



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

**Processo n°** 11052.000578/2010-57  
**Recurso n°** Embargos  
**Acórdão n°** 2202-004.533 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 5 de junho de 2018  
**Matéria** OMISSÃO  
**Embargante** SERES SERVIÇOS DE RECRUTAMENTO E SELEÇÃO PESSOAL LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

Ementa:

OMISSÃO. DISPOSITIVO DO ACÓRDÃO. LEITURA DO VOTO.

É necessário sanear a omissão constante no dispositivo do acórdão, sendo possível fazê-lo pela leitura dos termos dos votos. O voto "vencido" só o é na parte em que há divergência, sendo integralizado pelo voto vencedor. Ali onde o voto vencedor não se pronuncia diferentemente, é válido o voto "vencido".

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os Embargos de Declaração para que, sanando a obscuridade apontada, o dispositivo do acórdão embargado passe a ter a redação proposta nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Ronnie Sores Anderson - Presidente.

(assinado digitalmente)

Dilson Jatahy Fonseca Neto - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Martin da Silva Gesto, Waltir de Carvalho, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Dilson Jatahy Fonseca Neto, Reginaldo Paixão Emos (suplente convocado) e Ronnie Soares Anderson.

## Relatório

Trata-se, em breves linhas, de auto de infração lavrado em desfavor da Contribuinte para constituir crédito tributário referente a Contribuições Sociais Previdenciárias. Tendo a Contribuinte impugnado, a DRJ manteve integralmente o lançamento. Inconformada, a Contribuinte interpôs recurso voluntário, que foi julgado parcialmente procedente. Retornam os autos diante da oposição de embargos de declaração, pelo Contribuinte, no qual se alega omissão e obscuridade.

Feito o breve resumo da lide, passo ao relatório pormenorizado dos autos.

Em 30/08/2010 foi lavrado o AI DEBCAD nº 37.285.950-5 (fls. 2/35) para constituir crédito tributário referente a Contribuições Sociais Previdenciárias. Conforme o relatório fiscal (fls. 59/69 e docs. anexos fls. 70/644),

*"6. Com fulcro nas folhas de pagamento, Guias de Recolhimento do FGTS e Informações a Previdência Social - GFIP -, e escrituração contábil, os fatos geradores das contribuições lançadas neste AI ocorreram com os pagamentos de remunerações, destinadas a retribuir o trabalho, efetuados pela autuada a empregados, que lhe prestaram serviços, não oferecidas à tributação previdenciária, e não declaradas em GFIP*

### *V - DAS UTILIDADES PAGAS EM PECÚNIA.*

*7. Conforme dispõe a Lei 8.212/91, entende-se como remuneração de empregados, e, portanto, na esfera de incidência das contribuições sociais, a totalidade dos rendimentos destinados a retribuir o trabalho, pagos a qualquer título. Ou seja, independente do nome atribuído ao rendimento (rubrica), este incorpora à remuneração se sua natureza for remuneratória, não podendo o contribuinte eximir-se das contribuições sociais incidentes.*

*8. A existência de institutos que disciplinam algumas conquistas sociais, tais como a Instituição do Vale-Transporte e o Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, não descaracteriza a natureza remuneratória de rubricas pagas em pecúnia sob o título de transporte ou alimentação. Ou seja, estes institutos não transfiguram suas naturezas remuneratórias em indenizatórias, e, por conseguinte, não as afastam da incidência das contribuições sociais.*

*9. Prova disso é que as utilidades Transporte e Alimentação só deixam de incorporar à remuneração, e, portanto, não constituem base de incidência das contribuições sociais, se forem concedidos nas condições definidas nas respectivas leis que as disciplinam.*

*10. Neste procedimento fiscal, verificamos que os pagamentos em pecúnia efetuados pela autuada a seus empregados, a título de **transporte** e **alimentação** não se enquadram nestas condições, como veremos adiante." - fl. 60 (grifos no original);*

Intimada, a Contribuinte protocolou impugnação (fls. 653/718 e docs. anexos fls. 719/4.011). A DRJ então proferiu o acórdão nº 12-36.469, de 31/03/2011 (fls. 4.018/4.032), que manteve integralmente o lançamento.

Cientificada do resultado em 27/09/2011 (fl. 4.035), a Contribuinte protocolou recurso voluntário em 26/10/2011 (fls. 4.036/4.082). Chegando ao CARF, foi proferido o acórdão nº 2302-003.619, de 10/02/2015 (fls. 4.098/4.115), que deu provimento parcial ao recurso, e restou assim ementado e acordado:

*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.*

Intimada da decisão, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs recurso especial (fls. 4.117/4.128). A Contribuinte, intimada em 07/06/2016 (fls. 4.137/4.138), por sua vez solicitou em 13/06/2016 (fl. 4.139) a juntada de Embargos de Declaração (fls. 4.140/4.145, além de arquivos não pagináveis, e repetido às fls. 4.149/4.154), argumentando, em síntese:

*"Pela leitura do v. Acórdão ora embargado, se verifica que o provimento parcial do Recurso Voluntário teve como conclusão (em sua parte dispositiva, proferida pelo voto vencedor) a manutenção da exigência das contribuições previdenciárias devidas pela ora Embargante apenas sobre os valores pagos em pecúnia aos trabalhadores a título de "alimentação".*

*Contudo, nesse ponto, incorreu o v. acórdão em obscuridade/omissão, na medida em que, na parte dispositiva do voto vencedor, não discriminou/reconheceu o quantum em pecúnia que foi efetivamente pago pela Embargante aos seus trabalhadores a título de alimentação." - fl. 4.141;*

*(...)*

*"Outrossim, o v. acórdão embargado concluiu pela necessidade de redução da multa de ofício aplicada a título de descumprimento de obrigação principal quando da lavratura do Auto de Infração, para reconhecer que a multa mais benéfica à Embargante é a aplicável sob a égide da legislação anterior, cuja redação era conferida pela Lei n.º 9.876/99 à Lei n.º 8.212/91 (art. 35), ou seja, para o período anterior à entrada em vigor da Medida Provisória n.º 449/2008, no que tange à competência de até nov/2008." - fl. 4.142;*

*"No entanto, em que pese o v. acórdão ter reconhecido que a Fiscalização não comparou isoladamente, a (i) multa de mora antiga com a multa de ofício atual; e as (ii) multas por*

*descumprimento de obrigações acessórias hoje vigentes e àquelas válidas à época do fato gerador, e que, na verdade, causou um verdadeiro “mix” errôneo na aplicação da legislação anterior e atual com a soma das multas de natureza distintas, previstas na legislação anterior (para acessório e principal), comparando-as com aquelas atualmente vigentes nas duas situações, cumpre ressaltar que, neste ponto, também restou em obscuridade/omissão o voto vencedor, na medida em que não restou claro quais os percentuais que devem ser aplicados na imposição das multas/penalidades ora reconhecidas, por descumprimento de obrigação principal.” - fl. 4.143.*

Solicitou também, em 21/06/2016 (fl. 4.158), a juntada de contrarrazões ao recurso especial da fazenda (fls. 4.159/4.178).

Os embargos foram admitidos pela presidência da 2ª SEJUL (fls. 4.184/4.190) ante a extinção da turma e do mandato do conselheiro de origem. Admitiu-o nos seguintes termos:

***(a) Das omissões e obscuridades quanto ao valor a ser excluído da base de cálculo de incidência da Contribuição Previdenciária a título de alimentação***

*Segundo o embargante, pela leitura do Acórdão ora embargado, se verifica que o provimento parcial do Recurso Voluntário teve como conclusão (em sua parte dispositiva, proferida pelo voto vencedor) a manutenção da exigência das contribuições previdenciárias devidas apenas sobre os valores pagos em pecúnia aos trabalhadores a título de “alimentação”. **(grifos do embargante)** em pecúnia que foi efetivamente pago pela Embargante aos seus trabalhadores a título de alimentação. **(grifos do embargante)***

*(...)*

*Conclui que, merece reparo o acórdão embargado, a fim de sanar a omissão/obscuridade no que concerne à parte dispositiva do mesmo, proferida em sede de voto vencedor, de modo que passe a constar o quantum que deverá ser mantido a título de base de cálculo de contribuição previdenciária devida, ou seja, o valor de R\$ 85.298,97 – realmente pago – em pecúnia a título de “alimentação” pela Embargante.*

***(b) Das omissões e obscuridades quanto ao cálculo das multas aplicáveis com base no princípio da retroatividade benigna***

*Neste ponto, o embargante alega que não restou claro quais os percentuais que devem ser aplicados na imposição das multas/penalidades, por descumprimento de obrigação principal.*

*(...)*

Com relação a omissão/obscuridade apontada no item (a), de fato assiste razão à Embargante.

*Em que pese a decisão ter sido clara ao determinar que fossem excluídas da base de cálculo os valores pagos a título de alimentação na forma de ticket-refeição, uma vez que o contribuinte comprovou a sua inscrição no PAT (Programa de Alimentação do Trabalhador), os valores pagos em Pecúnia não foram quantificados no voto vencedor, na ementa e nem no dispositivo que registrou a decisão.*

*E essa quantificação é primordial para o entendimento do que foi decidido pelo colegiado, tendo em vista que o quantitativo em espécie que foi pago aos empregados do contribuinte é motivo de discussão desde a fase impugnatória em sede de 1ª instância.*

*Enquanto o contribuinte afirma que o valor pago em pecúnia é de R\$ 85.298,97, a fiscalização concluiu que este valor seria de R\$ 575.203,11,*

*Portanto, é necessário suprir a omissão/obscuridade, que restou constatada, mediante a prolatação de novo Acórdão.*

Já, referente a 2ª omissão/obscuridade alegada, não assiste razão ao embargante.

(...)

*Diante do exposto, deve-se acolher parcialmente os Embargos de Declaração e, conseqüentemente, submeter os autos novamente à apreciação do Colegiado, com vistas a sanar o vício apontado pelo Embargante no **item (a)**.*

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Dilson Jatahy Fonseca Neto - Relator

Os Embargos de Declaração são tempestivos e preenchem os demais requisitos de admissibilidade, portanto deles conheço.

Observa-se, outrossim, que a presidência da 2ª SEJUL admitiu os Embargos apenas parcialmente. Nos termos do art. 65, § 3º, do Anexo II ao RICARF, a rejeição é definitiva, razão pela qual não retorna para julgamento os argumentos levantados pela Contribuinte em relação à multa. A lide limita-se, portanto, à definição do montantes pago em pecúnia a título de alimentos.

### **Do valor dos alimentos pagos em pecúnia**

Como bem anotou a Contribuinte, o acórdão embargado excluiu da base de cálculo os valores pagos a título de vale-transporte e, em relação aos valores pagos a título de

alimentos, excluiu especificamente o montante fornecido *in natura* ou em *tickets*. Manteve, entretanto, os valores de alimentos pagos em pecúnia.

É o que se extrai do dispositivo do acórdão, que merece ser transcrito novamente:

*"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." - fl. 4.099.*

Em linha direta, foi o quanto concluiu o voto condutor, conforme o seu dispositivo:

*"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 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. 449 de 2008, ou seja, até a competência 11/2008, inclusive." - fl. 4.115.*

Conforme a Contribuinte, ficou omissa ou, ao menos, obscura, a questão da definição do *quantum* desse valor de alimentos pagos em pecúnia. Efetivamente, a fiscalização afirmou que havia sido no valor de R\$ 575.203,11 (fl. 484), mas tanto na sua impugnação (fl. 694/701) quanto em seu recurso voluntário (fl. 4.062/4.076), a Contribuinte afirmou que o valor de alimentos pagos em pecúnia foi no montante de R\$ 85.298,97.

Pois bem.

Uma vez que a Contribuinte expressamente suscitou tal questão no seu Recurso Voluntário, a matéria realmente foi objeto de litígio. Outrossim, observa-se que no dispositivo do acórdão efetivamente não consta qual a solução alcançada pela turma no acórdão embargado.

Retornando aos votos que compõem o acórdão, percebe-se que o voto vencido atestava:

*"Desse modo, do montante realmente concedido pela Recorrente a seus empregados a título de alimentação, no ano de 2006 (R\$ 2.298821,43), 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." - fl. 4.110.*

Já o voto vencedor não discorda da análise dos fatos, mas apenas da conclusão de direito. Entende que, a despeito do montante do valor pago em pecúnia, o simples fato de ser pago em pecúnia é suficiente para enquadrá-lo no conceito de salário-de-contribuição. É o que se extrai do seguinte trecho:

*"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'. (...)*

*(...)*

*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 sobre 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'." - fls. 4.112/4.113.*

Portanto, entendo que o voto vencedor apenas divergiu do voto vencido quanto à questão de direito, mas não quanto à análise dos fatos. Em consequência, entendo que não houve verdadeira omissão que seja saneada, mas mera obscuridade. A turma efetivamente decidiu sobre a questão do montante de alimentos pagos em espécie, tal como também decidiu sobre a questão do vale-transporte.

Tendo o voto vencedor divergido tão somente quanto à questão de direito em relação aos alimentos, o voto "vencido" o é apenas nessa questão. É válido em relação ao restante. Tanto assim que o voto vencedor não se pronunciou sobre a questão do vale-transporte, vez que o voto "vencido" já havia se pronunciado sobre esse ponto. Igualmente, não

se pronunciou sobre o montante dos valores de alimentos pagos em pecúnia, vez que o voto "vencido" já havia se pronunciado sobre esse ponto.

Ainda assim, para que não surjam dúvidas no momento da execução da decisão, é conveniente retificar o referido dispositivo, para que conste a solução.

### **Dispositivo**

Diante de tudo quanto exposto, voto por conhecer dos Embargos de Declaração para que, sanando a obscuridade apontada, o dispositivo do acórdão embargado passe a ter a seguinte redação:

*"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, **mantendo a incidência sobre o valor de alimentos pago em espécie no montante de R\$ 85.298,97** 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)

Dilson Jatahy Fonseca Neto - Relator