



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

Processo nº 11052.000578/2010-57
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 2302-003.619 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de fevereiro de 2015
Matéria Contribuições Previdenciárias Sociais
Recorrente SERES SERV DE RECRUTAMENTO E SELEÇÃO PESSOAL
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CO RESPONSÁVEIS

Os relatórios de co responsáveis e de vínculos são partes integrantes dos processos de Auto de Infração e tem por finalidade esclarecer a composição societária da empresa no período do débito e subsidiar a Procuradoria por ocasião do ajuizamento das futuras ações executivas.

VALE TRANSPORTE. PAGAMENTO EM PECÚNIA E TICKET.

Em relação ao montante gasto pela empresa como despesa do vale transporte quer seja mediante cartão ou dinheiro, o montante não será base de cálculo das contribuições previdenciárias por força da aplicação da Súmula nº 60, publicada no DOU em 09/12/2011, pág.32, da Advocacia Geral da União AGU.

ALIMENTAÇÃO. PAGAMENTO EM PECÚNIA.

A não incidência da contribuição previdenciária sobre alimentação restringe-se à distribuição in natura ou, no caso de fornecimento em ticket, 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.

MULTA DE OFÍCIO. ART. 35A DA LEI Nº 8.212/91.

As multas previstas anteriormente no artigo 35 da Lei nº 8.212/91 ostentavam natureza mista, punindo a mora e a necessidade de atuação de ofício do aparato estatal (multa de ofício), de sorte que aqueles percentuais devem ser comparados com as disposições hoje contidas no artigo 35A da Lei nº 8.212/91, para fins de apuração da multa mais benéfica (art. 106, II, c do CTN). Para fatos geradores ocorridos antes da alteração legislativa, aplicam-se as multas então estipuladas no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, observado o limite máximo de 75%.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para excluir do lançamento as contribuições previdenciárias incidentes sobre os valores pagos a título de vale-transporte, nos termos da Súmula n.º 60 da AGU e para excluir do lançamento as contribuições previdenciárias sobre os valores de alimentação fornecida in natura/tickets, frente à comprovação de que o recorrente estava inscrito no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, devendo, ainda, nos lançamentos remanescentes, ser recalculada a multa aplicada, considerando as disposições do art. 35, II, da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela Lei n.º 9.876/99, para o período anterior à entrada em vigor da Medida Provisória n.º 449 de 2008, ou seja, até a competência 11/2008. Vencidos na votação a Conselheira Relatora e os Conselheiros Leo Meirelles do Amaral e Leonardo Henrique Pires Lopes por entenderem que os valores pagos a título de alimentação em pecúnia não integram o salário de contribuição, votando pelo provimento do Recurso. O Conselheiro André Luís Mársico Lombardi fará o voto divergente vencedor.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

PRESIDENTE DA SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO NA DATA DA FORMALIZAÇÃO.

(assinado digitalmente)

Andrea Brose Adolfo

Relatora ad hoc na data da formalização.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira

Redator ad hoc na data da formalização.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: LIEGE LACROIX, THOMASI (Presidente), ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI (Redator), ARLINDO DA COSTA E SILVA, LEO MEIRELLES DO AMARAL, JULIANA CAMPOS DE CARVALHO (Relator) CRUZ, LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES.

Relatório

Conselheira Andrea Brose Adolfo - Relatora designada ad hoc na data da formalização

Para registro e esclarecimento, pelo fato do conselheiro responsável pelo relatório ter deixado o colegiado antes de sua formalização, fui designada AD HOC para fazê-lo.

Esclareço que aqui reproduzo o relato deixado pelo conselheiro nos sistemas internos do CARF, com as quais não necessariamente concordo.

Feito o registro.

Adoto o relatório da DRJ às fls. 3930/3944:

“Trata-se de auto de infração de obrigação principal (DEBCAD nº 37.286.950-5), lavrado contra a empresa acima identificada, referente as contribuições previdenciárias destinadas a Seguridade Social, da parte da empresa, do segurado e a destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados, do período de 01/2006 a 12/2006.

2. No Relatório Fiscal de fls. 56/66, a autoridade lançadora esclarece que a contribuição previdenciária apurada incidiu sobre a remuneração paga a empregados em desacordo com as normas vigentes, motivo pelo qual foi considerada como integrante do conceito de remuneração para efeito de incidência da referida contribuição social, conforme descrição a seguir:

2.1. A empresa autuada concedeu o benefício do transporte a seus empregados mediante o fornecimento de vales-transporte, descontando dos beneficiários as parcelas por eles legalmente suportadas. Além disso, a empresa remunerou, habitualmente, em folha de pagamento, sob os títulos de vale transporte (rubrica 0165) e reembolso vale transporte (rubrica 0289), parte de seus empregados.

