ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10580.723245/2009-25

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

Processo nº	10580.723245/2009-25
Recurso nº	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9202-007.428 – 2ª Turma**
Sessão de	11 de dezembro de 2018
Matéria	AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO E RETROATIVIDADE BENIGNA
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	FUNDAÇÃO DE ADMINISTRAÇÃO E PESQUISA ECONÔMICO-SOCIAL - FAPES

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/05/2007

AUXÍLIO - ALIMENTAÇÃO. PAGAMENTO EM PECÚNIA.

Integram o salário-de-contribuição os pagamentos efetuados em pecúnia a título de auxílio-alimentação (assim também considerados os pagamentos via cartões ou *tickets*).

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS E ACESSÓRIAS. PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória n° 449, de 2008, convertida na Lei n° 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei n° 9.430, de 1996. (Súmula CARF nº 119).

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 voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento parcial, para aplicação da Súmula CARF nº 119.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de ação fiscal que originou os seguintes procedimentos:

PROCESSO	DEBCAD	TIPO	FASE
10580.723245/2009-25	**37.184.418-5 (Emp. e SAT)**	**Obrig. Principal**	**Recurso Especial**
10580.723247/2009-14	37.184.419-3 (Seg.)	Obrig. Principal	Recurso Especial
10580.723248/2009-69	37.184.420-7 (Terceiros)	Obrig. Principal	Recurso Especial
10580.723250/2009-38	37.184.421-5 (AI - 68)	Obrig. Acessória	Recurso Especial
10580.723251/2009-82	37.184.422-3 (AI - 30)	Obrig. Acessória	Liquidado
10580.723252/2009-27	37.184.423-1 (AI - 34)	Obrig. Acessória	Parcelamento

No presente processo, encontra-se em julgamento o **Debcad 37.184.418-5**, referente às Contribuições Previdenciárias, parte patronal e a destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - RAT, incidentes nas remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, aos segurados empregados e contribuintes individuais, no período de 01/2005 a 05/2007, e glosa de valores pagos a título de salário-família em desacordo com os limites e condições estabelecidas na legislação, conforme Relatório Fiscal de fls. 71 a 102.

Em sessão plenária de 18/06/2013, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2402-003.610 (fls. 3.684 a 3.708), assim ementado:

> *"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*
>
> *Período de apuração: 01/01/2005 a 31/05/2007*
>
> *CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.*
>
> *Se o Relatório Fiscal e as demais peças dos autos demonstram de forma clara e precisa a origem do lançamento, não há que se falar em nulidade pela falta de obscuridade na caracterização dos fatos geradores incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados empregados e contribuintes individuais.*
>
> *SALÁRIO INDIRETO. ALIMENTAÇÃO IN NATURA. SEM INSCRIÇÃO PAT. NÃO INCIDÊNCIA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.*

Não há incidência de contribuição previdenciária sobre os valores de alimentação fornecidos in natura, conforme entendimento contido no Ato Declaratório nº 03/2011 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

ESTÁGIO. DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO. SEGURADO OBRIGATÓRIO DO RGPS.

É segurado obrigatório do Regime Geral de Previdência Social (RGPS), na condição de empregado, o estagiário que presta serviços a empresa, em desacordo com a Lei 6.494/1977.

BOLSA DE ESTUDO. AUSÊNCIA DE VERBA PAGA POR MEIO DE INSTITUIÇÕES FEDERAIS. CARACTERIZA REMUNERAÇÃO DOS SEGURADOS CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

Não integram o salário de contribuição as importâncias referentes à bolsa de ensino, pesquisa e extensão pagas pelas instituições federais de ensino superior (IFES), de pesquisa científica e tecnológica e pelas fundações de apoio, nos termos da Lei 8.958/1994 e do art. 7º do Decreto 5.205/2004.

A FAPES não prestou apoio, no período fiscalizado, a Instituições Federais de Ensino (IFES), assim a verba paga a título de bolsa integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

SALÁRIO UTILIDADE. MEMBROS DA DIRETORIA.

É devida contribuição previdenciária sobre salário utilidade concedido aos membros da diretoria.

SALÁRIO-FAMÍLIA. SUJEITO PASSIVO NÃO COMPROVOU OS REQUISITOS.

Os requisitos para a concessão do salário-família são estabelecidos pela legislação previdenciária, tais como: segurado de baixa renda, cujo salário de contribuição seja igual ou inferior a um determinado valor estabelecido em Portaria vigente à época da ocorrência do fato gerador; devido a partir da data da apresentação da certidão de nascimento do filho ou da documentação relativa ao equiparado; apresentação anual de atestado de vacinação obrigatória, até seis anos de idade da criança; comprovação semestral de freqüência à escola do filho ou equiparado, a partir dos sete anos de idade da criança; e termo de responsabilidade.

INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIAÇÃO.

Não cabe aos Órgãos Julgadores do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) afastar a aplicação da legislação tributária em vigor, nos termos do art. 62 do seu Regimento Interno.

MULTA DE MORA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DO FATO GERADOR.

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 8.212/1991), limitando-se ao percentual máximo de 75%.

Recurso Voluntário Provido em Parte."

A decisão foi assim resumida:

"Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial para exclusão das parcelas relativas ao auxílio-alimentação e recálculo da multa nos termos do artigo 35 da Lei n° 8.212/91 vigente à época dos fatos geradores, observado o limite de 75%."

O processo foi encaminhado à PGFN em 18/07/2013 (Despacho de Encaminhamento de fls. 3.709) e, em 23/07/2013, foi interposto o Recurso Especial de fls. 3.710 a 3.729 (Despacho de Encaminhamento de fls. 3.730), com fundamento no art. 67, do Anexo II, do Regimento interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, visando rediscutir as seguintes matérias:

- incidência das Contribuições Previdenciárias sobre a parcela correspondente a auxílio-alimentação pago na forma de *ticket*/cartão alimentação; e

- aplicação da retroatividade benigna, em face das penalidades previstas na Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações promovidas pela MP 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme o Despacho nº 2400-1022/2013, de 01/10/2013 (fls. 3.732 a 3.735).

Relativamente à primeira matéria, a Fazenda Nacional apresenta os seguintes argumentos:

- o presente apelo objetiva esclarecer que o auxílio-alimentação pago por intermédio de *ticket* alimentação/refeição integra o salário-de-contribuição, já que pago sem que a empresa estivesse inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT);

- de acordo com o previsto no art. 28, da Lei nº 8.212, de 1991, para o segurado empregado entende-se por salário-de-contribuição a totalidade dos rendimentos destinados a retribuir o trabalho, incluindo nesse conceito os ganhos habituais sob a forma de utilidades;

- desse modo, a recompensa em virtude de um contrato de trabalho está no campo de incidência das Contribuições Sociais, porém existem parcelas que a elas não se sujeitam, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial, e tais verbas estão arroladas no art. 28, § 9º, da Lei n ° 8.212, de 1991;

- de fato, conforme disposto na alínea "c", do § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212, de 1991, o legislador ordinário expressamente excluiu do 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, de 1976;

- o Programa de Alimentação do Trabalhador não admite o fornecimento do auxílio-alimentação em pecúnia/*ticket*, consoante se depreende do art. 4º, do Decreto nº 5, de 1991;

- verifica-se, portanto, que a alimentação em pecúnia/*ticket* não constitui qualquer das modalidades de fornecimento estabelecidas no PAT;

- a isenção é uma das modalidades de exclusão do crédito tributário, e interpreta-se literalmente a legislação que disponha sobre esse benefício fiscal, conforme prevê o CTN, em seu artigo 111, I;

- dessarte, ao se admitir a não incidência da Contribuição Previdenciária sobre tal verba, paga aos segurados empregados em afronta aos dispositivos legais que regulam a matéria, teria que ser dada interpretação extensiva ao art. 28, § 9º, e seus incisos, da Lei nº 8.212, de 1991, o que vai de encontro à legislação tributária;

- assim, onde o legislador não dispôs de forma expressa, não pode o aplicador da lei estender a interpretação, sob pena de violar-se os princípios da reserva legal e da isonomia;

- caso o legislador tivesse desejado excluir da incidência de contribuições previdenciárias o auxílio alimentação, quando pago em pecúnia ou por intermédio de vale-alimentação/refeição, mesmo sem a inscrição no PAT, teria feito menção expressa na legislação previdenciária, mas, ao contrário, fez menção expressa de que apenas a parcela paga de acordo com as regras do PAT não integra o salário-de-contribuição;

- convém registrar que a Lei n° 10.243, de 2001, alterou a CLT mas não interferiu na legislação previdenciária, pois esta é específica;

- o art. 458 da CLT refere-se ao salário para efeitos trabalhistas, para incidência de Contribuições Previdenciárias há o conceito de salário-de-contribuição, com definição própria, parcelas integrantes e não integrantes e estas estão elencadas exaustivamente no art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212, de 1991, conforme demonstrado;

- a prova mais robusta de que a verba para efeito previdenciário não coincide com a verba para incidência de direitos trabalhistas é fornecida pela própria Constituição Federal, que no art. 195, § 11, dispõe que os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de Contribuição Previdenciária e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei;

- desse modo, pela singela leitura do texto constitucional, é possível afirmar que para efeitos previdenciários foi alargado o conceito de salário;

- assim, não havendo dispensa legal para incidência de contribuições previdenciárias sobre a verba fornecida a título de auxílio alimentação, quando pago em pecúnia ou por intermédio de ticket alimentação, deve persistir o lançamento.

