



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

<b>Processo nº</b>	10805.724002/2012-28
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2302-003.206 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	16 de julho de 2014
<b>Matéria</b>	Remuneração de Segurados: Parcelas em Folha de Pagamento
<b>Recorrente</b>	DESAFIO RECURSOS HUMANOS EIRELI
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

**SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. SEGURADO EMPREGADO. AMPLITUDE CONCEITUAL. EXCEÇÕES.**

O artigo 28, I, da Lei nº 8.212/91, estabelece conceito amplo para o salário de contribuição do segurado empregado, incluindo a “totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título” (...) “qualquer que seja a sua forma”, de sorte que se pode concluir que a regra é a incidência de contribuição previdenciária, estando as exceções expressamente enumeradas no § 9º do referido artigo. Havendo pagamentos sem a comprovação de sua natureza jurídica, supõe-se consubstanciem verba remuneratória, ainda que se atribua, sem provas, outra denominação.

**VALE-TRANSPORTE**

Não há incidência de contribuição previdenciária sobre o vale transporte pago em pecúnia. Súmula n.º 60 da AGU, de 08/12/2011, DOU de 09/12/2011.

**ALIMENTAÇÃO. PAGAMENTO EM PECÚNIA.**

A não incidência da contribuição previdenciária sobre alimentação restringe-se ao seu fornecimento *in natura* ou à hipótese de inscrição no PAT. A alimentação fornecida em pecúnia ou em *ticket* sem a devida inscrição no PAT sofre a incidência da contribuição previdenciária. Inteligência do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2.117/2011.

**INCONSTITUCIONALIDADE. AFASTAMENTO DE NORMAS LEGAIS. VEDAÇÃO.**

Súmula CARF nº 2: *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, e art. 62 do Regimento Interno (Portaria MF nº 256/2009).*

**Recurso Voluntário Provido em Parte**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2, de 24/08/2001  
Autenticado digitalmente em 27/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 27/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 28/08/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI

Impresso em 28/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir do lançamento as contribuições previdenciárias incidentes sobre os valores relativos ao vale-transporte pago em pecúnia, nos termos da Súmula n.º 60 da AGU. Vencidos na votação os Conselheiros Leo Meirelles do Amaral, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Leonardo Henrique Pires Lopes, que entenderam por excluir, também, do lançamento as contribuições incidentes sobre a verba auxílio-alimentação.

(assinado digitalmente)  
LIEGE LACROIX THOMASI – Presidente

(assinado digitalmente)  
ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente), Leonardo Henrique Pires Lopes (Vice-presidente), Arlindo da Costa e Silva, Juliana Campos de Carvalho Cruz, Leo Meirelles do Amaral e André Luís Márscico Lombardi.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação da recorrente, mantendo os créditos tributários lançados.

Adotamos trechos do relatório do acórdão do órgão *a quo* (fls. 401 e seguintes), que bem resumem o quanto consta dos autos:

*As contribuições lançadas integram os seguintes lançamentos fiscais e têm os respectivos objetos:*

COMPROT	DEBCAD	OBJETO
10805.724002/2012-28	37.383.353-9	Contribuições do empregador sobre remuneração de empregados e da fonte pagadora sobre remuneração de contribuintes individuais.
	37.383.354-7	Contribuições para as seguintes entidades: FNDE (salário-educação), INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE.
10805.724003/2012-72	51.032.848-2	Apresentação de GFIP com informações incorretas e com omissões.
	51.032.849-0	Deixar de apresentar livros e documentos relacionados com as contribuições previdenciárias ou apresentá-los sem o cumprimento das formalidades legais exigíveis.
10805.724037/2012-67		Representação fiscal para fins penais.

*Serão emitidos Acórdãos para cada um dos processos de lançamentos fiscais (COMPROT 10805.724002/2012-28 e COMPROT 10805.724003/2012-72), para decisões acerca dos os respectivos lançamentos (identificados no quadro acima pelo número do “DEBCAD”).*

*Com base nas informações constantes do Relatório Fiscal (fls. 164/183), seus anexos e demais documentos e elementos que compõem os autos, constata-se que:*

*1. O Contribuinte deixou de apresentar os livros contábeis (diário e razão) e tampouco apresentou o livro caixa, que poderia substituir aqueles, em face da sua condição de optante do regime denominado “lucro presumido”.*

*2. Em face de questões suscitadas pela análise das folhas de pagamentos, foram requisitados esclarecimentos adicionais, assim resumidos pela Fiscalização (fl. 166):*