2.2. Do total das despesas com transporte de empregados, 41% foram pagos em pecúnia. Em virtude de sua expressividade, os valores remunerados a título de

transporte, em folha de pagamento, não se enquadram na exceção prevista no art. 5º, parágrafo único do Decreto nº 95.247/87.

2.3. Foram identificados ainda casos em que os valores pagos na rubrica "0289- Reembolso Vale transporte" eram individualmente significativos, sendo, inclusive, superiores aos valores pagos na rubrica diretamente relacionada com o salário base do empregado (0002 — dias trabalhados).

2.4. E mais, como o fornecimento de vales-transporte fora efetuado através de recarga de cartão magnético, foi solicitada à autuada uma amostragem da relação de empregados beneficiários. A autoridade lançadora constatou então que diversos empregados, além de beneficiados pela recarga de seus respectivos cartões, percebiam, em folha de pagamento, valores nas rubricas "0165 — Vale-transporte" e "0289 - Reembolso Vale-Transporte", durante competências consecutivas.

2.5. Pelos fatos expostos, a autoridade lançadora entendeu que os valores pagos em folha de pagamento, com habitualidade, nas rubricas "0165 Vale Transporte" e "0289 Reembolso Vale Transporte", não oferecidos à tributação pelo contribuinte, estão em desacordo com as condições definidas na Lei 7.418/85, possuem natureza remuneratória e, portanto, constituem base de incidência das contribuições sociais objeto deste auto de infração.

2.6. Da mesma forma, a empresa concedeu o benefício alimentação a seus empregados mediante o fornecimento de documentos de legitimação que permitiram aquisição de refeições ou de gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais descontando dos beneficiários as parcelas por eles legalmente suportadas. Além disso, a empresa remunerou, habitualmente, em folha de pagamento, sob os títulos de Ticket Refeição (rubrica 187), parte de seus empregados.

2.7. Os valores remunerados a título de alimentação em folha de pagamento não se enquadram nas modalidades de execução do PAT, cujo rol é taxativo, não se admitindo exceções.

2.8. Foram identificadas, também, ocorrências em que os valores pagos a título de alimentação (rubrica 0187) eram superiores aos valores pagos na rubrica diretamente relacionada com o salário base do empregado (rubrica 0002 - Dias Trabalhados).

2.9. Pelo exposto acima, a autoridade lançadora entendeu que os valores pagos em folha de pagamento nas rubrica "0187 Ticket Refeição", não oferecidos a tributação pelo contribuinte, estão em desacordo com as condições

definidas na Lei 6321/76, possuem natureza remuneratória e, portanto, constituem bases de incidência das contribuições sociais objeto deste auto de infração.

3. A empresa apresentou impugnação as fls. 647/714, alegando, em síntese, que:

3.1. De plano pugna-se pela exclusão dos sócios da Impugnante como "responsáveis pelo crédito tributário", pois somente é admitida a exigência do crédito tributário pela aplicação da responsabilidade fiscal, nas hipóteses previstas no art. 135, do CTN, as quais, no caso, não foram demonstradas pela fiscalização. Transcreve jurisprudência e doutrina para embasar seu entendimento.

3.2. Aduz que por meio da revogação expressa do art. 13, parágrafo da Lei nº 8.620/93, conforme redação do artigo 79, inciso VII, da Lei nº 11.941/09, foi excluída por completo a possibilidade de co-imputação solidária ou subsidiária quanto ao inadimplemento das obrigações para com a Seguridade Social aos acionistas, gerentes, diretores, etc.

3.3. A fiscalização incorreu em erros ao realizar o cálculo do vale-transporte e da alimentação supostamente pagos em dinheiro pela Impugnante:

3.4. No que tange ao exposto no item 25 do Relatório Fiscal, verifica-se que se trata de erro cometido pela Impugnante, posto que os valores lançados em folha de pagamento como vales-transporte (rubrica 0289) nos casos relacionados na autuação se referem, na realidade, ao valor líquido de férias devido a determinados empregados, como se pode comprovar através do cotejo do recibo de férias e a folha de pagamento. (Doc. 08)

3.5. No que tange ao exposto no item 26 do Relatório Fiscal, o fiscal autuante constatou que alguns empregados, durante competências consecutivas, além de beneficiados pela recarga do RioCard, percebiam valores em dinheiro a título de auxílio-transporte, relacionando alguns exemplos. No entanto, de fato, em razão da sua atividade de fornecimento de mão-de-obra temporária e permanente, muitas vezes a Impugnante se via obrigada a dar parte do vale-transporte em pecúnia, a fim de viabilizar o acesso de seus funcionários aos locais de trabalho.

3.6. Ora, grande parte dos pagamentos feitos pela Impugnante em pecúnia a título de transporte e alimentação, foram realizados para funcionários lotados em obras de construção civil de difícil acesso, situadas nas mais diversas localidades do Estado do Rio de Janeiro e

fora dele. Logo, atendidos os pressupostos legais para o pagamento em dinheiro do transporte nas hipóteses em que o empregado é cedido para trabalhar em obras civis em local ermo, de difícil acesso. Alega estar perfeitamente enquadrada na situação prevista no parágrafo único do art. 5º do Decreto nº 95.247/87.

3.7. A Convenção Coletiva de Trabalho celebrada pelo Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias da Construção Civil do Município do Rio de Janeiro, reconhecendo as peculiaridades da atividade de Construção Civil, admite a possibilidade de pagamento em dinheiro do vale-transporte e da alimentação.

3.8. Muitos municípios só tiveram o sistema de bilhetagem eletrônica funcionando plenamente a partir do 2º Semestre de 2006, o que dificultava a compra de vale-transporte. Assim, nestes casos, a Impugnante concedeu parte do benefício em dinheiro, a fim de possibilitar o acesso de seus empregados ao local de trabalho.

3.9. Diversas razões motivaram o pagamento em dinheiro para custeio do transporte dos empregados e caso a Impugnante não realizasse o pagamento em pecúnia do transporte naquelas situações peculiares, não habituais, seria inviabilizada a locomoção de seus funcionários, e, conseqüentemente, a realização de sua atividade de prestação de serviços de fornecimento de mão-de-obra temporária e permanente, motivo pelo qual encontra-se devidamente enquadrada na exceção prevista no parágrafo único, do art. 5º, do Decreto nº 95.247/87, o qual permite o pagamento em dinheiro quando não há vale transporte "necessário ao atendimento da demanda e ao funcionamento do sistema".

3.10. Por todas as razões apresentadas e pela própria peculiaridade e eventualidade, bem como pelos módicos valores pagos em pecúnia, não há que se considerar os valores pagos pela Impugnante a título de alimentação e transporte, na base de cálculo das contribuições previdenciárias, sob pena de violação ao disposto na Convenção Coletiva de Trabalho, e, principalmente, no art. 28, § 9º, alínea "m", da Lei nº 8.212/91, o qual afasta a incidência da contribuição previdenciária sobre os valores pagos em pecúnia a título de auxílio transporte e alimentação aos trabalhadores da construção civil - situação em que se encontra a maioria dos funcionários da Impugnante que recebem parte do vale transporte em dinheiro.

3.11. No item 37 do Relatório Fiscal, a fiscalização relacionou alguns casos de funcionários que, durante o ano

de 2006, perceberam valores em dinheiro a título de alimentação. Tais funcionários são empregados temporários contratados para trabalhar nas empresas Dimensional Engenharia Ltda e Spil Serviços Técnicos de Engenharia, conforme contratos em anexo, em obras itinerantes, normalmente em lugares ermos e de difícil acesso, onde a alimentação é fornecida nos próprios canteiros de obras, por empresas que não possuem estrutura para recebimento de "Ticket-Refeição", motivo pelo qual efetuou o pagamento da alimentação em dinheiro, amparada no art. 28, § 9º, alínea "m" da Lei nº 8.212/91.

3.12. No que tange ao descrito pela fiscalização no item 38, há que se esclarecer que se tratam de valores pagos pelos dias trabalhados no mês, acrescido do adiantamento do auxílio alimentação do mês seguinte, motivo pelo qual estes valores eram, na maioria das vezes, superior ao referente à remuneração propriamente, pois esta se destinava ao pagamento de apenas alguns dias de trabalho, conforme a data de admissão dos empregos, constantes nos contratos juntados aos autos (doc. 18).

3.13. Além de estar regularmente inscrita no Programa de Alimentação o Trabalhador (PAT), o auxílio alimentação pago em pecúnia não foi concedido em contraprestação ao trabalho. (doc. 19).

3.14. Exatamente neste sentido é a jurisprudência trabalhista pacificada, inclusive no âmbito no Eg. Tribunal Superior do Trabalho, o qual, em diversas oportunidades, já manifestou seu posicionamento no sentido de que sobre o auxílio alimentação fornecido por empresa participante do programa de alimentação ao trabalhador, instituído pela lei nº 6.321/76 não integra o salário por não possuir caráter salarial.

3.15. Já está pacificado pela doutrina e jurisprudência que uma obrigação só tem natureza remuneratória quando é correlativa ao trabalho prestado. Deve ser definido o título a que essa utilidade é fornecida: se for pelo trabalho, equipara-se ao salário, por equivaler a uma contraprestação paga pelo serviço executado; se a utilidade (benefício) for fornecida para o trabalho, equivalerá a um instrumento útil ao desempenho das atividades desenvolvidas.

3.16. Se não bastassem todos os argumentos acima expostos, frise-se que a Carta Magna consolidou com clareza o dever jurídico do empresário de participar, ativamente, das ações que objetivem a saúde, o bem-estar e

a justiça social, principalmente, em ambientes e relações sob sua influência direta.

3.17. Se uma empresa fornece um benefício a seus empregados e depois constata que tal benesse foi, interpretada como salário-utilidade, certamente os privará do fornecimento de outros benefícios, pois esta imposição significaria um desestímulo à adoção de atitudes que expressasse uma melhoria das condições sociais e de trabalho.

3.18. Houve um equívoco no cálculo da multa aplicada no presente AI, no que se refere à aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106, "c", do CTN.

4. A competência para julgamento do presente processo foi prorrogada pela Portaria SRF nº 1.036, de 05/05/2010."

Em 31 de março de 2011, a 12ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro julgou procedente o lançamento (fls. 3930/3944).

Devidamente intimado do julgado (fls. 3947/3948), o sujeito passivo interpôs recurso voluntário (fls. 3948/3994), alegando, em breve síntese:

- a) Que o arrolamento dos sócios da Recorrente em cadastro para futura apuração de responsabilidade desvirtua da regra contida no art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional;
- b) Que a autoridade fazendária partiu de presunções equivocadas para concluir que todos os valores constantes da folha de salário da Recorrente, referentes a vale-transporte e a ticket refeição, foram integralmente pagos em pecúnia;
- c) Que a Recorrente, no ano de 2006, desembolsou o valor total bruto de R\$ 2.298.821,43, para pagamento de despesas com alimentação de seus empregados temporários e celetistas, ou seja, do total gasto com alimentação pela Recorrente no período mais de 96% foi pago mediante concessão "Ticket Refeição", obtido junto das administradoras Cia Brasileira de Soluções e Serviços (Visa Vale) e Sodexo, conforme devidamente comprovado através das guias de pagamentos anexadas no doc. 15 da Impugnação. Sendo assim, do montante realmente concedido pela Recorrente a seus empregados a título de alimentação, no ano de 2006 (R\$2.298.821,43), menos de 4% foi realmente pago em pecúnia (R\$ 85.298,97).
- d) Que a Recorrente é empresa regularmente inscrita no Programa de Alimentação ao Trabalhador — PAT;
- e) Que a aplicação das multas de ofício e por descumprimento de obrigação acessória objeto do auto de infração nº 37.286.950-5 (PA nº 11052.000578/2010-57), devem ser recalculadas, reduzidas e até extintas, tendo em vista o equívoco no critério utilizado pela fiscalização para imposição de tais multas;

f) Que o auto de infração refutado refere-se a fatos geradores ocorridos em 2006, ou seja, antes da entrada em vigor da MP nº 449/2008 (convertida na Lei nº 11.941/09), a qual alterou a Lei nº 8.212/91 no que diz respeito a multa por descumprimento de obrigação acessória (como apresentação da GFIP com incorreções ou omissões), bem como, a multa em lançamento de ofício pelo descumprimento de obrigação principal (resultado da ausência de recolhimento ou recolhimento a menor das contribuições previdenciárias).

g) Ao final, requereu a improcedência da cobrança.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Andrea Brose Adolfo - Relatora *ad hoc* na data da formalização.

Para registro e esclarecimento, pelo fato do conselheiro responsável pelo voto ter deixado o CARF antes de sua formalização, fui designada AD HOC para fazê-lo.

Esclareço que aqui reproduzo - integralmente - as razões de decidir do então conselheiro, constantes dos arquivos do CARF, com as quais não necessariamente concordo.

Feito o registro.

O recurso cumpriu com o requisito de admissibilidade, devendo ser conhecido e examinado.

1 – Da exclusão dos sócios:

Alegou a Recorrente ser indevida a referência aos administradores como co-responsáveis do alegado débito por força do disposto no art. 135 CTN:

Ocorre que a identificação dos sócios administradores neste momento decorre apenas do cumprimento das obrigações impostas pelo art. 660 da IN SRP nº 03/75 cuja norma determina a inclusão de todos os representantes legais da pessoa jurídica, bem como, de todas as pessoas físicas ou jurídicas de interesse da administração previdenciária em razão de seu vínculo com o sujeito passivo, vejamos:

"Art. 660. Constituem peças de instrução do processo administrativo-fiscal previdenciário, os seguintes relatórios e documentos:

...

X - Relação de Co-Responsáveis - CORESP, que lista todas as pessoas físicas e jurídicas representantes legais do sujeito passivo, indicando sua qualificação e período de atuação;

XI - Relação de Vínculos - VÍNCULOS, que lista todas as pessoas físicas ou jurídicas de interesse da administração previdenciária em razão de seu vínculo com o sujeito passivo, representantes legais ou não, indicando o tipo de vínculo existente e o período correspondente;"

A identificação dos sócios administradores no lançamento não tem o condão de incluí-los no pólo passivo da obrigação tributária, servindo apenas como subsídio à Procuradoria caso haja necessidade de redirecionar a dívida por ocasião do ajuizamento da respectiva ação executiva, se por ela for verificada a ocorrência de responsabilidade tributária prevista na legislação. Eis o disposto na Súmula 88 do CARF:

"A Relação de Co-Responsáveis - CORESP", o "Relatório de Representantes Legais - RepLeg" e a "Relação de Vínculos - VÍNCULOS", anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa."

Logo, quanto a este tópico, não merece razão à Recorrente.

2 – Vale-Transporte:

Afirma o auditor que a empresa remunerou, habitualmente, em folha de pagamento, sob os títulos vale-transporte (rubrica 0165) e reembolso vale transporte (rubrica 0289), parte de seus empregados.

De acordo com o Livro Diário, exercício 2006, sustentou o autuante que a empresa escriturou a débito da conta de despesa "51050116 – Vale Transporte" um total de R\$ 1.836.587,14 (um milhão, oitocentos e trinta e seis mil, quinhentos e oitenta e sete reais e quatorze centavos). Em folha de pagamento, remunerou os empregados, nas rubricas "0165-Vale Transporte" e "0289-Reembolso- Vale Transporte" um total de R\$ 1.273.430,27 (um milhão, duzentos e setenta e três reais, quatrocentos e trinta centavos e vinte e sete centavos), o que totaliza em gasto com transporte de funcionário de R\$ 3.110.017,41 (três milhões, cento e dez mil, dezessete reais e quarenta e um centavos).

Em defesa, argüiu a Recorrente que naquele ano desembolsou o valor total de R\$ 1.837.586,97 para pagamento de despesas com transporte de seus empregados temporários e celetistas, sendo tal valor desmembrado da seguinte forma: R\$ 1.637.324,09 com despesas para a compra de vales via FETRANSPOR (fls. 1388/1512) e R\$ 200.262,88 pago em dinheiro. Ou seja, menos de 11% foi realmente pago em pecúnia.

Mais adiante, aduziu que os valores informados na rubrica '0289 – reembolso de vale transporte' da folha de pagamento de determinado funcionário em um mês específico são, na verdade, valores correspondentes ao pagamento de férias (líquido de férias). Isto porque, devido ao erro incorrido no preenchimento de sua folha de pagamento, esta fez constar na rubrica "Vale Transporte - 0289" (R\$ 1.273.430,27) o valor líquido de férias pago aos funcionários, conforme resta cabalmente comprovado através da juntada dos "Recibos de Férias" e das "Folhas de pagamento analíticas" dos funcionários/meses relacionados na autuação. Faz prova do alegado a documentação anexada às fls. 2328/2521 – Folha Analítica, recibos de férias, relatório de folha-pagamento entregue à instituição financeira para depósito na conta –salário (Cartão pagamento eletrônico).

Analisando o lançamento, verifiquei que a sustentação do contribuinte encontra-se acobertada com documentação hábil a legitimar sua defesa.

Às fls. 1388/1512 anexou o contribuinte cópia das aquisições dos vale-transportes junto a FETRANSPOR (R\$ 1.637.324,09 – valor bruto); às fls. 2291/2327 (volume 12) constam cópias do razão da conta contábil nº 51050116 – Vale Transporte e da

folha 639 do Livro Diário de 2006 demonstrando o valor líquido (valor bruto deduzido do valor descontado dos empregados – 6% de salário base/vencimento) gasto com transporte (R\$ 1.266.514,44); às fls. 2328/2521 foram anexadas cópias dos recibos de férias, relatório da folha-de-pagamento entregue à instituição financeira para depósito na conta –salário (Cartão pagamento eletrônico) – R\$ 1.273.430,27 demonstrando que esta despesa não se refere a transporte dos funcionários, mas apenas ao valor pago a título de férias.

Todos os pagamentos efetuados nesta rubrica encontram-se devidamente registrados e comprovados de modo que devem ser excluída do lançamento.

O entendimento que prevalece nesta Corte Administrativa é que não há incidência de contribuição previdenciária sobre o vale transporte pago em pecúnia, considerando o caráter indenizatório da verba. Assim preceitua a Súmula nº 60, publicada no DOU em 09/12/2011, pág.32, da Advocacia Geral da União – AGU, vejamos:

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

Desse modo, o montante gasto pela empresa a título de vale-transporte, quer seja mediante cartão, via FETRANSPO (R\$ 1.637.324,09), quer seja em pecúnia (R\$ 200.262,88), não será base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Em relação ao montante de R\$ 1.637.324,09 registrado na rubrica “0289 – reembolso vale transporte”, ressalto que às fls. fls. 2328/2521 comprovou o contribuinte tratar-se de registro equivocado, sendo certa a sua vinculação ao pagamento de férias, razão pela qual excluo também este montante do lançamento.

3 – Auxílio Alimentação:

De acordo com o agente previdenciário, a empresa concedeu o benefício alimentação a seus empregados mediante o fornecimento de documentos que permitiram a aquisição de refeições ou de gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais, descontando dos beneficiários as parcela por eles legalmente suportadas. Além disso, a empresa remunerou, habitualmente, em folha de pagamento, sob os títulos de *Ticket Refeição* (rubrica 187), parte de seus empregados.

Aduziu, ainda, que todo o pagamento efetuado a título de vale-alimentação não se enquadraria na modalidades de execução do PAT (Portaria Interministerial TEM nº 3 de 01/03/2002).

Na defesa, sustentou a empresa que em 2006 desembolsou o valor total bruto de R\$ 2.298.821,43, para pagamento de despesas com alimentação de seus empregados temporários e celetistas, sendo que mais de 96% foi pago mediante concessão "Ticket Refeição", obtido junto as administradoras Cia Brasileira de Soluções e Serviços (Visa Vale) e Sodexho, conforme devidamente comprovado através das guias de pagamentos realizados a tais empresas, no ano de 2006 (fls. 2747/2737 - Doc. 15 da Impugnação).

Desse modo, do montante realmente concedido pela Recorrente a seus empregados a título de alimentação, no ano de 2006 (R\$2.298.821,43), menos de 4% foi

realmente pago em pecúnia (R\$ 85.298,97). Não existiu fornecimento de auxílio-alimentação em pecúnia no patamar de R\$ 575.203,11.

Justificou que a necessidade do pagamento em dinheiro se dava porque os empregados temporários contratados para executarem as obras denominadas "Construção horizontal", como contenção de encostas, manutenção de asfalto, drenagem e canalização de esgoto, etc., trabalhavam em lugares ermos e de difícil acesso, onde a alimentação, no geral, é fornecida nos próprios canteiros de obras por fornecedores caseiros, bares e botequins da redondeza, os quais não possuem estrutura para recebimento de "Ticket -Refeição", seja eletrônico, seja em papel.

Em relação ao fornecimento de alimento em pecúnia tenho adotado o entendimento segundo o qual tais parcelas pagas, por possuírem caráter indenizatório, não incorporam a remuneração, por conseguinte, não se subsumem à hipótese normativa das contribuições previdenciárias.

A verba alimentar destina-se a subsidiar as despesas com a refeição do empregado. Tem por finalidade proporcionar aumento de produtividade e eficiência laboral desses. Noutras palavras, o recurso é concedido 'para' o trabalho, não 'pelo' trabalho.

O próprio Superior de Tribunal de Justiça – STJ não discrepa:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - SALÁRIO IN NATURA - DESNECESSIDADE DE INSCRIÇÃO NO PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR-PAT - NÃO-INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - 1- Quando o pagamento é efetuado in natura, ou seja, o próprio empregador fornece a alimentação aos seus empregados, com o objetivo de proporcionar o aumento da produtividade e eficiência funcionais, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, sendo irrelevante se a empresa está ou não inscrita no Programa de Alimentação ao Trabalhador - PAT. 2- Recurso especial não provido. (STJ - REsp 1.051.294 - (2008/0087373-0) - 2ª T. - Relª Min. Eliana Calmon - DJe 05.03.2009 - p. 671)

Por outro lado, não obstante tenha o autuante considerado os valores pagos a título de alimentação (rubrica 0187) superiores aos valores pagos na rubrica diretamente relacionada com o salário base do empregado (rubrica 0002 - Dias Trabalhados) (fl. 62), esclareceu o contribuinte que os pagamentos correspondem aos valores pagos pelos **dias trabalhados no mês acrescido do adiantamento do auxílio alimentação do mês seguinte**. Sendo assim, explicou que o pagamento da remuneração era, na maioria das vezes, inferior ao do auxílio alimentação porque estava relacionado a apenas alguns dias de trabalho, conforme a data de admissão dos empregados (vide contratos juntados aos autos - fls. 3838/3898 - volume 20).

Analisando a documentação anexada pelo sujeito passivo, verifico que a assertiva do contribuinte é verossímil. Isto porque, a título exemplificativo, cito a funcionária **Lillian de Souza Pinto: na competência de 01/2006, ela recebeu R\$ 220,03** referente aos sete

dias de trabalho do mês de janeiro (considerando a data de admissão – 25.01.2006 - fls. 3839/3841) **mais R\$ 276,00** referente ao adiantamento do auxílio alimentação pelos 23 dias de trabalho do mês subsequente (fevereiro).

Não bastando, às fls. 2747/2737 comprovou o contribuinte que aproximadamente 96% do auxílio alimentação (na ordem de (R\$ 2.213.522,46) foi pago mediante fornecimento de tickets adquiridos perante as administradoras Cia Brasileira de Soluções e Serviços (Visa Vale) e Sodexho.

Importa registrar que às fls. 3987/3988 (doc. 19 da Impugnação) a empresa demonstrou encontrar-se inscrita no PAT - Programa de Alimentação ao Trabalhador desde 2004, fato este que afasta de imediato a cobrança das contribuições previdenciárias incidentes sobre o fornecimento de vale-refeição.

Diante dos fundamentos acima elencados, reputo inválido o lançamento.

Por todo o exposto:

CONHEÇO do Recurso Voluntário para dar-lhe TOTAL PROVIMENTO excluindo a cobrança efetuada nos presentes autos.

É como voto.

Foi assim que o conselheiro votou na sessão de julgamento, conforme registro.

(assinado digitalmente)

Andrea Brose Adolfo

Relatora ad hoc na data da formalização

Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo Oliveira - Redator designado ad hoc na data da formalização.

Para registro e esclarecimento, pelo fato do conselheiro responsável pelo voto vencido ter deixado o CARF antes de sua formalização e pelo fato do conselheiro responsável pelo voto vencedor não mais integrar o colegiado, fui designado AD HOC para redigir o voto vencedor.

Esclareço que aqui reproduzo - integralmente - as razões de decidir do então conselheiro responsável pelo voto vencedor, constantes dos arquivos do CARF, com as quais não necessariamente concordo.

Feito o registro.

Alimentação em pecúnia e Multa.

A discordância quanto ao entendimento da ilustre Relatora restringe-se à parte do lançamento referente à “alimentação” fornecida em pecúnia.

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 pagamentos 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 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 inexistia 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, a não incidência da contribuição previdenciária sobre alimentação restringe-se à distribuição in natura ou, no caso de fornecimento em ticket, 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, portanto, a despeito de sua inscrição no PAT (fls. 3.899), entendo que o lançamento deve ser mantido quanto aos valores pagos em pecúnia aos trabalhadores a título de “alimentação”.

Diante da manutenção de parte do lançamento, cumpre analisar a retroatividade da multa de ofício. O art. 35 da Lei nº 8.212/1991, na época dos fatos geradores, dispunha a respeito das multas de mora, aplicáveis, inclusive, nas hipóteses de lançamento de ofício. Tal dispositivo era aplicável em diversas situações, inclusive no lançamento de ofício (“créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento”) e com percentuais que avançavam não só em relação ao tempo de mora como também em razão da fase processual ou procedimental (lançamento, inscrição em dívida ativa, ajuizamento da execução fiscal, etc.). Nesse sentido, conclui-se que, a despeito de ser intitulada de multa de mora, punia não só a prática do atraso, mas também a necessidade de movimentação do aparato estatal que cumpria o dever de ofício de se mobilizar para compelir o contribuinte ao recolhimento do tributo, agora, acompanhado da denominada multa de ofício.

Ora, multa de mora pressupõe o recolhimento espontâneo pelo contribuinte e a multa de ofício tem como premissa básica a atuação estatal. Destarte, se o dispositivo reuniu duas hipóteses de naturezas jurídicas distintas, pouco importa a denominação utilizada pelo legislador (“multa de mora”), sendo de se reconhecer, conforme o caso, de que instituto jurídico efetivamente está se tratando.

Isso importa no caso em comento porque os dispositivos legais que disciplinavam a cominação de penalidades pecuniárias decorrentes do não recolhimento tempestivo de contribuições previdenciárias sofreram profundas alterações pela Medida Provisória nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009. Pode-se afirmar, de pronto, que a legislação ora vigente faz distinção mais precisa entre multa de mora e multa de ofício, não incidindo no equívoco terminológico da redação vigente à época dos fatos geradores.

É sabido que em razão do que dispõe o art. 144 do CTN, vigora com intensidade no Direito Tributário o princípio geral de direito intertemporal do *tempus regit actum*, de sorte que o lançamento tributário é regido pela lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Ocorre que, apesar do princípio de direito intertemporal citado, o art. 106, II, ‘c’ do CTN, prevê a retroatividade benigna em matéria de infrações tributárias:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Portanto, é preciso reconhecer que se aplica a lei vigente à data da ocorrência do fato gerador, exceto se nova legislação cominar penalidade menos severa.

Importa nos aqui, não a multa de mora, que continua prevista no artigo 35 da Lei nº 8.212/91 c.c. artigo 61 da Lei nº 9.430/96, mas a multa de ofício, hoje estabelecida no artigo 35A da Lei nº 8.212/91 c.c. artigo 44 da Lei nº 9.430/96:

Lei nº 8.212/91:

Art. 35A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Lei nº 9.430/96:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

Se cotejarmos os percentuais de multa previstos no antigo artigo 35 da Lei nº 8.212/91 com o percentual de multa previsto no artigo 44, I, da Lei nº 9.430/96, concluiremos que, a princípio, a multa prevista na legislação pretérita, vigente à época dos fatos geradores, é menor e, portanto, mais benéfica que a multa estabelecida na novel legislação.

Sendo assim, entende-se que deveria a autoridade fiscal lançadora ter comparado a multa prevista na redação anterior do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 com a multa hoje prevista no artigo 35A da Lei nº 8.212/91. Se tivesse efetuado tal comparativo, concluiria pela aplicação, a princípio, da multa prevista na redação anterior do artigo 35 da Lei nº 8.212/91.

Todavia, a autoridade fiscal, aplicando o Parecer PGFN CAT nº 443/2009, efetuou comparativo considerando a soma da sanção decorrente de infração à obrigação principal (recolhimento do tributo) com a sanção decorrente de infração à obrigação acessória

(declaração em GFIP), como se ambas tivessem sido substituídas pela multa de ofício ora estipulada no artigo 35A da Lei nº 8.212/91. Assim, foi levada ao equívoco de que a legislação superveniente seria mais benéfica (multa de ofício de 75%) em parte das competências.

Como a sanção por descumprimento de obrigação principal e a sanção por descumprimento de obrigação acessória têm natureza distintas, o comparativo sempre deve ser feito entre sanções decorrentes de infrações às obrigações principais ou entre sanções decorrentes de infrações às obrigações acessórias, nunca mesclando ou somando umas e outras.

Como afirmado, se tivesse procedido na forma proposta, concluiria pela aplicação, a princípio, da multa prevista na redação anterior do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 para todas as competências. E afirma-se “a princípio”, pois, em certas circunstâncias, ainda que eventuais e futuras, os percentuais antes previstos no artigo 35 podem se mostrar mais gravosos, na hipótese de crédito inscrito em dívida ativa, após o ajuizamento da ação fiscal (antigo artigo 35, III, alíneas c e d, da Lei nº 8.212/91). Portanto, apenas nestas situações específicas é que a aplicação da novel legislação deve prevalecer.

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, DAR LHE PROVIMENTO PARCIAL para que sejam mantidos, exclusivamente, os valores pagos em pecúnia aos trabalhadores a título de “alimentação”. Quanto à multa pelo descumprimento de obrigação principal, devem ser aplicadas as disposições do art. 35, II, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.876/99, para o período anterior à entrada em vigor da Medida Provisória n. 449 de 2008, ou seja, até a competência 11/2008, inclusive.

Foi assim que o conselheiro votou na sessão de julgamento, conforme registro.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira

Redator ad hoc na data da formalização