No que tange à segunda matéria - **aplicação da retroatividade benigna, em face das penalidades previstas na Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações promovidas pela MP 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009** - a Fazenda Nacional pede que se verifique, na execução do julgado, qual a norma mais benéfica:

a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; ou

b) multa aplicada de ofício, nos termos do art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

Cientificada do acórdão, do Recurso Especial da Procuradoria e do despacho que lhe deu seguimento em 05/09/2014 (Termo de Abertura de Documento de fls. 3.742), a Contribuinte, em 06/10/2014, interpôs o Recurso Especial de fls. 3.746 a 3.761 e ofereceu as Contrarrazões de fls. 3.799 a 3.805.

Ao Recurso Especial da Contribuinte foi negado seguimento, conforme o Despacho nº 2400-899/2014, de 20/11/2014 (fls. 3.814 a .3816), o que foi mantido pelo Despacho de Reexame de fls. 3.817.

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

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

A Contribuinte foi intimada em 05/09/2014, sexta-feira (Termo de Abertura de Documento de fls. 3.742), e teria até 22/09/2014, segunda-feira, para oferecer Contrarrazões, o que somente foi feito em 06/10/2014 (carimbo de fls. 3.799), portanto já fora do prazo de quinze dias. Assim, as Contrarrazões não podem ser conhecidas, por intempestividade.

Trata-se do **Debcad 37.184.418-5**, referente às Contribuições Previdenciárias, parte patronal e a destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - RAT, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, aos segurados empregados e contribuintes individuais, no período de 01/2005 a 05/2007, e glosa de valores pagos a título de salário-família em desacordo com os limites e condições estabelecidas na legislação, conforme Relatório Fiscal de fls. 71 a 102.

O apelo visa rediscutir as seguintes matérias:

- incidência das Contribuições Previdenciárias sobre a parcela correspondente a auxílio-alimentação pago na forma de *ticket*/cartão alimentação; e

- aplicação da retroatividade benigna, em face das penalidades previstas na Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações promovidas pela MP 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009.

Quanto à primeira matéria, o art. 28, § 9º, da Lei n ° 8.212, de 1991, assim estabelece:

> *"Art. 28 (...)*
>
> *§ 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; "*

Ademais, o Decreto nº 05, de 1991, que regulamentou a Lei nº 6.321, de 1976, assim define o fornecimento de alimentação::

> *"Art. 4° Para a execução dos programas de alimentação do trabalhador a pessoa jurídica beneficiária pode manter serviço próprio de refeições, distribuir alimentos e firmar convênio com entidades fornecedoras de alimentação coletiva, sociedades civis e sociedades cooperativas. (Redação dada pelo Decreto nº 2.101, de 1996)"*

No presente caso, conforme consta do Relatório Fiscal da Infração (fls. 71 a 102), o auxílio-alimentação era fornecido em pecúnia, por meio de *ticket* refeição, e a empresa não comprovou sua inscrição em PAT - Programa de Alimentação do Trabalhador.

No que tange a eventuais decisões judiciais em sentido contrário, estas não vinculam o CARF.

Assim, constata-se que o auxílio-alimentação ora tratado não satisfaz a nenhuma das modalidades legais que autorizariam sua exclusão do salário-de-contribuição, razão pela qual dou provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Quanto à retroatividade benigna, conforme o quadro demonstrativo constante do relatório, no mesmo procedimento fiscal foi exigida a presente multa por descumprimento de obrigação principal, bem como multa por descumprimento de obrigação acessória por falta de declaração em GFIP, portanto a retroatividade benigna deve ser aplicada em conformidade com a **Portaria Conjunta RFB/PGFN nº 14, de 2009**, e a **Súmula CARF nº 119**:

> *"Súmula CARF nº 119: No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória n° 449, de 2008, convertida na Lei n° 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei n° 9.430, de 1996."*

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento, restabelecendo a tributação sobre os valores relativos ao auxílio-alimentação e determinando que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Súmula CARF nº 119.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo