



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13864.000047/2009-00
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2003-003.651 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**
Sessão de 23 de setembro de 2021
Recorrente VPE LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA. AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR. PAT. ALIMENTAÇÃO *IN NATURA*. ISENÇÃO. INSCRIÇÃO NO PAT. DESNECESSIDADE.

Considera-se salário-de-contribuição para o empregado e trabalhador avulso a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. A natureza jurídica dos valores pagos não depende da denominação dada pelo empregador.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez - Presidente.

(assinado digitalmente)

Ricardo Chiavegatto de Lima - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (Presidente), Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Wilderson Botto e Ricardo Chiavegatto de Lima (Relator).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (e-fls. 190 e ss.), interposto contra o Acórdão n.º 05-28.322 da 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas/SP – DRJ/CPS (e-fls. 169 e ss.), que por unanimidade de votos julgou improcedente a Impugnação do contribuinte impetrada face ao Auto de Infração DEBCAD 37.036.372-8 (e-fls. 02 e ss.), referente a contribuições previdenciárias cuja base de cálculo envolve os valores pagos relativos a alimentação “*in natura*”, consolidado em 19/01/2009.

2. Esclareça-se, por oportuno, que este Acórdão refere-se aos presentes Autos, 13864.000047/2009-00 - DEBCAD 37.036.372-8, além dos Autos 13864.000048/2009-46 DEBCAD 37.036.367-1 e 13864.000049/2009-91 DEBCAD 37.036.371-0, uma vez que em para todos os processos foi exarada a única a Decisão *a quo* acima referida, contra a qual foi interposto apenas um Recurso Voluntário, juntado a este processo.

3. Adota-se, em sua essência, o Relatório do Acórdão da 6ª Turma da DRJ/CPS, por bem esclarecer os fatos da lide, com a devida vênica cabível:

Relatório:

Trata-se de auto de infração n.º 37.036.372-8 referente às contribuições previdenciárias previstas no art. 22, incisos I e II, da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, relativas aos períodos de apuração de janeiro/2004 a dezembro/2004, tendo o auditor fiscal assim relatado as irregularidades apuradas (fls. 72/76):

O sujeito passivo forneceu alimentação aos seus empregados, sem estar inscrito no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT do Ministério do Trabalho e Emprego.

De acordo com o art. 28 § 9º, alínea "c" da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, o fornecimento de alimentação aos empregados não integra o salário de contribuição desde que seja realizado de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e Emprego.

Tendo em vista que o sujeito passivo forneceu alimentação aos seus empregados sem estar inscrito no PAT, o valor das despesas diretas com o fornecimento de alimentação aos empregados, integra o salário de contribuição.

As despesas diretas com alimentação foram apuradas com base nos valores contabilizados nas contas n.º 4.1.1.01.0003 - ALIMENTAÇÃO/CESTA BÁSICA e 4.2.3.03.0018 - LANCHES E REFEIÇÕES.

Na apuração da base de cálculo foram deduzidos os valores descontados dos empregados em folhas de pagamento a título de alimentação/refeição, Conforme demonstrado no ANEXO I que acompanha este Relatório Fiscal.

Cientificada regularmente em 27/01/2009 (fl. 99), a contribuinte apresentou impugnação em 18/02/2009 (fls. 106/117), na qual, de início, alega que, conforme protocolo anexado aos autos, requereu fotocópia integral do processo administrativo, mas até a data da apresentação da impugnação não lhe fora disponibilizado acesso ao referido processo. Diante disso, acrescenta, teria formulado a defesa, porém, ficando impossibilitada de verificar eventuais vícios no processo administrativo, em total contrariedade ao art. 5º, inciso XXXIII, da Constituição Federal. Consequentemente, a autuada requer que lhe seja conferido *o direito de vista dos autos antes do julgamento e direito a manifestação posterior a data do prazo para impugnação, para manifestar-se quanto a eventuais vícios que por ventura possam existir no processo administrativo ora impugnado.*

A seguir a impugnante alega em síntese que:

- é legítima possuidora do complexo de minério conhecido como Pedreira Dutra Ltda. e Comercial Grande Dutra Ltda. Em 31/08/2007, a área cuja posse é exercida pela autuada foi invadida arbitrariamente, mediante força c sem amparo legal, por pessoa que acreditava poder exercer a administração do local. Em face disso, propôs Ação de

Reintegração de Posse, com pedido de liminar, a qual foi concedida. Após a reintegração de posse, foi constatada a ausência de grande quantidade de documentação, ocasionando o ajuizamento de Ação Cautelar de Busca e Apreensão, conforme documentos anexados aos autos. Por essa razão, a documentação apresentada ao Fisco está incompleta, não possuindo a contribuinte, que age de boa-fé, meios de apresentá-la até ulterior decisão da ação supra mencionada;

- não há exigência de que a empresa esteja inscrita no PAT. *A alimentação fornecida pela empresa não foi paga em dinheiro para os trabalhadores, mas sim com o fornecimento de alimentação e cestas básicas. Não pode a autoridade administrativa considerar devida a contribuição previdenciária sobre a alimentação fornecida pela empresa, sob o simples argumento de que não estaria inscrita no PAT. De fato o artigo 28, § 9º, alínea "c" da Lei 8.212 de 1991, menciona 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 Previdência Social", no entanto, a lei em momento algum impõe determinada condição. O entendimento de que somente as empresas inscritas no PAT pudessem fornecer alimentação a seus trabalhadores é arbitrária e nega os fundamentos, sob os quais a lei foi instituída. O nosso Egrégio Superior Tribunal de Justiça já consolidou entendimento no sentido de que a alimentação fornecida pelo empregador não integra o salário contribuição, esteja a empresa inscrita ou não no PAT;*

- o Sr. Fiscal considerou as despesas com refeições e lanches integrantes da conta denominada "LANCHES E REFEIÇÕES" como despesas com empregados, no entanto tais despesas são da empresa e referem-se a fornecimento de lanches a clientes, coffee break, etc., ou seja não são passíveis de tributação, quem dirá de se considerar salário de contribuição;

- quanto à contribuição relativa aos Riscos Ambientais do Trabalho - RAT incidente sobre as verbas de alimentação que foram consideradas salário de contribuição, o auditor fiscal agiu em total descumprimento ao constante no anexo V do Decreto 3048 de 1999 ao fixar o valor de 3%, sem observar o enquadramento da empresa no Regulamento da Previdência Social, cujas atividades possuem a alíquota de 2%;

- o dispositivo que fundamentou a aplicação da multa - art. 35, inciso II, alínea b, da Lei n.º 8.212, de 1991 - foi revogado pela Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008. Com a nova redação dada a esse art. 35 da Lei de Custeio, pela citada medida provisória, que remete aos termos do art. 61 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a multa deve ser revista respeitando-se o limite de vinte por cento;

- deve ser afastada a cobrança de juros de mora com a aplicação da taxa Selic, uma vez que, de acordo com o § Iº do art. 161 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN), qualquer índice que exceda o percentual de um por cento ao mês só poderia ser validamente aplicado caso previsto em lei complementar. A Lei Ordinária n.º 9.430, de 1996, é incapaz de revogar norma de natureza complementar (art. 161, § Iº, do CTN), e, pois, de fixar os juros em percentuais superiores a um por cento ao mês.

Ao presente encontram-se apensados os seguintes processos administrativos, cujos autos de infração tiveram o mesmo fundamento acima exposto:

1. 13864.000048/2009-46 - DEBCAD n.º 37.036.367-1, referente às contribuições previdenciárias devidas pelos segurados, relativas às competências de 01/2004 a 12/2004;
2. 13864.000049/2009-91 - DEBCAD n.º 37.036.371-0, referente às contribuições da empresa destinadas a outras entidades (FNDE, Incra, Senai, Sesi, Sebrae), relativas às competências de 01/2004 a 12/2004.

Cientificada também em 27/01/2009 desses outros autos de infração, a contribuinte apresentou em 18/02/2009 impugnações nas quais repete os mesmos argumentos já acima expostos.

4. Julgando a Impugnação, a DRJ proferiu o Acórdão de Primeira Instância no qual manteve o crédito tributário, e que restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

ALEGAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

As alegações desacompanhadas de documentos comprobatórios, quando esse for o meio pelo qual sejam provados os fatos alegados, não têm valor.

ART. 35, INCISO II, DA LEI N.º 8.212, DE 1991. MULTA MAIS BENÉFICA.

Para fins de aplicação do art. 106, inciso II, alínea c, do CTN, a correlação da multa devida consoante o inciso II do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, deve ser feita com aquela prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE.

Não cabe às autoridades que atuam no contencioso administrativo proclamar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo em vigor, pois tal competência é exclusiva dos órgãos do Poder Judiciário.

ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR. NÃO INSCRIÇÃO NO PAT. INCIDÊNCIA.

Os valores despendidos por empresa não inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT a título de despesas com a alimentação dos segurados a seu serviço integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias e das destinadas a terceiros.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Recurso Voluntário

5. Intimado do Acórdão *a quo* em 18/05/2010, por via Postal (AR de e-fl. 74), o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 17/06/2010 (protocolo de e-fl. 190), indicando que tal Recurso refere-se aos presentes autos 13864.000047/2009-00 e aos seus apensos 13864.000049/2009-91 e 13864.000048/2009-46. Após apertada síntese da lide, aponta como único argumento preliminar a tempestividade de seu recurso.

6. A partir de então passa a repisar seus argumentos impugnatórios relativos a: impossibilidade de apresentação da documentação; não obrigatoriedade de inscrição da empresa no PAT - Programa de Alimentação do Trabalhador, enfatizando que a alimentação não foi paga em dinheiro; e não incidência de Contribuição para financiamento dos benefícios concedidos em razão dos riscos ambientais do trabalho – RAT.

7. Seu pedido final envolve o provimento de seu recurso e o cancelamento dos débitos fiscais reclamados.

8. É o Relatório.

Voto

Conselheiro Ricardo Chiavegatto de Lima - Relator

9. O Recurso Voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade intrínsecos, uma vez que é cabível, há interesse recursal, o recorrente detém legitimidade e inexistente fato impeditivo, modificativo ou extintivo do poder de recorrer. Além disso, atende aos pressupostos de admissibilidade extrínsecos, pois há regularidade formal e apresenta-se **tempestivo**. Portanto dele tomo **conhecimento**.

10. Em que pese a existência de outras questões meritórias arguidas, urge a apreciação de uma questão de **Mérito** em especial desta lide, de fundamental importância. Do relatório da Auditoria depreende-se que, durante a Fiscalização, foi constatado que a empresa fornecia alimentos *in natura* a seus segurados, através da apreciação de registros contábeis, embora a autuada não estivesse regularmente inscrita no **PAT**, para todo o período fiscalizado. Veja-se o que o Auditor Autuante referenciou ou, no Relatório Fiscal do Auto de Infração (e-fls. 73 e ss.), especificamente em seu item 5, que o interessado forneceu a seus funcionários alimentação na forma de cestas básicas e de lanches e refeições.

11. Conforme o Discriminativo Analítico de Débito – DAD (e-fls. 05/07), o presente lançamento fundamenta-se apenas no Levantamento “PAT – DESPESAS COM ALIMENTAÇÃO” e a Auditoria indicou ainda que:

“...

As despesas diretas com alimentação foram apuradas com base nos valores contabilizadas nas contas nº 4.1.1.01.0003 - ALIMENTAÇÃO/CESTA BÁSICA e 4.2.3.03 0018 - LANCHES E REFEIÇÕES.

Na apuração da base do cálculo foram deduzidos os valores descontados dos empregados em folhas de pagamento a título de alimentação/refeição, conforme demonstrado no ANEXO I que acompanha este Relatório Fiscal.”

12. O referido Anexo I (e/fls. 78/81) traz em seu bojo a demonstração da apuração da base de cálculo do lançamento e utiliza-se de lançamentos nas contas contábeis acima referidas.

13. O interessado destaca em sua impugnação que a alimentação “... não foi paga em dinheiro...” (especificamente à e-fl. 110), o que não foi desconstituído também pela Decisão combatida, a qual referencia “... fornecimento de alimentação e cestas básicas...” e “... ganhos habituais na forma de utilidades...” (especificamente à e-fl. 173).

14. Diante de tais constatações, necessário se faz então destacar o hodierno entendimento deste e. Conselho no sentido de que a mera formalidade de ausência de inscrição no PAT do Ministério do Trabalho, o fornecimento de Tickets-Alimentação sem que haja inscrição no PAT, ou ainda o fornecimento de alimentação *in natura*, não configuram a incidência de contribuições previdenciárias, uma vez que já são constatados contornos do programa que atende ao objeto de buscar a alimentação do trabalhador.

15. Tal entendimento pode ser verificado no Acórdão 2301-002.542, da 1ª Turma da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, ou ainda no Acórdão 9202-007.702, da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, de 27 de março de 2019, cujas ementas são colacionada a seguir, pela ordem que foram citados:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 01/12/2003, 31/05/2004

(...)

PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO AO TRABALHADOR

Da mera formalidade de ausência de inscrição por falta de atualização junto ao PAT do Ministério do Trabalho e ou o Fornecimento de Tickets Alimentação sem que haja inscrição no PAT, não configura a incidência do artigo 28, I da Lei 8.212 de 1991, combinado com o Artigo 214, parágrafo 9, inciso III e o parágrafo 10 do Regulamento da Previdência Social RPS, porque, havendo contornos do programa que atende ao objeto que é alimentar o trabalhador, é bastante assaz para justificar a não incidência.

Recurso Voluntário Provido

Crédito Tributário Exonerado

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 01/12/2003, 31/05/2004

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, ainda que a empresa não esteja inscrita no Programa de alimentação do Trabalhador PAT.

16. O supracitado Acórdão 9202-007.702 destaca também que tal entendimento tem como base o Parecer da PGFN/CRJ/Nº 2117/2011, e com a devida vênia da i. Conselheira Relatora Ana Paula Fernandes transcrevo a seguir o correspondente excerto de seu voto sobre o tema:

(...)

Essa matéria já foi discutida por este Colegiado recentemente, tendo como base o Parecer da PGFN/CRJ/Nº 2117/2011, para tanto cito trecho do voto do Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho:

(...)

É certo que a Lei de Custeio Previdenciário, sendo norma de caráter tributário, não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, como, no meu entender, é o caso do Direito do Trabalho. Assim, ao inserir o termo “salário” na definição da base de cálculo das contribuições, a norma previdenciária buscou preservar o alcance da expressão tomada de empréstimo da legislação trabalhista, em toda a sua abrangência.

(...).

Assim, a princípio, a base de cálculo das contribuições previdenciárias (salário-de-contribuição) abrange toda e qualquer forma de benefício habitual destinado a retribuir o trabalho, seja ele pago em pecúnia ou sob a forma de utilidades, aí incluídos alimentação, habitação, vestuário, além de outras prestações e in natura. Exclui-se da tributação somente aqueles benefícios abrangidos por alguma regra isentiva ou que tenham sido disponibilizados para a prestação de serviços, a exemplo de vestuário, equipamentos e outros acessórios destinados a esse fim.

Destarte, a definição sobre a incidência ou não das contribuições sociais em relação às rubricas objeto de lançamento deve levar em consideração sua natureza jurídica, a existência ou não de normas que lhes concedam isenção e o cumprimento dos requisitos necessários ao usufruto desse favor legal.

Nessa esteira, o § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 relaciona, de forma exhaustiva, as diversas verbas de natureza salarial que podem ser excluídas da base de cálculo da Contribuição Previdenciária. Em se tratando de salário utilidade pago sob a forma de alimentação, dispõe a alínea “c” do citado § 9º:

[...]§ 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 n.º 6.321, de 14 de abril de 1976;

[...]Nos termos das disposições legais encimadas, para que a parcela referente à alimentação in natura recebida pelo segurado empregado seja excluída do salário-de-contribuição é necessário essa seja paga de acordo com o Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT, instituído pelo Ministério do Trabalho e Emprego, de conformidade com a Lei n.º 6.321/1976.

A despeito do que dispõe a legislação trabalhista e previdenciária, o entendimento pacificado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça – STJ é de que, em se tratando de pagamento in natura, o auxílio-alimentação não sofre incidência de contribuição previdenciária, independentemente de inscrição no PAT, visto que ausente a natureza salarial da verba. Nesse sentido é a decisão consubstanciada no AgRg no REsp n.º 1.119.787/SP:

(...)

Em virtude do entendimento pacificado no STJ, foi editado Ato Declaratório n.º 03/2011 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), publicado no D.O.U. de 22/12/2011, com base em parecer aprovado pelo Ministro da Fazenda, o qual autoriza a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, “nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento in natura do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária”, independentemente de inscrição no PAT.

Conforme alínea “c” do inciso II do § 1º do art. 62 RICARF, os membros das turmas de julgamento do CARF podem afastar a aplicação de lei com base em ato declaratório do Procurador Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei n.º 10.522/2002 (como é o caso do Ato Declaratório n.º 3/2011). Resta, portanto, perquirir se a situação retratada nos autos se amolda ou não ao previsto em referido Ato Declaratório.

Segundo consta da decisão recorrida: “quando o próprio empregador fornece a alimentação aos seus empregados, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não constituir verba de natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT”.

De fato, as notas fiscais de fls. 168/460 demonstram que o benefício oferecido aos trabalhadores era na forma de alimentação não processado, semelhante a cestas básicas.

Desse modo, em linha com o Ato Declaratório PGFN n.º 3/2011 e, considerando os julgados do STJ que fomentaram sua edição, dentre os quais encontra-se o AgRg no REsp n.º 1.119.787, entendo pelo não acolhimento das pretensões recursais

Conclusão Ante o exposto voto por conhecer e negar provimento ao Recurso Especial.

(...)

17. Diante do entendimento explanado, deve-se claramente ser externada a congruente comunhão com tal entendimento por este Conselheiro e, portanto, não deve ocorrer incidência de contribuição previdenciária sobre as parcelas fornecidas *in natura* a título de alimentação aos segurados a serviço da interessada, independentemente de sua regular inscrição no PAT.

18. Diante do reconhecimento de razão a ser dada à contribuinte, e quaisquer outras análises preliminares ou de mérito perdem o interesse. Conclui-se então que deve ser reconhecida a pretensão da recorrente no sentido de não incidência de contribuição previdenciária sobre o fornecimento de cestas básicas a seus segurados, independentemente de estar regularmente inscrita no PAT ou não.

19. Devem restar afastadas as contribuições sociais levantadas nos autos de infração 13864.000047/2009-00 - DEBCAD 37.036.372-8, 13864.000048/2009-46 DEBCAD 37.036.367-1 e 13864.000049/2009-91 DEBCAD 37.036.371-0. Deve portanto ser reformada a Decisão de Piso e afastados os lançamentos, conforme pretendido pelo interessado.

Conclusão

20. Isso posto, voto em dar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Ricardo Chiavegatto de Lima - Relator