



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12898.000077/2009-58
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-009.606 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de setembro de 2022
Recorrente CASTLE AIR TAXI AEREO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO *IN NATURA*. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INSCRIÇÃO NO PAT. IRRELEVÂNCIA.

A concessão de auxílio alimentação *in natura* pelo empregador aos seus empregados não integra o salário-de-contribuição, de modo que não compõe a base de cálculo das contribuições previdenciárias, independentemente do empregador estar ou não inscrito no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo do tributo lançado os valores pagos a título de auxílio alimentação.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernando Gomes Favacho - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata o Auto de Infração DEBCAD 37.205.481-1, no valor consolidado em 17/02/2009 de R\$ 160.016,71 (fl. 08), de contribuições previdenciárias devidas por Castle Air Taxi Aereo Ltda quanto as competências de 01/2004 a 12/2004. As rubricas são Contribuição da Empresa sobre a Remuneração de Empregados, Contribuição das empresas para financiamento

dos benefícios em razão da incapacidade laborativa, além dos acréscimos de multa e juros. A quota da empresa para o Fundo de Previdência e Assistência Social corresponde a 20% do salário de contribuição dos segurados empregados. O Financiamento dos benefícios, a 2% sobre a mesma base.

O Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal teve como resultado seis Autos de Infração (fl. 31). Conforme o **Relatório do Auto de Infração** (fl. 34 a 39), constitui fato tributário das contribuições lançadas o fornecimento de alimentação aos segurados empregados, através de vale alimentação e diárias de viagem, em inobservância aos requisitos legais no período de 01/2004 a 12/2004.

Quanto a alimentação, o Relatório escreve que não foram cumpridos todos os requisitos para que os valores pagos a título de alimentação não sejam incluídos na base de cálculo das contribuições – especificamente a inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT. E, no caso das diárias para viagens, que a norma legal foi categórica ao estabelecer que como condição de exclusão dever ser respeitado o limite máximo de 50% do total da remuneração mensal. Formalizou-se, ainda, Representação Fiscal para Fins Penais.

A empresa apresentou **Impugnação** (fl. 78 a 88), onde aduz que o contrato firmado com a Petrobrás prevê a prestação de serviços de afretamento de helicópteros para transporte de pessoal e carga para plataformas de petróleo em qualquer unidade da Federação, do que decorre não haver fixação de trabalhadores em determinada base. Assim sendo, as diárias pagas destinam-se a cobrir as despesas com os deslocamentos de seus funcionários entre as cidades do Rio de Janeiro e de Macaé. Sua natureza é indenizatória, portanto.

Invoca que parte das diárias lançadas não ultrapassou o limite de 50% da remuneração dos segurados, conforme documentos juntados, e, portanto, estão albergadas pela alínea "h" ("as diárias para viagens"); do § 9º ("Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente") do art. 28 da Lei 8.212/1991. Porém, as diárias que ultrapassaram tal limite seriam enquadráveis na alínea "m" ("os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho") do mesmo dispositivo legal.

Alega também a inconstitucionalidade do imposto sobre diárias. Dado não possuir contraprestação estatal, é um imposto extraordinário e deveria ser instituído por lei complementar. Finalmente, alega que a inscrição no PAT é facultativa.

No **Acórdão** 12-29.173 – 15ª Turma da DRJ/RJ1, em Sessão de 15 de março de 2010 (fls. 2.003 a 2.011) a Impugnação foi julgada parcialmente procedente – e o valor passou a constar como RS 33.498,81, com os acréscimos legais a serem calculados quando do recebimento.

Pela procedência, excluiu-se os valores de diárias comprovadamente restritos ao limite, dando razão ao contribuinte com base na alínea "h" do §9º do art. 28 da Lei 8.212/1991.

No que a impugnação foi tida como improcedente, motivou-se, quanto as diárias que ultrapassam os 50% da remuneração, que tratar como parcelas "extra folha" os valores pagos

de diárias prejudicam os valores a serem recebidos pelos trabalhadores no futuro como aposentadoria, além da impossibilidade de julgar a constitucionalidade de lei em âmbito administrativo. E, sobre o salário de contribuição, entendeu-se que a isenção está condicionada a exigência do PAT e, tal como consta no CTN, não pode ser interpretada extensivamente.

