram creditadas por aferição indireta, em virtude dos fatos já aduzidos no presente relatório fiscal e estão discriminadas no relatório de Lançamentos no levantamento RAI "Aferição RAIS - Divergência RAIS x FOLHA.

Estão discriminados esses valores, por competência, no relatório de lançamentos, em anexo à presente notificação, de acordo com a planilha abaixo:

(...)

Ocorre, que compulsando o acórdão recorrido, verifico que já foi inclusive dado provimento à pretensão da Recorrente. Nesse sentido, às fls. 454, consta que:

Dessa forma, **os valores do levantamento "RAI-DIFERENÇA RAIS X FOLHA GFIP" devem ser excluídos**, com a ressalva de que em nova ação fiscal, caso seja comprovada a existência dos fatos geradores ou havendo apresentação deficiente de documentos, poderão ser arbitradas as bases de cálculo e efetuado novo lançamento

Portanto, nada há a enfrentar sobre essa alegação da Recorrente.

**As férias e o seu terço constitucional**

A Recorrente sustenta ter sido autuada por ter deixado de lançar em títulos próprios de sua contabilidade as parcelas remuneratórias constantes das férias dos empregados que lhe prestaram serviços. No entanto, em seu entendimento, as parcelas pertinentes as férias e ao terço constitucional de férias não podem servir de base de cálculo, por possuírem nítido caráter indenizatório.

O Supremo Tribunal Federal decidiu, com repercussão geral e nos termos do voto do Ministro Relator Marco Aurélio, que o terço de férias gozadas é periodicamente pago como complemento à remuneração e que é *"irrelevante a ausência de prestação de serviço no período [...]. Configura afastamento temporário. O vínculo permanece e o pagamento é indissociável do trabalho realizado durante o ano"* (Tema 985, RE 1.072.485). Foi reformada, assim, a orientação interpretativa do Superior Tribunal de Justiça, nos autos do REsp 1230957/RS, então julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos.

Em relação à remuneração das férias propriamente ditas, é assente que dado seu caráter, incide as contribuições previdenciárias (art. 22, I da Lei n.º 8.212/91).

**Pedido de perícia**

Por fim, afasto a necessidade de perícia, com escopo no alcance da verdade real, eis que à Recorrente franqueou-se a ampla apresentação de documentos, tendo sido, inclusive, realizada diligência fiscal nas notas fiscais por ela apresentada no âmbito da Impugnação.

A rigor, esse procedimento garantiu a construção da verdade processual, assegurando à Recorrente a efetiva participação processual.

Ante ao exposto, deixo de conhecer o recurso de ofício, e conheço do recurso voluntário, para rejeitar a preliminar, indeferir o pedido de perícia, e no mérito, voto por negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

**Letícia Lacerda de Castro**