17. Em atendimento a este TIF, o contribuinte apresentou as Convenções Coletivas de Trabalho 2007/2008 - 2008/2009 e prestou as seguintes informações:
- *Adesão ao PAT – Empresa não inscrita no programa de alimentação do Trabalhador – PAT no momento por troca de fornecedor de Vale Alimentação, cliente fornecem refeição nos locais de prestação de serviços, cliente fornecem valor de Vale Refeição para reembolso.*
  - *Bolsa Auxílio (Código 003) – Valor referente pagamento de Bolsa de estagiários conforme Lei nº 11.788/2008, (Cadastrado no Agente de Integração Estágio Brasil).*
  - *Abono Especial (Código 141) – Valor pago conforme solicitação do tomador.*
  - *Reembolso Cesta Básica (Código 201) – Reembolso de Cesta Básica fornecida por cliente/tomador.*
  - *Reembolsos Diversos (Código 272) – Reembolso de valores de benefícios fornecidos por tomador de serviço (pagamento de táxi, reembolso de quilometragem).*
  - *Reembolso de Refeição (Código 274) – Reembolso de vale refeição fornecido pelo cliente/tomador.*
  - *Reembolso de Vale-Transporte Horas Extras (Código 275) – Reembolso de vale transporte utilizado em finais de semana em horário extraordinário conforme informado por cliente/tomador.*
  - *Reembolso de Vale-Transporte (Código 276) – Reembolso de Vale transporte fornecido por tomador para o mês subsequente ao trabalhado.*
  - *Reembolso de Vale Refeição (Código 277) – Reembolso de vale refeição fornecido por tomado para o mês subsequente ao trabalhado.*
  - *Ajuda de Custos (Código 278) – Valor de reembolso de gastos com deslocamento de colaboradores, valor fornecido pelo tomador.*

3. Complementando as informações, depois de diligências adicionais, a Fiscalização relata (fl. 166):

18. Ainda foram solicitados esclarecimentos acerca de algumas rubricas da FOPAG, por meio do TIF de nº 08, a fim de concluirmos a análise das bases de cálculo para as contribuições previdenciárias, com as seguintes informações prestadas em 11/12/2012, quais sejam:
- 18.1 – Integram a base de cálculo para o INSS:
- *Dissídio – Reajuste (Código 095) e Atestado Médico (Código 280) – FOPAG Santo André, e;*
  - *Comissão (Código 137) e Abono de Turno (Código 323) – FOPAG Sorocaba,*
- 18.2 – Não integram a base de cálculo para o INSS:
- *Abono Especial (Código 141); Prêmio (Código 267); Ajuda de Custos (Código 278) e Reembolsos Diversos (Código 272) – FOPAG Santo André.*
19. Quanto às demais rubricas, constatamos que, em alguns casos, houve apenas erro na indicação de incidência de contribuição previdenciária na FOPAG digital (NÃO É BASE): *Dissídio – Reajuste (Código 095); Atestado Médico (Código 280); Comissão (Código 137) e Abono de Turno (Código 323).*

4. Assim, além dos casos que a Fiscalização considerou “erro de indicação” (ou seja, que não foram incluídos na base de cálculo pelo Contribuinte), apurou-se que o Contribuinte deixou de incluir nas bases de cálculo os dispêndios com pagamento de vale transporte, cestas básicas e vales refeições, que entendeu terem sido realizados sem a observância dos requisitos legais exigíveis.

5. Quanto às despesas de transportes dos empregados, ressalva as disposições da letra “f” do parágrafo nono do artigo 28 da Lei 8.212/1991 e inciso VI do parágrafo nono do artigo 214 do Decreto 3.048/1999, que vedam a concessão do benefício na forma de pagamento ou antecipação em dinheiro, o que, tendo ocorrido, caracteriza o pagamento de remuneração.

6. Quanto às despesas com alimentação dos empregados, ressalva as disposições das letras “c” e “m” do parágrafo nono do artigo 28 da Lei 8.212/1991 e incisos III e XII do parágrafo nono e parágrafo décimo do artigo 214 do Decreto 3.048/1999, que, conjugada com a legislação que indica, exigem a inscrição do Contribuinte no PAT – Programa de Alimentação do

*Trabalhador, providência esta que o próprio Contribuinte declarou não ter realizado e que, em relação aos tomadores de serviços, apenas as empresas Ultragaz e Bisfarma teriam comprovado a inscrição no PAT.*

7. *Ainda quanto à alimentação, relata também que foram constatados “... diversos pagamentos em pecúnia a título de Reembolso de Refeição (Código 274); Reembolso de Vale Refeição (Código 277) e Reembolso Cesta Básica (Código 201)”.*

8. *Em face da regra geral do artigo 28 da Lei 8.212/1991, foram ainda considerados sujeitos à incidência de contribuições previdenciárias valores constantes sobre folhas de pagamentos, sob as seguintes rubricas:*

- *Pagamentos a título de “Abono Especial (Código 141)”, em relação aos quais consta que “... a fiscalizada apresentou apenas a alegação de que cumpriu a solicitação do tomador de serviços, sem a apresentação de qualquer documento comprobatório da Lei que o instituiu ...”.*

- *Pagamentos a título de “Ajuda de Custo (Código 278)”, que consistia “... em reembolso de gastos com deslocamento de colaboradores, valor fornecido pelo tomador ...”, estando, portanto, também em desacordo com as respectivas exigências legais aplicáveis à ajuda de custo, segundo a correspondente definição legal.*

9. *O “Anexo II” ao Relatório Fiscal (fls. 215/217) demonstra as diferenças apuradas, a partir do cotejo das informações constantes das folhas de pagamento com as respectivas GFIP.*

10. *A Fiscalização, ainda quanto às rubricas constantes de folhas de pagamento e não incluídas nas bases de cálculo, relatou os seguintes procedimentos (fl. 173):*

52. Apesar de a empresa ter reconhecido como sujeitos às contribuições previdenciárias os pagamentos registrados nas rubricas: *Dissídio – Reajuste (Código 095)* e *Atestado Médico (Código 280)* – FOPAG Santo André, e *Comissão (Código 137)* e *Abono de Turno (Código 323)* – FOPAG Sorocaba (*item 181*), seus valores não integraram as bases de cálculo nas FOPAG apresentadas (em meio digital e em meio impresso), por isto as lançamos para apuração dos valores devidos, no presente Auto de Infração.

53. Além das diferenças mencionadas nos itens anteriores, lançamos também, para o cálculo das contribuições devidas, os valores pagos a título de *Reembolso de Vale-Transporte Horas Extras (Código 275)*; *Reembolso de Vale-Transporte (Código 276)*; *Reembolso Cesta Básica (Código 201)*; *Reembolso de Refeição (Código 274)*; *Reembolso de Vale Refeição (Código 277)*; *Abono Especial (Código 141)* e *Ajuda de Custos (Código 278)*, não reconhecidos como base de cálculo pela empresa, mas que para tal, não preencheram os requisitos legais previstos, em conformidade com a devida fundamentação em Capítulos próprios.

54. Para a apuração da base de cálculo do quesito “*transporte*”, foram deduzidos os valores de descontos consignados na FOPAG com os códigos 620, 622 e 672, e procedimento idêntico foi adotado para “*alimentação*” com a dedução dos códigos 770, 771 e 773.

55. Esclarecemos que, foram considerados ainda para compor a base de cálculo da rubrica “*refeição*”, os valores de aquisição dos Ticket Refeição registrados na contabilidade, e face à não apresentação das Notas Fiscal/faturas, apuramos o custo unitário com base na quantidade total de empregados (efetivos e temporários), a fim de lançar o montante proporcional nos respectivos *FPAS 515* e *655*, multiplicamos pelo número de funcionários de cada FOPAG respectiva.

56. Os demonstrativos destas apurações integram os *ANEXO III (Transporte)*; *ANEXO IV (Alimentação)*; *ANEXO V (Cesta Básica)*; *ANEXO VI (Rubricas Diversas)*; deste relatório fiscal.

(...)

*11. A Fiscalização ressalva que foram considerados (creditados em favor do Contribuinte) os recolhimentos realizados antes do início da fiscalização, assim como os valores confessados em GFIP (sujeitos à cobrança por DCG – Débitos Confessados em GFIP) e as deduções legais (salário-família).*

*12. O Relatório Fiscal informa, também, que foram adotados os procedimentos visando a imposição da multa menos onerosa para o Contribuinte (aplicação do artigo 106 do CTN), em face das alterações introduzidas na Lei 8.212/1991 pela MP 449/2008 (convertida na Lei 11.941/2009), quanto à determinação da multa incidente sobre os lançamentos fiscais (demonstrativos de fls. 255/256).*

(...)