Cientificada em 03/08/2010 (fl. 2.026), a Castle Air Táxi Aéreo Ltda apresentou **Recurso Voluntário** (2.027 a 2.037). Nele argumenta, em síntese, que as diárias possuem natureza de indenização (Lei 8.212/1991, art. 28, “h” e “m”), que o imposto sobre diárias é inconstitucional e que a inscrição no PAT é facultativa.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Gomes Favacho, Relator.

Admissibilidade

Dado que a contribuinte foi cientificada em 03/08/2010 e o Recurso Voluntário foi interposto em 01/09/2010, está posto o cumprimento do prazo de 30 dias. O Recurso é tempestivo.

Inconstitucionalidade do imposto sobre diárias

O contribuinte alega que a falta da contraprestação direta (benefícios a serem futuramente usufruídos pelos trabalhadores ou seus familiares) transforma a espécie em imposto – o que demanda lei complementar para sua instituição. O Acórdão julga, em contrapartida, que o que prejudica os valores a serem recebidos é não informar em folha de pagamento os valores integrais pagos aos seus segurados empregados.

A discussão da constitucionalidade e classificação das contribuições sociais foi há muito superada pelos Tribunais Superiores. Não se tratam de impostos, que são “não vinculados” a uma contraprestação estatal direta – consistem em fatos ou acontecimentos indiferentes à ação estatal (art. 16 do CTN), mas, ao contrário destes, para se instituir uma contribuição é necessária a paralela criação de norma que afete sua arrecadação, com previsão de destinação a fundo, órgão ou despesa. Aí reside a diferença – na norma de criação das contribuições. Contribuições, assim, são diferentes de impostos.

Nesse sentido, a falta da contraprestação direta, se houver, não descaracteriza a natureza tributária da cobrança. Ir além necessitaria enfrentar a constitucionalidade do tributo.

No mais, descabe a análise da constitucionalidade de normas em âmbito administrativo, conforme a Súmula CARF nº 2: *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Diárias acima de 50% e Natureza indenizatória

O que consta no Relatório Fiscal:

(fl. 34) 3. Constitui fato gerador das contribuições lançadas o **fornecimento de alimentação aos segurados empregados, através de vale alimentação e diárias de viagem**, em inobservância aos requisitos legais no período de 01/2004 a 12/2004 (...)

(fl. 36) 6. Da inobservância da norma legal. Foi solicitada a documentação que comprovasse o cumprimento dos requisitos legais, conforme descrito no item 5 deste relatório, **mais precisamente** o comprovante de inscrição no Programa de alimentação do Trabalhador - PAT e **o demonstrativo das diárias pagas**. Tais documentos não foram apresentados. O contribuinte admitiu que não possuía inscrição no PAT para o ano de 2004, vindo, somente, a fazê-lo posteriormente.

A Súmula nº 101 do TST, de 2005, põs termo à discussão: *Integram o salário, pelo seu valor total e para efeitos indenizatórios, as diárias de viagem que excedam a 50% (cinquenta por cento) do salário do empregado, enquanto perdurarem as viagens*. Dentre as alterações trazidas pela Lei 13.467/2017, não mais se prevê a questão do excedente de cinquenta por cento, o que não altera a aplicação do fato à lei da época (Súmula 112 do STF).

Finalmente, observo que a Súmula CARF nº 2 novamente se aplica ao tema, posto o julgamento não poder ser *contra legem* em âmbito administrativo.

Alimentação. Facultatividade da inscrição no PAT.

O que consta no Relatório Fiscal:

(fl. 34) 3. Constitui fato gerador das contribuições lançadas o **fornecimento de alimentação aos segurados empregados, através de vale alimentação e diárias de viagem**, em inobservância aos requisitos legais no período de 01/2004 a 12/2004 (...)

(fl. 36) 6. Da inobservância da norma legal. Foi solicitada a documentação que comprovasse o cumprimento dos requisitos legais, conforme descrito no item 5 deste relatório, **mais precisamente o comprovante de inscrição no Programa de alimentação do Trabalhador - PAT** e o demonstrativo das diárias pagas. Tais documentos não foram apresentados. O contribuinte admitiu que não possuía inscrição no PAT para o ano de 2004, vindo, somente, a fazê-lo posteriormente.

Em nenhum momento o Auto de Infração, ou mesmo o Acórdão, questiona se o desconto em folha corresponde efetivamente a pagamento a título de alimentação ou não, mas somente a **necessidade de a empresa estar inscrita no Programa de Alimentação ao Trabalhador – PAT para fins de exclusão da base de cálculo do tributo destinado à Previdência**.

Pela Convenção Coletiva de Trabalho (fl. 42 a 56), há previsão do pagamento de diária de alimentação (Cláusula 4ª em valor afixado).

Eis o ponto sobre a exclusão da base de cálculo das contribuições previdenciárias:

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

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;

m) os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

A jurisprudência é pacífica quanto a não incidência das contribuições previdenciárias sobre o auxílio-alimentação pago *in natura*, ainda que fornecido por empresa não inscrita no programa de alimentação aprovado pelos órgãos governamentais (Programa de Alimentação do Trabalhador — PAT).

A Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 1.453/2014 alterou o inciso III do art. 58 da IN RFB nº 971/2009 para retirar o requisito de concordância com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e Emprego (MTE) para fins de tributação da alimentação *in natura*.

Seção V. Das Parcelas Não-Integrantes da Base de Cálculo

Art. 58. Não integram a base de cálculo para fins de incidência de contribuições:

~~III - a parcela in natura recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e Emprego (MTE), nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;~~

~~III - a parcela in natura do auxílio alimentação; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1453, de 24 de fevereiro de 2014)~~

III - o auxílio-alimentação, vedado seu pagamento em dinheiro, observado o disposto no § 2º; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1867, de 25 de janeiro de 2019)

Dado que o único argumento constante no Acórdão é que somente integram o salário de contribuição os valores relativos à alimentação fornecida sem a devida inscrição no programa oficial instituído pela Lei nº 6.321/1976: PAT - Programa de Alimentação do Trabalhador, e que essa exigência não mais persiste a partir de 2014, cabe observar se é o caso de manter a exigência da inscrição no PAT por este Conselho.

No Superior Tribunal de Justiça, a questão está pacificada.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ALIMENTAÇÃO FORNECIDA PELO EMPREGADOR. PAGAMENTO IN NATURA. NÃO INCIDÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO. INSCRIÇÃO NO PAT. DESNECESSIDADE. PRECEDENTES. SÚMULA 83/STJ.

1. Caso em que se discute a incidência da contribuição previdenciária sobre as verbas recebidas a título de auxílio-alimentação in natura, quando a empresa não está inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT.

2. A jurisprudência desta Corte pacificou-se no sentido de que o auxílio-alimentação in natura não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não possuir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do

Trabalhador - PAT. Precedentes: EREsp 603.509/CE, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, DJ 8/11/2004; REsp 1.196.748/RJ, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2010; AgRg no REsp 1.119.787/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 29/6/2010.

3. Agravo regimental não provido.

Entendo, com base no Parecer PGFN/CRJ nº 2117/2011, onde se defende que nas decisões que envolvam o auxílio-alimentação *in natura* a Procuradoria seja dispensada de contestar e recorrer das decisões contrárias, que não há motivo para manter a autuação. Se a própria PGFN já se manifestou no sentido de não mais contestar ou recorrer, deve ser reformada a decisão na parte relacionada ao auxílio-alimentação.

Conclusão

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário e, no mérito, voto pelo seu parcial provimento unicamente quanto a não incidência das contribuições sociais previdenciárias sobre os pagamentos realizados a título de auxílio alimentação.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Gomes Favacho