



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.017242/2009-60
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2301-011.021 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 16 de janeiro de 2024
Recorrente SIBRA INFORMÁTICA E SERVIÇOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 30/06/2005

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. PREJUDICIAL DE MÉRITO. DECADÊNCIA. IMPROCEDÊNCIA.

O Superior Tribunal de Justiça diante do julgamento do Recurso Especial nº 973.733-SC, em 12/08/2009, afetado pela sistemática dos recursos repetitivos, consolidou entendimento que o termo inicial da contagem do prazo decadencial seguirá o disposto no art. 150, §4º do CTN, se houver pagamento antecipado do tributo e não houver dolo, fraude ou simulação; caso contrário, observará o teor do art. 173, I do CTN.

Inexistindo nos autos a comprovação de recolhimento do tributo, ainda que parcial, no que dispõe a Súmula CARF 99, o prazo decadencial a ser observado é aquele descrito pelo art. 173, I do CTN.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA. REMUNERAÇÃO PAGA AOS SEGURADOS EMPREGADOS. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR. PAT. ALIMENTAÇÃO *IN NATURA* ISENÇÃO. INSCRIÇÃO NO PAT. DESNECESSIDADE.

Não integram o salário-de-contribuição os valores relativos a alimentação *in natura* fornecida aos segurados empregados, mesmo que a empresa não esteja inscrita no Programa de alimentação do Trabalhador PAT.

Contudo, diante da inobservância dos requisitos legais, os pagamentos realizados pecúnia deve prevalecer a exigência da contribuição previdenciária.

SALÁRIO INDIRETO. SALÁRIO UTILIDADE. VALE-TRANSPORTE. SÚMULA CARF Nº 89. OBSERVAÇÃO DOS PERCENTUAIS DA LEI Nº 7.418, DE 1985. PROCEDÊNCIA.

Nos termos da Súmula CARF 89, a contribuição social previdenciária não incide sobre valores pagos a título de vale-transporte, mesmo que em pecúnia, desde que não ultrapasse o limite legal estabelecido pela Lei n.º 7.418, de 1985, para pagamento dessa verba.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares, afastar a decadência e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso para excluir da base de cálculo do lançamento os valores relativos ao vale-transporte.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Wesley Rocha, Flavia Lilian Selmer Dias, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo, João Maurício Vital (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto por SIBRA INFORMÁTICA E SERVIÇOS LTDA., contra o Acórdão de julgamento de impugnação que decidiu pela procedência do lançamento fiscal.

A presente autuação apurou créditos de contribuições previdenciárias patronais (cota da empresa), decorrentes da remuneração paga aos segurados empregados e efetuados também a contribuinte individual, que não foram declarados em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social (GFIP).

O Acórdão de julgamento de primeira instância, referente a esse processo, encontra-se juntado nas e-fls. 1.512/1.523.

Por bem descrever os fatos com clareza e com precisão, diante da Resolução de n.º 2301000.331 proferida pelo colegiado anterior (e-fls. 1.653 e seguintes), tomo por empréstimo o relatório lançando pelo Conselheiro que me antecedeu:

1. Trata-se de recurso voluntário interposto pela empresa *SIBRA INFORMÁTICA E SERVIÇOS LTDA.* contra decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação apresentada e manteve débito tributário exigido no auto de infração DEBCAD 37.242.0028, referente ao período de 01/01/2004 a 30/06/2005.
2. Conforme consta no relatório fiscal de ff. 70/75, o auto de infração foi lavrado por falta de recolhimento de contribuições sociais (quota da empresa) destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho – RAT, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e pagamentos efetuados a contribuinte individual, que não foram declarados em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social (GFIP).
3. Em oportuno, a contribuinte foi excluída do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições SIMPLES, por meio do Ato Declaratório Executivo 19, de 19 de novembro de 2009, com e feitos a partir de 01/2004.
4. Após ter sido devidamente intimada (f. 69), a empresa impugnou o lançamento tempestivamente às ff.94/102. Ressaltou que apresentou

manifestação de inconformidade a respeito de sua exclusão do SIMPLES no processo 10830.015796/200922, estando ainda pendente de decisão definitiva.

5. Ao analisar os argumentos constantes na peça impugnatória, a primeira instância administrativa determinou diligência (ff.155 e 156) para que fossem apurados os levantamentos relativos a auxílio-alimentação e vale transporte:

Da leitura do relatório fiscal constata-se que em relação ao Levantamento ALI, relativo ao auxílio alimentação e Levantamento TRI, relativo ao vale transporte, não houve a exposição circunstanciada do motivos para a incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas, considerando-se que a princípio estas verbas não integram o salário-de-contribuição dos segurados, conforme disposto no artigo 28, § 9º, alíneas “c” e “f”, da Lei nº 8.212/91

6. A respeito do relatório fiscal complementar, fez-se a sua menção na nova impugnação e no recurso voluntário da empresa; e na decisão da primeira instância administrativa, às ff. 330/333, **sem**, contudo, constar nos autos a digitalização dessas mencionadas páginas.

7. Cientificada (f.165), a autuada apresentou nova impugnação (ff. 167/182). Do exame fático e jurídico, a delegacia julgadora decidiu, por unanimidade, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário, cuja decisão de ff. 1449/1460 restou ementada nos seguintes dizeres:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 30/06/2005

LANÇAMENTO FISCAL. CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE REMUNERAÇÕES PAGAS A SEGURADOS EMPREGADOS E A CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. SIMPLES. EMPRESA EXCLUÍDA.

Tendo sido mantida a exclusão do SIMPLES, a empresa deve recolher normalmente as Contribuições Previdenciárias impositivas às empresas em geral.

RELATÓRIO FISCAL COMPLEMENTAR. OMISSÃO FUNDAMENTO LEGAL.

Não enseja nulidade do auto a omissão de fundamento legal quando sanada mediante relatório fiscal complementar.

DECADÊNCIA

É de cinco anos o prazo para a constituição do crédito previdenciário, contado, no caso de não ter havido recolhimento parcial, do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

LANÇAMENTO FISCAL. DESPESAS COM ALIMENTAÇÃO. PAT.

Integra o salário de contribuição a verba paga a título de auxílio alimentação quando ausente inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador/PAT.

VALE TRANSPORTE.

Integram o salário-de-contribuição os valores relativos ao Vale Transporte, quando pagos em desacordo com a lei de regência.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

8. Irresignada, a empresa interpôs tempestivamente o recurso voluntário às ffs.1493/1506 cuja síntese descrevo a seguir:

Em preliminar:

a) requer o reconhecimento da decadência pelo art. 150, § 4º do CTN sobre o período total de apuração, 01/01/2004 a 30/06/2005, uma vez que a ciência da recorrente do lançamento efetivo foi em 02/02/2011. Se, todavia, a ciência tiver de ser contada do primeiro lançamento, em 18/12/2009, requer o reconhecimento da decadência em relação aos fatos geradores de 01/2004 a 12/204;

b) o auto de infração deve ser anulado, pois houve mudança do critério adotado, pois o relatório fiscal complementar trouxe fatos geradores não abordados na primeira lavratura;

c) no mérito, alega que a exigência do recolhimento tributário foi em decorrência de atribuição dos efeitos imediatos e retroativos de sua exclusão do SIMPLES, muito embora esta questão esteja pendente de decisão definitiva no processo 10830.015796/200922;

d) afirma que não incide contribuição previdenciária sobre os pagamentos efetuados a título de auxílio alimentação em pecúnia e auxílio transporte concedido por meio de aquisição de passes.

Com o retorno da diligência realizada, o processo encontra-se apto para julgamento.

Diante dos fatos narrados, é o presente relatório.

É o presente relatório.

Voto

Conselheiro Wesley Rocha, Relator.

O Recurso Voluntário apresentado é tempestivo, bem como é de competência desse colegiado. Assim, passo a analisar o mérito.

DA DELIMITAÇÃO DO LITÍGIO E DO RETORNO DA DILIGÊNCIA

Conforme já citado no relatório, a Resolução de n.º 2301000.331, promovida pelo Tribunal Administrativo, determinou que houvesse a juntada do resultado da demanda administrativa de n.º 10830.015796/2009-22, onde se discutia o Ato Declaratório Executivo – ADE n.º 19, de 19 de novembro de 2009, que tratava da exclusão da empresa ora recorrente do Simples Nacional, solicitando que fosse juntada cópia da conclusão daquele processo a essa demanda.

Assim, nas e-fls. 1.652/1.661, foi juntado cópia do Acórdão de Recurso Voluntário n.º 1002-000.920, de 03 de dezembro de 2019, que concluiu pela procedência da exclusão do simples nacional, e que contém a seguinte ementa:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 01/01/2004

CIÊNCIA DO ACÓRDÃO DE IMPUGNAÇÃO VIA EDITAL. REGULARIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA NÃO CONFIGURADO.

Nos termos da legislação que regula o processo administrativo fiscal, cabe a intimação por edital sempre que resultarem ineficazes tentativas anteriores de intimação pessoal por via postal ou eletrônica.

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE (SIMPLES)

Data do fato gerador: 01/01/2004

EXCLUSÃO DO SIMPLES FEDERAL. COMPROVAÇÃO DO EXERCÍCIO DE ATIVIDADE VEDADA AO INGRESSO NO SISTEMA. CABIMENTO.

Comprovada a realização de operação de cessão ou locação de mão-de-obra pela pessoa jurídica, é cabível sua exclusão do Simples Federal por exercício de atividade vedada ao ingresso ou permanência neste sistema simplificado de tributação”.

Portanto, os possíveis efeitos de manter a recorrente no SIMPLES, citados por ela em seu recurso, não mais subsistem, e, conseqüentemente, a discussão da presente autuação mantém-se, podendo a presente autuação ser julgada sem nenhum elemento impeditivo.

Contudo, ainda que não tivesse sido julgado o processo administrativo de exclusão da empresa no *SIMPLES*, a presente ação poderia ser decidida sem necessidade de aguardar o julgado do respectivo processo, frente ao dispõe a Súmula CARF 77, abaixo transcrita:

“Súmula CARF nº 77: A possibilidade de discussão administrativa do Ato Declaratório Executivo (ADE) de exclusão do Simples não impede o lançamento de ofício dos créditos tributários devidos em face da exclusão. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Precedentes: Acórdão nº 1102-00.442, de 26/5/2011 Acórdão nº 1802-00.817, de 23/2/2011 Acórdão nº 1803-00.753, de 16/12/2010 Acórdão nº 105-16.665, de 13/9/2007 Acórdão nº 101-96.040, de 2/3/2007.

Outro ponto da diligência diz respeito à informação de que nesse processo específico, ficou faltando a juntada relatório fiscal complementar, decorrente de diligência requerida pela primeira instância administrativa, que deveria estar às fls. 155 e 156.

Com isso, o respectivo relatório foi devidamente juntado nas e-fls. 1642/1.645, e nesse sentido, a diligência foi integralmente cumprida.

Diante do exposto, e tendo em vista que a empresa teve decisão administrativa final de exclusão do Simples, passo a analisar as razões recursais da contribuinte, que se encontram nas e-fls. 1.556, e seguintes.

DA ALEGAÇÃO DE ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO

A recorrente alega que o auto de infração deve ser anulado, pois houve mudança do critério adotado, pois o relatório fiscal complementar trouxe fatos geradores não abordados na primeira lavratura.

O relatório fiscal inicial do presente processo encontram-se nas e-fls. 133/154 .

Nele é possível constatar que a acusação fiscal se pauta pela falta de recolhimento/declaração do auxílio alimentação e auxílio transporte, exigindo as contribuições sociais devidas dos períodos de janeiro de 2004 e junho de 2005.

Nas e-fls. 218/220, a DRJ de origem determinou de ofício que o processo fosse baixado em diligência para que fosse realizado relatório fiscal complementar, tendo em vista que teria identificado vício no procedimento administrativo, onde não teria sido feita por completo a exposição circunstanciada dos motivos para a incidência do tributo devido, considerando que a princípio as respectivas (auxílio alimentação e vale-transporte não estão no rol da exigência previdenciária do salário de contribuição, conforme dispõe o art. 28, §9º, alíneas “c” e “f”, da Lei 8.212/91.

O referido relatório complementar, que deveria ter sido juntado nas e-fls. 155 e 156, como já ressaltado acima, foi requerido pela Resolução proferida, tendo sido juntado aos autos formalmente nas e-fls. 1.642/1.645.

Destaque-se que o fato de ter sido juntado somente em sede de segunda instância, não trouxe prejuízo à defesa do contribuinte, já que esse foi devidamente intimado do respectivo ato e defendeu-se novamente, juntando as novas razões da sua defesa, que foram complementares, sendo apresentadas nas e-fls. 230/245, e que por sua vez alegava alteração do critério jurídico da autuação no relatório fiscal complementar.

Assim, nesse ponto, ao realizar o julgado pela DRJ de origem, a decisão de primeira instância não acatou as alegações da defesa, tendo em vista que entendeu não haver alteração de critério jurídico, mas apenas complementação na descrição dos fatos geradores já lançados no primeiro relatório fiscal, conforme transcreve-se parte do voto da DRJ (e-fl. 1.518):

Com efeito, a diligência requerida por esta autoridade julgadora, consubstanciada no Despacho de fls.127/128, teve como objetivo esclarecimentos a respeito do Levantamento ALI – relativo as contribuições incidentes sobre valores pagos aos segurados empregados nas rubricas “Auxílio Alimentação” e/ou “Vale Alimentação” e Levantamento TR1 – relativo as contribuições incidentes sobre valores pagos aos segurados empregados nas rubricas “Pagamento Vale Transporte” e “Vale Transporte”, conforme explicitado nos Anexos II e III de fls. 53/54, pois a princípio tais verbas não integram o salário de contribuição, a teor do artigo 28, § 9º, alíneas “c” e “f”, da Lei nº 8.212/91.

