



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

Processo n° 10580.008608/2007-37
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-007.862 – 2ª Turma
Sessão de 21 de maio de 2019
Matéria CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FUNDAÇÃO DE APOIO A PESQUISA E A EXTENSAO

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2006

VALE ALIMENTAÇÃO RECEPCIONADO COMO SALÁRIO IN NATURA. PAT. DESNECESSIDADE. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

O fornecimento de alimentação *in natura* pelo empregador, a seus empregados, não está sujeito à incidência da contribuição previdenciária, ainda que o empregador não esteja inscrito no PAT. Não existe diferença entre a alimentação *in natura* e o fornecimento de vale alimentação, quando este somente pode ser utilizado na aquisição de gêneros alimentícios

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Pedro Paulo Pereira Barbosa e Maria Helena Cotta Cardozo, que lhe deram provimento.

(Assinado digitalmente)
Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)
Ana Paula Fernandes – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Miriam Denise Xavier (suplente convocada), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em exercício).

Relatório

O presente Recurso Especial trata de pedido de análise de divergência motivado pela Fazenda Nacional face ao acórdão 2402-005.785, proferido pela 2ª Turma Ordinária / 4ª Câmara / 2ª Seção de Julgamento.

Trata-se de Auto de Infração lavrado por ter o contribuinte acima identificado apresentado Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, infringindo o disposto no art. 32, inciso IV, parágrafo 5 da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, combinado com o art. 225, inciso IV e parágrafo 4º do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048, de 1999. A FAPEX descumpriu a legislação supra, no período de 01/1999 a 12/2006, ao deixar de informar os seguintes fatos geradores em GFIP, relativos aos benefícios considerados pela Fiscalização como salário-utilidade na forma de despesas com alimentação, plano de saúde, vale transporte e vale-combustível, que constam do Relatório de Lançamento da NFLD 37.053.858-7; também a remuneração efetivamente paga ou creditada a qualquer título a contribuintes individuais, nas competências 01/1999 a 02/2000; a partir da competência 06/2003, a FAPEX não informou em GFIP os trabalhadores expostos a agentes nocivos (campo ocorrência 04- exposto a agente nocivo - aposentadoria especial aos 25 anos de serviço); finalmente, deixou de informar alguns valores pagos a cooperativas de trabalho, relativamente aos serviços prestados por seus cooperados, de acordo com planilha anexa. A multa foi fixada no equivalente a 100% (cem por cento) do valor da contribuição devida e não declarada, calculada, por competência, em função do número de segurados da empresa, observado o limite mensal previsto no art. 32, parágrafo 4º da Lei 8.212, de 1991, totalizando o valor de R\$ 3.882.511,91 (três milhões oitocentos e oitenta e dois mil quinhentos e onze reais e noventa e um centavos).

O Contribuinte apresentou a impugnação, à fl. 3819 e ss.

A DRJ/SDR, às fls. 3991/4011, julgou pela parcial procedência da impugnação apresentada, resultando em uma multa remanescente de R\$ 2.401.678,79 (dois milhões quatrocentos e um mil seiscentos e setenta e nove reais e setenta e nove centavos).

O Contribuinte apresentou **Recurso Voluntário** às fls. 4018 e ss.

Às fls. 4302/4303, a 1ª Turma Ordinária, considerando que o recurso voluntário pendente de julgamento, fl. 4018, questiona matérias cujos méritos também são discutidos nos processos que controlam os créditos tributários decorrentes de lançamento de obrigação principal; que o processo relativo à NFLD 37.053.857-9, 10580.008603/2007-12, está distribuído para Conselheiro da 2ª TO da 4ª Câmara da 2ª Seção, desde 15/06/2016; e que o processo relativo à NFLD 37.053.858-7, 10580.008610/2007-14, está no CARF, aguardando distribuição, propôs a **vinculação do presente processo (reflexo) aos demais citados acima e**

a distribuição de todos nos termos do § 2º, do art. 6º, do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

A 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, às fls. 4307/4316, **DEU PARCIAL PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário, para excluir do cálculo da multa os pagamentos efetuados a cooperativas de trabalho e o auxílio alimentação. A Decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2006

PROCESSO CONEXOS. AUTUAÇÃO DECORRENTE DO DESCUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL DECLARADA PROCEDENTE. MANUTENÇÃO DA MULTA PELA FALTA DE DECLARAÇÃO DOS MESMOS FATOS GERADORES.

Sendo declarada a procedência do crédito relativo à exigência da obrigação principal, deve seguir o mesmo destino a lavratura decorrente da falta de declaração dos fatos geradores correspondentes na GFIP.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. RELEVAÇÃO DA MULTA. FALTA DE SANEAMENTO DA INFRAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A ausência do requisito de saneamento da infração impede a concessão do favor fiscal de relevação da penalidade.

CONTRIBUIÇÃO INCIDENTE SOBRE O VALOR DAS FATURAS RELATIVAS A SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERADOS INTERMEDIADOS POR COOPERATIVA DE TRABALHO. INCONSTITUCIONALIDADE.

Conforme decisão plenária do STF, adotada na sistemática do art. 543B do CPC, é inconstitucional a contribuição incidente sobre as faturas relativas a serviços prestados por cooperados intermediados por cooperativa de trabalho.

MULTA. ALEGAÇÃO DE CARÁTER CONFISCATÓRIO. IMPOSSIBILIDADE DE SEU AFASTAMENTO OU ALTERAÇÃO.

Inexiste a possibilidade dos órgãos de julgamento administrativo afastarem/alterarem a multa imposta por descumprimento de obrigação acessória, sob o fundamento de que seria confiscatória.

Às fls. 4318/4321, a Fazenda Nacional apresentou Embargos de Declaração, arguindo omissão no julgado *a quo*, restando, porém, rejeitados, às fls. 4325/4329.

Às fls. 4331/4347, a Fazenda Nacional interpôs **Recurso Especial**, requerendo, preliminarmente, que o presente feito seja apensado aos autos n. 10580.008610/2007-14, de forma a julgar ambos os processos conjuntamente, evitando-se a prolação de decisões contraditórias. No mérito, arguiu divergência jurisprudencial acerca da

seguinte matéria: **Salário indireto - Alimentação in natura sem PAT**. Observe-se que em ambos os acórdãos, o entendimento da PFN a respeito da matéria foi analisado, tendo os colegiados chegado a conclusões diversas. O colegiado *a quo* manifestou-se no sentido de que fornecimento de Vale-Refeição não desqualifica a condição de fornecimento de alimentação in natura. Por outro lado, o colegiado prolator do acórdão paradigma firmou entendimento de que quando o auxílio alimentação for pago em espécie ou na forma de Tickets assume feição salarial e, desse modo, integra a base de cálculo da contribuição previdenciária.

Ao realizar o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, às fls. 4351/4356, a 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, **DEU SEGUIMENTO** ao recurso, concluindo restar demonstrada a divergência de interpretação em relação à seguinte matéria: **Salário indireto - Alimentação in natura sem PAT**.

Cientificado à fl. 4361, o Contribuinte permaneceu inerte.

Às fls. 4365/4366, esta c. Turma determinou o apensamento os presentes autos aos de n. 10580.008610/2007-14, evitando-se a prolação de decisões contraditórias, vindo os autos conclusos para jultamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Paula Fernandes - Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto, merece ser conhecido.

Trata-se de Auto de Infração lavrado por ter o contribuinte acima identificado apresentado Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, infringindo o disposto no art. 32, inciso IV, parágrafo 5 da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, combinado com o art. 225, inciso IV e parágrafo 4º do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048, de 1999. A FAPEX descumpriu a legislação supra, no período de 01/1999 a 12/2006, ao deixar de informar os seguintes fatos geradores em GFIP, relativos aos benefícios considerados pela Fiscalização como salário-utilidade na forma de despesas com alimentação, plano de saúde, vale transporte e vale-combustível, que constam do Relatório de Lançamento da NFLD 37.053.858-7; também a remuneração efetivamente paga ou creditada a qualquer título a contribuintes individuais, nas competências 01/1999 a 02/2000; a partir da competência 06/2003, a FAPEX não informou em GFIP os trabalhadores expostos a agentes nocivos (campo ocorrência 04- exposto a agente nocivo - aposentadoria especial aos 25 anos de serviço); finalmente, deixou de informar alguns valores pagos a cooperativas de trabalho, relativamente aos serviços prestados por seus cooperados, de acordo com planilha anexa. A multa foi fixada no equivalente a 100% (cem por cento) do valor da contribuição devida e não declarada, calculada, por competência, em função do número de segurados da empresa, observado o limite mensal previsto no art. 32, parágrafo 4º da Lei 8.212, de 1991, totalizando o valor de R\$ 3.882.511,91 (três milhões oitocentos e oitenta e dois mil quinhentos e onze reais e noventa e um centavos).

O Acórdão recorrido deu parcial provimento ao Recurso Ordinário.

O Recurso Especial, apresentado pela Fazenda Nacional trouxe para análise a seguinte divergência: **Salário indireto - Alimentação in natura sem PAT.**

Conforme esposado no Recurso da Fazenda Nacional, como a decisão recorrida cingiu-se em reproduzir para o apreço as mesmas conclusões expostas no Acórdão n. 2402-005.786, proferido nos autos n. 10580.008610/2007-14, a Fazenda Nacional pede vênia para adotar aqui as mesmas razões de insurgência já expostas naquele feito em face daquele acórdão.

Conforme descrito no relatório, a discussão devolvida a este Colegiado por meio do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional **resume-se em decidir se as parcelas referentes a fornecimento de alimentação por meio de ticket (vale- refeição) podem ser consideradas como prestações *in natura* para fins de aplicação da isenção prevista no art. 28, §9º, 'c' da Lei nº 8.212/91.**

Essa matéria não é nova na apreciação deste Colegiado, de modo que, na oportunidade em que me manifestei foi no sentido de acompanhar o voto da Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, no Acórdão N. 9202005.756, o qual adoto como razão de decidir para aplicação no caso destes autos, os quais analiso a frente:

"Quanto a não incidência da contribuição sobre os valores pagos in natura podemos resumir o entendimento pacificado e vinculante (por força do art. 62, §1º, II, 'c' do RICARF), nos termos em que exposto no parecer da PGFN/CRJ nº 2.117/11:

Ocorre que o Poder Judiciário tem entendido diversamente, restando assente no âmbito do STJ o posicionamento segundo o qual o pagamento in natura do auxílio-alimentação, ou seja, quando o próprio empregador fornece a alimentação aos seus empregados, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não constituir verba de natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT ou decorra o pagamento de acordo ou convenção coletiva de trabalho. Entende o Colendo Superior Tribunal que tal atitude do empregador visa tão-somente proporcionar um incremento a produtividade e eficiência funcionais.

Referido parecer não se aplica ao caso concreto pois o mesmo utiliza a expressão in natura em seu sentido estrito (gênero alimentício), e conforme consta da peça de impugnação e do recurso estamos diante de fornecimento de alimentação na modalidade de vale-alimentação/salário-refeição sem adesão da empresa ao PAT.

Entretanto, independente do entendimento pacificado, filio-me a corrente de que o pagamento de auxílio alimentação por meio de vales, cartões ou tickets também não compõe a base de cálculo

da contribuição, nos termos do art. 28, §9º, "c" da Lei nº 8.212, de 1991.

Em uma análise ampla, realizando uma interpretação lógica da jurisprudência e das normas que regulamentam o Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, entendo que devem ser considerados como pagos in natura as três modalidades de execução do programa previstas no art. 4º do Decreto nº 05/1991. Vejamos:

A Lei nº 8.212/91, quando trata da matéria, prevê entre as exceções do §8º do art. 28 que não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente, a parcela a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social. A legislação previdência se limitou a reproduzir o art. 3º da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976 a qual originalmente trata dos efeitos do benefício sobre a tributação do Imposto de Renda. O citado art. 3º assim dispõe: "Não se inclui como salário de contribuição a parcela paga in natura, pela empresa, nos programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho."

O Decreto nº 05/1991, o qual regulamenta com mais detalhes os requisitos de enquadramento no PAT, prevê que para a execução dos programas de alimentação do trabalhador, a pessoa jurídica beneficiária pode se valer de três modalidades de fornecimento de alimentação: i) manter serviço próprio de refeições, ii) distribuir alimentos e iii) firmar convênio com entidades fornecedoras de alimentação coletiva, sociedades civis, sociedades comerciais e sociedades cooperativas. O mesmo decreto reforça: "Nos Programas de Alimentação do Trabalhador (PAT), previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, a parcela paga in-natura pela empresa não tem natureza salarial, não se incorpora à remuneração para quaisquer efeitos, não constitui base de incidência de contribuição previdenciária ou do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e nem se configura como rendimento tributável do trabalhador.

Vale citar a Portaria da Secretaria de Inspeção do Trabalho/Departamento de Segurança e Saúde no Trabalho nº 3/2002, que baixa instruções sobre a execução do Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) faz os seguintes esclarecimentos sobre as modalidades de fornecimento de alimentação:

Art. 8º Para a execução do PAT, a pessoa jurídica beneficiária poderá manter serviço próprio de refeições ou distribuição de alimentos, inclusive não preparados, bem como firmar convênios com entidades que forneçam ou prestem serviços de alimentação coletiva, desde que essas entidades sejam registradas pelo Programa e se obriguem a cumprir o disposto na legislação do PAT e nesta Portaria, condição que deverá constar expressamente do texto do convênio entre as partes interessadas.

Art. 9º As empresas produtoras de cestas de alimentos e similares, que fornecem componentes alimentícios devidamente embalados e registrados nos órgãos competentes, para transporte individual, deverão comprovar atendimento à legislação vigente. (Redação dada pela Portaria nº. 61/ 2003)

Art. 10. Quando a pessoa jurídica beneficiária fornecer a seus trabalhadores documentos de legitimação (impressos, cartões eletrônicos, magnéticos ou outros oriundos de tecnologia adequada) que permitam a aquisição de refeições ou de gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais, o valor o documento deverá ser suficiente para atender às exigências nutricionais do PAT.