(destaques nossos)

Como afirmado, a impugnação apresentada pela recorrente foi julgada improcedente, tendo a recorrente apresentado, tempestivamente, o recurso de fls. 426 e seguintes, no qual alega, em apertada síntese, que:

\* impossibilidade de incidência de contribuição previdenciária sobre o vale-transporte pago em pecúnia;

\* impossibilidade de incidência de contribuição previdenciária sobre o vale-refeição e a cesta básica pagos em pecúnia;

\* impossibilidade de incidência de contribuição previdenciária sobre a ajuda de custo (no caso, cobertura de despesas / natureza indenizatória) e o abono especial, que seria resultante da conversão de um terço de férias em abono;

\* caráter confiscatório das sanções pecuniárias.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Relator André Luís Mársico Lombardi

**Despesas com “Ajuda de Custo” e “Abono Especial”.**

**Ônus da prova.** Alega a recorrente a impossibilidade de incidência de contribuição previdenciária sobre a ajuda de custo (no caso, cobertura de despesas / natureza indenizatória) e o abono especial, que seria resultante da conversão de um terço de férias em abono.

Quanto à suposta “ajuda de custo”, consignou a autoridade fiscal (fls. 171) que os pagamentos foram efetuados, “por vezes, repetidamente ao mesmo funcionário, consistindo em *reembolso de gastos com deslocamento de colaboradores, valor fornecido pelo tomador*, segundo declaração da fiscalizada, ou seja, trata-se na verdade de valor despedido com gastos de “transporte” situação que não condiz com os dispositivos legais citados *parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de trabalho do empregado...*”;

A recorrente alega que se tratam de pagamentos para cobertura de despesas com a atividade laboral, ostentando, portanto, natureza indenizatória.

É verdade que, diferentemente do que afirma a autoridade fiscal, a ajuda de custo não se restringe à hipótese aludida na alínea *g* do § 9º da Lei nº 8.212/91, que faz remissão ao art. 470 da CLT (despesas resultantes de transferência), podendo consubstanciar sim outra modalidade de reembolso de despesas para a prestação dos serviços.

Ocorre, todavia, que, além de os pagamentos terem sido efetuados de forma repetida aos mesmos funcionários, o que denota a habitualidade injustificada dos reembolsos, nada de substancial apresentou a recorrente para comprovar a sua versão dos fatos.

Lembre-se que o artigo 28, I, da Lei nº 8.212/91, estabelece conceito amplo para o salário de contribuição do segurado empregado, incluindo a “totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título (...) “qualquer que seja a sua forma”, de sorte que podemos concluir que a regra é a incidência de contribuição previdenciária, estando as exceções expressamente enumeradas no § 9º do referido artigo. Destarte, havendo pagamentos sem a comprovação de sua natureza jurídica, é natural supor que se tratam, a princípio, de verba remuneratória, ainda que a recorrente, sem provas, atribua outra denominação.

Portanto, não cumprindo com seu ônus probatório de apresentar os documentos que dessem respaldo aos pagamentos de suposta “ajuda de custo”, deve-se presumir que os valores remuneraram a prestação de serviços dos segurados empregados.

No que se refere ao “abono especial”, aduz a autoridade fiscal que foi pago no mês de 11/2008 a trabalhadores que prestavam serviços na empresa FANIA FAB. NAC. DE INSTRUM. AUTO VECÍULOS LTDA., para o qual a fiscalizada apresentou apenas a alegação de que cumpriu a solicitação do tomador de serviços, sem a apresentação de qualquer

documento comprobatório da Lei que o instituiu, exigência expressa na legislação em epígrafe para a não tributação ... *abonos expressamente desvinculados do salário por força de lei* ...

Em seu recurso, a recorrente apresenta outra versão, afirmando que o abono seria aquele resultante da conversão de um terço de férias em abono pecuniário (art. 143 da CLT), que se encontra excluído do conceito de salário-de-contribuição por força do art. 28, § 9º, e, item 6, da Lei nº 8.212/91.

Ocorre que, novamente, nada de substancial apresentou a recorrente para comprovar quaisquer de suas versões dos fatos. Sendo assim, o lançamento deve ser mantido.

**Auxílio-Transporte.** No que tange aos levantamentos TE – TRANSPORTE EM PECÚNIA – EFETIVOS e TT – TRANSPORTE EM PECÚNIA – TEMPORÁRIOS, assevera a recorrente a impossibilidade de incidência de contribuição previdenciária sobre o vale-transporte pago em pecúnia

Razão assiste à recorrente. Estabelece a Súmula nº 60, da Advocacia Geral da União – AGU, que:

*Não há incidência de contribuição previdenciária sobre o vale-transporte pago em pecúnia, considerando o caráter indenizatório da verba.*

(de 08/12/2011, publicada no DOU em 09/12/2011, pág.32)

Assim, sem maiores considerações sobre o acerto de tal entendimento, em cumprimento à referida Súmula, deve ser excluído do lançamento o levantamento TE – TRANSPORTE EM PECÚNIA – EFETIVOS e TT – TRANSPORTE EM PECÚNIA – TEMPORÁRIOS.

**Alimentação.** Quanto à alegação da recorrente de que não há possibilidade de incidência de contribuição previdenciária sobre o vale-refeição e a cesta básica pagos em pecúnia, cumpre relembrar que, levando-se em conta o campo de incidência das contribuições previdenciárias, que se extrai da conjugação do artigo 195, I, a, com os artigos 11, 22 e 28 da Lei nº 8.212/91, depreende-se que os pagamento a título de fornecimento de alimentação são fatos geradores de contribuição previdenciária.

No entanto, a norma inscrita no art. 28, § 9º, alínea “c” estabelece que não integra 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, de 14 de abril de 1976”. Esta Lei, dispõe em seu art. 3º que:

*Art 3º Não se inclui como salário de contribuição a parcela paga ‘in natura’, pela empresa, nos programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho.*

À evidência dos preceitos legais em comento, conclui-se que sobre o valor da alimentação fornecida pela empresa aos trabalhadores não incidem contribuições Autenticado digitalmente em 27/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 27/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 28/08/2014 por LIEGE LACROIX THOMA

previdenciárias, quando, nos termos da Lei nº 6.321, de 1976, o fornecimento ocorra de acordo com programa de alimentação previamente aprovado pelo Ministério do Trabalho e Emprego (MTE).

A adesão ao PAT não constitui mera formalidade. É através do conhecimento da existência do programa em determinada empresa que o Ministério do Trabalho e Emprego, por seu órgão de fiscalização, verificará o cumprimento do disposto no artigo 3º acima transcrito. Ao incentivo fiscal há uma contraprestação por parte da empresa: fornecimento de alimentação com teor nutritivo adequado em ambiente que atenda as condições aceitáveis de higiene.

É preciso considerar ainda que o Parecer PGFN/CRJ/Nº 2.117/2011, aprovado pelo Ministro da Fazenda em Despacho de 24/11/2011, concluiu pela dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e pela desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante, com relação às ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento *in natura* do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária..

Assim, não incidência da contribuição previdenciária sobre alimentação restringe-se ao seu fornecimento *in natura* ou à hipótese de inscrição no PAT. A alimentação fornecida em pecúnia ou em ticket sem a devida inscrição no PAT sofre a incidência da contribuição previdenciária.

No caso sob exame, entendemos que está demonstrado nos autos que, durante o período a que se refere o lançamento da rubrica, a recorrente não estava inscrita no programa e, portanto, o lançamento deve ser mantido.

**Multa. Confisco.** Alega a recorrente o caráter confiscatório das sanções pecuniárias.

Quanto ao aspecto da constitucionalidade da multa, tem-se que, sendo o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais órgão do Poder Executivo, não lhe compete apreciar a conformidade de lei validamente editada segundo o processo legislativo constitucionalmente previsto, com preceitos emanados da própria Constituição Federal, a ponto de declarar-lhe a nulidade ou inaplicabilidade ao caso, haja vista tratar-se de matéria reservada, por força de determinação constitucional, ao Poder Judiciário.

Ademais, o Decreto nº 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal, dispõe expressamente em seu art. 26-A que é vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de constitucionalidade, salvo nas hipóteses em que os citados diplomas legislativos tenham sido declarados constitucionais por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal. Tal disposição é repetida em termos semelhantes no art 62 do Regimento Interno deste Colegiado, Portaria MF nº- 256/2009.

Outro fundamento para a impossibilidade de deferimento dos pleitos da recorrente é que a Súmula CARF nº 2 estabelece que o “CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária”, sendo que o art. 72 da Portaria MF

256/2006 tornou obrigatória a observância por parte dos membros do CARF das súmulas do colegiado.

Portanto, a multa deve ser mantida.

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para excluir do lançamento os valores relativos ao vale-transporte pago em dinheiro (Súmula n.º 60 da AGU - TE – TRANSPORTE EM PECÚNIA – EFETIVOS e TT – TRANSPORTE EM PECÚNIA – TEMPORÁRIOS).

(assinado digitalmente)

ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI – Relator