Apesar de haver a descrição dos fatos geradores dos referidos lançamentos, o que possibilitou a defesa do contribuinte como se verifica de sua impugnação inicial, não houve exposição circunstanciada dos motivos que levaram a fiscalização a levantar tais valores, com omissão dos fundamentos legais destas rubricas.

Como se vê, não houve formalização de exigências vinculadas a novas infrações ou a novos períodos de apuração, tampouco alteração em critério jurídico quanto aos referidos levantamentos, diante da omissão do fundamento legal da rubrica no relatório fiscal, que, após seu complemento, permaneceram íntegros em seus aspectos quantitativos e qualitativos, quais sejam: incidência de contribuições sobre valores pagos a título de auxílio alimentação/vale alimentação, sem adesão da empresa ao PAT, e vale transporte pago em pecúnia, ou seja, em desacordo com a Lei nº 7.418/85.

Como já dito, o próprio contribuinte defendeu-se dos fatos a ele imputados quando da primeira impugnação, demonstrando que compreendeu os motivos da lavratura do auto quanto a estes levantamentos.

Porém, por zelo desta autoridade julgadora foi solicitada diligência para sanar vício que acarretasse cerceamento do direito de defesa do contribuinte, quanto aos fundamentos legais do débito.

Assim, o equívoco ocorrido pela falta de menção do dispositivo legal - artigo 28, § 9º, alíneas “c” e “f”, da Lei nº 8.212/91 - não tem força de invalidar a presente autuação, já que os cálculos efetuados no presente processo estão em consonância com a motivação evidenciada no relatório fiscal.

Contudo, em seu recurso a recorrente insiste na tese da alteração do critério jurídico adotado. Nesse tema, acompanho a decisão de primeira instância, já que compreendo que não houve alteração do critério jurídico adotado pela fiscalização. Senão vejamos.

No relatório fiscal complementar, a fiscalização expõe os motivos que levaram à conclusão das contribuições devidas. Já no que diz respeito ao auxílio alimentação, o item 8, do citado relatório, descreve o seguinte:

8. Apesar das intimações e do extenso prazo concedido, a empresa não apresentou os comprovantes de adesão ao Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT, nem as regras estipuladas pela empresa para o pagamento do Vale Transporte e nem as GFIP's contendo todos os fatos geradores do período de 01/2004 a 06/2005.

l,

(...)

11. A empresa não atendeu à intimação TIF nº 3 de 25/01/2010 para apresentar os comprovante(s) de adesão ao Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) de 2004 e 2005, portanto, como não comprovou sua condição de beneficiária do programa, ou seja, sem a adesão ao programa, os valores gastos com alimentação integram o salário de contribuição.
12. Os valores pagos aos segurados empregados e constantes nas folhas de pagamento a título de AUXILIO ALIMENTAÇÃO e/ou VALE ALIMENTAÇÃO foram considerados salário de contribuição. E, os valores descontados pela empresa a título de CONVENIO VALE ALIMENTAÇÃO foram descontados da base de cálculo, conforme já descrito no Anexo II (fls. 53).

Ainda, a fiscalização teria informado em sede complementar o seguinte:

13. O fornecimento de transporte pela empresa é um benefício normalmente previsto em acordo ou convenção coletiva de trabalho e, normalmente, é feito por vale-transporte, que é um benefício social, instituído pela Lei nº. 7.418, de 16/12/1985. Para se desonerar dessa obrigação, algumas empresas proporcionam, por meios próprios ou contratados, o deslocamento de seus trabalhadores, da residência para o trabalho e vice-versa.
14. A conquista social do vale-transporte não integra o salário-de-contribuição quando paga em conformidade com a Lei nº. 7.418, de 16/12/1985.
16. **É vedado** ao empregador substituir o vale-transporte por antecipação em dinheiro ou qualquer outra forma de pagamento, salvo no caso de falta ou insuficiência de estoque de vale-transporte, necessário ao atendimento da demanda e ao funcionamento do sistema.
17. No período de 01/2004 a 06/2005, a empresa forneceu aos segurados empregados o vale-transporte em pecúnia, pagos nas rubricas de proventos a título de PAGAMENTO VALE TRANSPORTE e VALE TRANSPORTE.
18. Do exposto, conclui-se que o transporte foi fornecido em desconformidade com a legislação e os valores gastos com vale transporte integram o salário de contribuição.
19. Os valores pagos aos segurados empregados e constantes nas folhas de pagamento a título de PAGAMENTO VALE TRANSPORTE e VALE TRANSPORTE foram considerados salário de contribuição. E, os valores descontados pela empresa a título de VALE TRANSPORTE foram descontados da base de cálculo, conforme já descrito no Anexo III (fls. 54).

Pois bem, a recorrente aduz que ao realizar a exposição sua de motivos, alega a fiscalização teria alterado motivações que não estariam descritos no primeiro relatório fiscal.

Contudo, sem razão a recorrente nesse tema.

Conforme se verifica dos autos, a contribuinte exerceu plenamente o seu direito de manifestação, com o devido processo legal, pois teve a ampla defesa e contraditório integralmente atendidos ao presente caso, uma vez que apresentou as razões de sua defesa em todas as fases do contraditório fiscal, incluindo defesa complementar, com a devida intimação para manifestação sobre a diligência realizada.

Inclusive, a situação de possível alteração de critério jurídico, não foi objeto de argumentação do relatório fiscal complementar, e nem teria sido identificada pela contribuinte em sua primeira defesa, mas pela própria autoridade julgadora de primeira instância, que apurou faltar os elementos para a necessária descrição da apuração fiscal, a fim de que a contribuinte pudesse apresentar sua defesa de forma integral, sem nenhum tipo de cerceamento.

A definição da alteração do critério jurídico está descrito pelo art. 146, do CTN, *in verbis*:

“Art. 146 do CTN. Não se afigura possível à autoridade julgadora de primeira instância alterar o fundamento do lançamento, adotando-se um novo critério, diverso daquele apontado pela autoridade fiscal no auto de infração”.

Nesse caso, compreendo que autoridade fiscal realizou “**meros acréscimos no critério jurídico**”, sem prejuízo do lançamento, conforme, inclusive, a compreensão do Acórdão de Recurso Voluntário do CARF n.º 1401-002.199, de 08/05/2018, **uma vez que a autoridade lançadora não valorou o critério jurídico adotado no primeiro procedimento fiscal, mas apenas descreveu de forma complementar as razões e a motivação dos fatos geradores identificados**, e que no entendimento da auditoria a contribuinte teria incorrido em erro, pela não observação da legislação aplicada ao caso, já que a não exigência das contribuições previdenciárias sobre as rubricas vale-transporte e vale-alimentação precisariam obedecer critérios da legais, para a sua não exigência, já que a exclusão da empresa do Simples Nacional, também foi objeto de análise fática.

Para que seja verificada a nulidade do ato administrativo, um dos requisitos que deve sempre estar presente é o da **prejudicialidade da defesa**. Isso porque está pacificado em nossos Tribunais o princípio *pas de nullité sans grief*, ou seja: **não há nulidade sem prejuízo**.

No processo administrativo fiscal as causas de nulidade se limitam às que estão elencadas no artigo 59 do Decreto 70.235, de 1972:

"Art. 59. São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Parágrafo acrescentado pela Lei 8.748, de 1993".

Com isso, destaca-se o art. 60 da referida Lei, onde menciona que as irregularidades, incorreções e omissões não configuram nulidade, devendo ser sanadas se resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio:

"Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio".

E como já dito, no presente caso, verifica-se que a recorrente teve ciência de todos os fatos que estavam sendo apontados, pois respondeu a todo questionamento da fiscalização, bem como indicou elementos solicitados para as conclusões do lançamento. Apresentou defesas e foi notificado dos demais atos administrativos, incluindo sobre a diligência realizada em sede de primeira e segunda, em que realizou suas manifestações, quanto ao que foi apurado no processo administrativo fiscal.

Ressalta-se que, a legislação obriga o agente fiscal a realizar o ato administrativo, verificando assim o fato gerador e o montante devido, determinar a exigência da obrigação tributária e sua matéria tributável, confeccionar a notificação de lançamento e checar todas essas ocorrências necessárias ao procedimento de cobrança, sendo legítima a lavratura do auto de infração em conformidade com o art. 142, do CTN e art. 10 do Decreto n.º 70.235/72, conforme dispositivos *in verbis*:

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional".

DECRETO n.º 70.235/72.

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I a qualificação do autuado;

II o local, a data e a hora da lavratura;

III a descrição do fato;

IV a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias; VI a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula

Portanto, o art. 142, do CTN, é considerado um ato administrativo que deve conter **a motivação da autuação fiscal**, consoante a descrição do fato gerador, determinando sua base de cálculo, apurando o montante devido, identificando o sujeito passivo, imputando sua penalidade e indicando o enquadramento legal (dispositivo relevante).

A questão remonta também o o princípio da legitimidade dos atos administrativos, onde segundo Dallari "a *presunção de legitimidade, ou de legalidade, significa que, em princípio, todo ato administrativo é válido e assim deve permanecer, salvo se demonstrada sua*

inconformidade com o sistema jurídico. Em caso de controvérsia, o ônus da prova da ilicitude incumbe a quem postula o desfazimento do ato”¹.

Nesses termos, estando o auto de infração formalmente perfeito em sua complementação, com a discriminação precisa do fundamento legal sobre a determinação da obrigação tributária, e acessórios, os juros de mora, a multa e a correção monetária, entendo que não houve alteração do critério jurídico, mas mero acréscimos na fundamentação da autuação fiscal.

Sendo assim, passo a analisar o conteúdo das acusações fiscais.

DO PAGAMENTO DE VALE ALIMENTAÇÃO E DA NÃO INSCRIÇÃO AO PAT

A fiscalização informa que, após devidamente intimada, e por algumas vezes, a empresa não teria apresentado sua regularidade fiscal perante o Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT. E que, diante disso, lançou os valores pagos aos segurados empregados constantes nas folhas de pagamento, em razão de que os valores pagos a título de auxílio-alimentação ou vale-alimentação foram considerados salário-contribuinte. Destacou ainda que não foram incluídos na base de cálculo os valores depreendidos pela empresa a título de “convênio vale-alimentação”.

Com isso, a fiscalização descreveu, em ambos relatórios fiscais (e-fls. 133/154 e 1.642/1.645), que o formato de pagamento de “vale-alimentação” teria ocorrido em pecúnia, e não por vales propriamente dito, informando que os fatos geradores foram apurados com o confronto dos dados constantes no banco de dados da Secretaria da Receita Federal do Brasil e as informações das folhas de pagamento dos segurados empregados.

O parágrafo 9, item c, do artigo 28, da lei 8.212/91, determina que não integram o salário-contribuição as parcelas *in natura*:

“§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

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](#)

Esse relator, apesar de ter compreensão de que a rubrica poderia ser paga por meio de pecúnia para o fim de atingir o objetivo da natureza alimentar da verba, pelo princípio do colegiado adequa-se, no presente momento, ao entendimento majoritário da Turma e do CARF sobre obedecer requisitos necessários para o fornecimento dessa verba sem que incida o salário-contribuição.

Nesse contexto, a empresa que fornece alimentação aos seus empregados, em sede de refeitório próprio, valores por meio de ticket/vale-alimentação, ou até em pecúnia (ressalvadas as interpretações de desnaturalização da verba por meio desse pagamento), e que deseja a exclusão da incidência previdenciária, nos termos do art. 3º da Lei nº 6.321, de 14/04/76, regulamentada pelo Decreto nº 78.676, de 08.11.76 (DOU de 09/11/76), deveria estar

¹DALLARI, Adilson Abreu. Ato administrativo, processo e presunção de legalidade. Artigo disponível no TJ-SP, Cadernos Jurídicos, in: https://www.tjsp.jus.br/download/EPM/Publicacoes/CadernosJuridicos/cj_n58_01_ato%20administrativo,%20processo%20e%20presun%C3%A7%C3%A3o%20de%20legalidade_2p.pdf?d=637605058420434223#:~:text=A%20presun%C3%A7%C3%A3o%20de%20legitimidade%2C%20ou,postula%20o%20desfazimento%20do%20ato.

devidamente inscrita e aprovada no Programa de Alimentação do Trabalhador, nos moldes estabelecidos no Decreto nº 05, de 14/01/91 e Portarias do Ministério do Trabalho e Emprego-MTE.

Ainda que a empresa não esteja inscrita no PAT, tendo precedentes favorável de que a formalidade não seria obstáculo para afastar a incidência da contribuição previdenciária, no presente caso não houve observação de requisitos mínimos para a pretensão da recorrente, que foi o pagamento em pecúnia sem observação das regras legais vigentes.

Nesse sentido, verifica-se que o pagamento in natura possui interpretação favorável pelos precedentes desse Colendo Tribunal, e que o mesmo não ocorre quando o pagamento é feito de forma direta em dinheiro:

Ementa(s)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/2004
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA. NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LEVANTAMENTO DE DÉBITO. NFLD. REMUNERAÇÃO PAGA AOS SEGURADOS EMPREGADOS. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR. PAT. ALIMENTAÇÃO IN NATURA ISENÇÃO. INSCRIÇÃO NO PAT. DESNECESSIDADE.

Não integram o salário-de-contribuição os valores relativos a alimentação in natura fornecida aos segurados empregados, mesmo que a empresa não esteja inscrita no Programa de alimentação do Trabalhador PAT.

(Acórdão, 2202-007.357, julgado em 07/10/2020, de relatoria do Conselheiro Ricardo Chiavegatto de Lima).

Ementa(s)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Período de apuração: 01/01/2007 a 31/07/2007
SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO. FORNECIMENTO IN NATURA. ISENÇÃO. INSCRIÇÃO NO PAT. PRESCINDÍVEL.
O fornecimento de alimentos “in natura” não se reveste de natureza salarial, porquanto é isento da contribuição social previdenciária, independentemente da regularidade do fornecedor perante o Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT).

(2402-008.768, sessão de julgamento 03/08/2020, de relatoria do Conselheiro Francisco Ibiapino Luz).

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) já pacificou que o descumprimento da mera formalidade de adesão ao PAT, por si só, não afasta a isenção referente à contribuição social previdenciária que incidiria sobre dito auxílio-alimentação se pago “in natura”. Tratam-se de decisões vistas nos EREsp 603.509/CE; REsp 1.196.748/RJ; AgRg no REsp 1.119.787/SP; AgRg no AREsp 5.810/SC; AgRg no REsp 1.426.319/SC; REsp 827.832/RS; REsp 1.467.236/CE e RESP 977.238/RS, deste último, transcrevo excerto: A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento no sentido de que o pagamento in natura do auxílio-alimentação, isto é, quando a própria alimentação é fornecida pela empresa, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não constituir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT.

Nessa perspectiva, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) editou o Ato Declaratório nº 03, de 20 de dezembro de 2011, aprovado pelo Ministro da Fazenda,

dispensando a apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, contemplando discussão acerca da incidência de contribuições sociais previdenciárias sobre o auxílio alimentação concedido *in natura*, independentemente de inscrição do fornecedor no PAT, nestes termos:

Ato Declaratório PGFN n.º 3, de 2011: A PROCURADORA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso da competência legal que lhe foi conferida, nos termos do inciso II do art. 19 da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto n.º 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/N.º 2117/2011, desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 24/11/2011, declara que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexistam outros fundamentos relevantes: "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 n.º 1.119.787-SP (DJe 13/05/2010), Resp n.º 922.781/RS (DJe 18/11/2008), EREsp n.º 476.194/PR (DJ 01.08.2005), Resp n.º 719.714/PR (DJ 24/04/2006), Resp n.º 333.001/RS (DJ 17/11/2008), Resp n.º 977.238/RS (DJ 29/11/2007)

Como regra geral, o fisco considera que a verba está sob o instituto da isenção, interpretando que somente não há incidência de contribuições previdenciárias sobre o auxílio-alimentação é pago sob a condição *in natura* ao trabalhador, ou seja, quando o próprio empregador fornece a alimentação aos seus empregados, para consumo imediato no ambiente da empresa, ou se fornecida cesta básica para o empregado "levar para casa".

Com isso, esse relator mesmo que tendo conclusão divergente, ressalvando-se alterações no entendimento, **a aplicação da norma diz que quando o auxílio-alimentação for pago em pecúnia ou em outra forma a ela equiparável, não assume o caráter *in natura***, prevalecendo a natureza salarial da parcela a ele correspondente, incidindo, por conseguinte, as contribuições sociais previdenciárias.

No presente caso, não foram trazidos elementos pelo recorrente para permitir interpretação favorável de não incidência do tributo sobre as respectivas verbas "vale-refeição ou vale-alimentação", não havendo as características necessárias para a isenção pretendida.

DO VALE TRANSPORTE

A recorrente aduz que essas rubricas não integrariam o salário contribuição, por não preencher os requisitos legais necessários para a sua exigência.

A fiscalização nesse ponto, destacou que é vedado ao empregador substituir o vale-transporte por antecipação em dinheiro, constatando que as rubricas de proventos a título de pagamento de vale transporte, seria realizados em pecúnia, conforme consta do segundo relatório fiscal.

A respectiva informação, como dito acima, descreve no item "6", do primeiro relatório fiscal, que os "fatos geradores teriam sido apurados com o confronto dos dados constantes no banco de dados da Secretaria da Receita Federal do Brasil e as informações das folhas de pagamento dos segurados empregados". Já no segundo relatório fiscal não consta nenhuma apuração ou informação que pudesse contrariar a primeira informação.

Porém, o vale transporte estabelecido pela Lei n.º 7.418/85 e regulamentado pelo Decreto n.º 95.247/87, estabelece que esse benefício **não possui natureza salarial**, admitindo-se a antecipação ao trabalhador do vale-transporte ou transporte próprio ou fretado, vedando a antecipação em dinheiro ou outra forma de pagamento.

Contudo, ainda que exista antecipação em dinheiro, deve-se aplicar o art. 458, parágrafo segundo, inciso III, da CLT, segundo o qual transporte destinado ao deslocamento para o trabalho e retorno, em percurso servido ou não por transporte público não tem natureza salarial”.

Já, o art. 28, § 9º, “f”, da Lei nº 8.212, de 1991, indica as verbas que integram o salário de contribuição e define que as verbas recebidas a título de vale-transporte não o integram a base de cálculo, desde que pagas na forma da legislação própria, segundo verifica-se do dispositivo transcrito:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

[...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para fins desta lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997)

[...]

f) a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria.

A legislação que trata sobre o tema, é a Lei nº 7.418, de 1985, que institui o benefício do vale-transporte ao trabalhar dispondo o seguinte:

Art. 2º - O Vale-Transporte, concedido nas condições e limites definidos, nesta Lei, no que se refere à contribuição do empregador: (Renumerado do art. 3º, pela Lei 7.619, de 30.9.1987)

- a) não tem natureza salarial, nem se incorpora à remuneração para quaisquer efeitos;
- b) não constitui base de incidência de contribuição previdenciária ou de Fundo de Garantia por Tempo de Serviço;
- c) não se configura como rendimento tributável do trabalhador.

(...)

Art. 4º [...]

Parágrafo único - O empregador participará dos gastos de deslocamento do trabalhador com a ajuda de custo equivalente à parcela que exceder a 6% (seis por cento) de seu salário básico.

Pelos dispositivos legais acima transcritos, resta claro, portanto, que os valores pagos pelo empregador a título de vale-transporte não se enquadram como salário-contribuição e devem corresponder ao valor de 6% do salário básico do empregado. Pagamentos feitos além deste limite constituem mera liberalidade, devendo integrar, por conseguinte, o salário de contribuição. Porém, não há a respectiva informação de que o dispositivo citado teria sido infringido, ainda eu pago em forma de pecúnia.

Sobre o tema, após diversos precedentes do CARF, **a Súmula CARF 89**, pacificou a questão:

“Súmula CARF 89: “Não há incidência de contribuição previdenciária sobre o vale-transporte pago em pecúnia, considerando o caráter indenizatório da verba”.

Acórdãos Precedentes: Acórdão nº 2401-002.118, de 27/10/2011 2402-002.521, de 12/03/2012 Acórdão nº 2401- 02.093, de 26/10/2011 Acórdão nº 2301-01.396, de 28/04/2010 Acórdão nº 2301-01.476, de 08/06/2010 Acórdão nº 2301-002.295, de 24/08/2011 Acórdão nº 2301-002.281, de 24/08/2011 Acórdão nº 2301-002.575, de 07/02/2012.

Assim, deve ser retirada da base de cálculo a referida rubrica, já que inexistem no relatório fiscal informações que ultrapassem o limite legal instituído para pagamento dessa verba.

DA ALEGACÃO DE DECADÊNCIA

Alega a contribuinte que deveria ser aplicada a regra decadencial do art. 150, §4, e não pelo artigo art. 173, I, ambos do CTN.

O Superior Tribunal de Justiça consolidou seu entendimento no Recurso Especial n.º 973.733, de 12/08/2009, julgado sob o regime dos recursos repetitivos, de aplicação obrigatória a este Tribunal. Nesse sentido, o prazo decadencial para o Fisco lançar o crédito tributário é de cinco anos, contados: *i*) a partir da ocorrência do fato gerador, quando houver antecipação de pagamento e não houver dolo, fraude ou simulação (art. 150, §4º, CTN); ou *ii*) a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no caso de ausência de antecipação de pagamento (art. 173, I, CTN).

Verifico que para aplicar a regra decadencial do citado art. 150, §4º, CTN, deveria haver recolhimento das contribuições ainda que parcialmente, segundo consta do disposto da Súmula CARF 99².

Porém, conforme informações da autoridade fiscal na e-fl. 130, inexistem comprovantes de recolhimentos do tributo, o que faz com que seja aplicada a regra decadencial do art. 173, inciso I, do CTN.

A presente autuação se dá por fatos geradores ocorridos no períodos de 01/2004 a 06/2005, e a intimação da contribuinte se deu em 18.12.2009, conforme informação da e-fl. 66, procedido por meio postal. Com isso, a fiscalização poderia ter realizado a autuação até 12/2010, para as competências de 2004, e 12.2011, para as competências de 2005.

Portanto, o processo está dentro do prazo da regra decadencial legal, ainda que a recorrente afirme ter sido cientificada somente em 02.02.2011, em razão do relatório fiscal complementar, pois essa situação não atinge o efeito prático do instituto da decadência. Inexiste previsão legal para interrupção ou suspensão do prazo decadencial por meio de intimação do relatório fiscal complementar. Portanto, não há dificuldades no entendimento de que o prazo decadencial interrompe com a primeira notificação recebida.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário para não acolher as preliminares pedido de decadência, e no mérito DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, para excluir da base de cálculo a exigência da rubrica auxílio-transporte, mantendo-se as demais disposição da autuação.

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha
Relator

² Súmula CARF nº 99. Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