...

Art. 12. A pessoa jurídica será registrada no PAT nas seguintes categorias:

I – fornecedora de alimentação coletiva:

a) operadora de cozinha industrial e fornecedora de refeições preparadas transportadas;

b) administradora de cozinha da contratante;

c) fornecedora de cestas de alimento e similares, para transporte individual.

II – prestadora de serviço de alimentação coletiva:

a) administradora de documentos de legitimação para aquisição de refeições em restaurantes e estabelecimentos similares (refeição convênio);

b) administradora de documentos de legitimação para aquisição de gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais (alimentação convênio).

Parágrafo único. O registro poderá ser concedido nas duas modalidades aludidas no inciso II, sendo, neste caso, obrigatória a emissão de documentos de legitimação distintos.

Se interpretarmos como fornecimento de parcela in natura apenas as duas primeiras modalidades citadas no Decreto nº 05/1991 (manter serviço próprio de refeições e distribuir alimentos), forçosamente, deveríamos concluir que apenas essas não comporiam o salário-de-contribuição. O fornecimento de alimentação por meio de "documentos de legitimação" expedidos por empresas prestadoras de serviço de alimentação coletiva (vales, cartões e outros), ainda que haja a inscrição no PAT não estariam incluídos na exceção do art. 28, §9º da Lei nº 8.212/91 e do art. 3º da Lei nº 6.321/76.

Ocorre que não é isso o que acontece.

O entendimento que prevalece, inclusive na Justiça Especializada do Trabalho é o de que os valores pagos com observância das regras previstas no PAT (não sendo feita qualquer ressalva quanto a modalidade de execução) não compõe o salário e estão isentos dos encargos sociais. Vale citar informação disponível no sítio do Ministério do Trabalho no portal do PAT - "PAT Responde - Orientações":

3 Quais as vantagens para o empregador que adere ao PAT?

A parcela do valor dos benefícios concedidos aos trabalhadores paga pelo empregador que se inscreve no Programa é isenta de encargos sociais (contribuição para o Fundo de Garantia sobre o Tempo de Serviço – FGTS e contribuição previdenciária). Além disso, o empregador optante pela tributação com base no lucro real pode deduzir parte das despesas com o PAT do imposto sobre a renda. Referência normativa: arts. 1º, caput e 3º, da Lei nº 6.321, de 1976; arts. 1º e 6º, do Decreto nº 5, 4 de 1991.

Diante desta realidade, onde para a jurisprudência e para a Administração Pública - ainda que a lei cite a expressão in natura - também não incide contribuição previdenciária sobre alimentação fornecida na modalidade de vales, cupons e tickets quando ocorrer o correto cadastro no PAT, temos como conclusão lógica a de que todas as modalidades de execução do programa de alimentação do trabalhador possuem natureza de fornecimento in natura de alimentos aos empregados das empresas beneficiárias.

O Superior Tribunal de Justiça consolidou o entendimento no sentido de o pagamento in natura do auxílio-alimentação, vale dizer, quando a própria alimentação é fornecida pela empresa, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não possuir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT ou decorra o pagamento de acordo ou convenção coletiva de trabalho.

Ora, conforme exposto, considerando que o Decreto nº 05/1991 não faz distinção entre as respectivas modalidades de execução do programa onde todas são classificadas como pagamento in natura, devo entender que seja na entrega de refeição, de cesta básica ou nos serviços prestados por meio de empresas de alimentação coletiva, o fornecido da alimentação é feita pela própria empresa, razão pela qual - ainda que não seja esse o conteúdo da parecer da PGFN/CRJ nº 2.117/11 - não vejo como afastar o entendimento do STJ para os valores repassados aos trabalhadores por meio de "documentos de legitimação para aquisição de refeições" e "documentos de legitimação para aquisição de gêneros alimentícios".

No meu entendimento, somente irão compor o salário-de-contribuição o auxílio-alimentação pago com habitualidade e por meio da entrega ao trabalhador de moeda corrente ou mediante crédito em conta (onde não há a participação de empresa especializada em alimentação coletiva), nestes casos os

Processo nº 10580.008608/2007-37
Acórdão n.º **9202-007.862**

CSRF-T2
Fl. 4.377

valores assumirão feição salarial e, desse modo, integrarão a base de cálculo da contribuição previdenciária."

Na hipótese em análise, trata-se de vale alimentação/refeição fornecido e sem estar a empresa inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), cuja decisão da obrigação principal se aplica no caso a obrigação acessória.

Nesse sentido, entendo que o auxílio alimentação pago por meio de cartão de alimentação ou de refeição tem os mesmos efeitos do pagamento 'in natura'.

Em face ao exposto, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional para no mérito negar-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes