



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>13864.720249/2014-21</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2402-013.182 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	10 de outubro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	MARKA CONSTRUCAO E GESTAO DE RECURSOS HUMANOS LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

**NULIDADE DA EXAÇÃO.INEXISTÊNCIA**

Não é nulo o lançamento que obedeça aos requisitos legais e descreva exaustivamente os fatos e fundamentos jurídicos além de corretamente apurar a base de cálculo e a tributação devida não incorrendo em causa de nulidade.

**CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA.INSTAURAÇÃO**

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (Súmula CARF nº 162)

**DEVER DE PROVA**

Incumbe ao impugnante a prova quanto à existência de fato impeditivo modificativo ou extintivo do crédito tributário.

**VALE-REFEIÇÃO.PAGAMENTO EM PECÚNIA.INCIDÊNCIA**

O auxílio alimentação quando pago em espécie ou em valor creditado em conta corrente e em caráter habitual integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

**MULTA CONFISCATÓRIA.NÃO PRONUNCIAMENTO**

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (Súmula CARF nº 2)

**RESPONSABILIDADE OBJETIVA DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA**

A responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade natureza e extensão dos efeitos do ato.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário interposto.

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Duarte Firmino** – Presidente e relator

Participaram do julgamento os Conselheiros: Gregorio Rechmann Junior, Joao Ricardo Fahrion Nuske, Luciana Costa Loureiro Solar (substituto[a] integral), Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Marcus Gaudenzi de Faria, Rodrigo Duarte Firmino (Presidente).

## RELATÓRIO

### I. AUTUAÇÃO

Em 25/11/2014, fls. 202, a contribuinte foi regularmente notificada da constituição de créditos tributários para cobrança de contribuições previdenciárias, com o lançamento correspondente à cota Patronal (Empresa e Gilrat), Auto de Infração DEBCAD nº 51.071.825-6, fls.03/16, e a Terceiros, Auto de infração DEBCAD nº 51.071.826-4, fls. 17/29; competências de 01/2.011 a 12/2.011; aplicando o fisco multa de ofício agravada; totalizando o montante inicial em R\$ 588.922,97.

A exação está instruída com relatório (Refisc) e respectivos anexos, fls. 32/45 e fls. 46/158, circunstanciando os fatos e fundamentos de direito, sendo precedida por ação fiscalizatória, Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) nº 0812000.2014.00297, iniciada em 18/06/2014, fls. 178/180, encerrada em 25/11/2014, fls. 189 e 202. Constam dos autos cópia de notas-fiscais emitidas pela empresa, exigências realizadas ao amparo de intimações e respectivas respostas, termos e relatórios, contrato social da empresa, entre outros documentos, fls. 159/201.

Em apertada síntese a autoridade constatou, do cotejo da folha de salário com as GFIPs declaradas, o pagamento e o desconto de vale-refeição (Lev. R3 – RUBRICA ALIMENTAÇÃO e Lev. R4 – RUBRICA ALIMENTAÇÃO AFERIÇÃO) não oferecido à tributação, feitos em desacordo com a regra isentiva do art. 28, §9º, “c” já que distribuídos em pecúnia, além de não ser a contribuinte inscrita em Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT:

**(Refisc)**

5.1 LEVANTAMENTO R3 - Remunerações de segurados empregados, verificadas em Folhas de Pagamento, discriminadas no ANEXO 7 e Relatório de Lançamentos, pagas a título de PAGAMENTO DE VALE-REFEIÇÃO - rubrica código 277, PAGAMENTO DE VALE ALIMENTAÇÃO - rubrica 284, DESCONTO VALE-REFEIÇÃO - rubrica código 550, 771 e 773.

LEVANTAMENTO R4 - Remunerações de segurados empregados, aferidas indiretamente considerando que para determinados segurados existe o DESCONTO VALE-REFEIÇÃO em Folhas de Pagamento (rubricas código 505, 550, 771 e 773) sem o correspondente crédito relativo à alimentação, discriminadas no ANEXO 8 e Relatório de Lançamentos.

(...)

O contribuinte em resposta ao Termo de Início de Procedimento Fiscal, com ciência em 18/06/2014, intimado para que apresentasse o Comprovante de Adesão ao Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT - vigente em 2011, protocolizou, dentre outros, uma DECLARAÇÃO devidamente assinada pelo seu representante legal, onde consta que "não participa do programa PAT-Programa de Alimentação do Trabalhador".

Ainda assim, a fiscalização consultou na internet o site do MTE - Ministério do Trabalho e Emprego, tendo como retorno a informação da inexistência do registro de inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador.

Em análise, das Folhas de Pagamento, por meio de arquivos digitais, foi verificado que o contribuinte pagou e descontou valores em diversas rubricas relativas à alimentação. Assim, tais valores foram considerados pela fiscalização como integrantes do salário de contribuição, por deixar de obedecer ao item c, parágrafo 9º, artigo 28, da Lei 8.212/91.

No ANEXO 7 (Levantamento R3) estão discriminados os valores de Pagamento e Desconto a título de Vale-refeição e Pagamento de Vale Alimentação, extraídos das Folhas de Pagamento. Tais valores foram lançados conforme Relatório de Lançamentos.

Já no ANEXO 8 (Levantamento R4) constam apenas valores de descontos de Vale-refeição, pois em Folhas de Pagamento foram verificados "somente" os descontos dos segurados relativos ao benefício alimentação.

Em relação aos descontos verificados na folha de pagamentos a título de vale-refeição, Levantamento R4, houve arbitramento da base de cálculo, nos termos em que rege o art. 33, §3º da Lei nº 8.212, de 1.991, motivado pela recusa da contribuinte em esclarecer e apresentar documentos referentes a estas verbas:

**(Refisc)**

O contribuinte foi intimado a apresentar esclarecimentos acerca de pagamentos e descontos a título de alimentação (vide item 6.3.a). Tendo em vista o não esclarecimento ou entrega de documentos para a apuração dos valores efetivamente pagos, os lançamentos foram efetuados por arbitramento, mediante aferição indireta, conforme preceitua o Art. 33, Parágrafo 3º, da Lei nº 8.212 de 24/07/1991, bem como os artigos 446 a 449 da IN - Instrução Normativa nº 971, de 13/11/2009.

(...)

Assim, no Relatório de Lançamentos, bem como no ANEXO 8, a base de cálculo lançada (BC Lançada) corresponde a 20% do salário de contribuição do segurado, conforme Folha de Pagamento, deduzindo se os descontos a título de Vale-refeição.

O fisco aplicou a multa de ofício agravada (112,5%) por omitir a contribuinte esclarecimentos exigidos, além de não apresentar arquivos digitais solicitados:

**(Refisc)**

a) O contribuinte foi intimado, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 002 - TIF 002, de 27/10/2014, com ciência em 03/11/2014, para apresentar esclarecimentos acerca de abrangência, condições e circunstâncias em que são efetuados os pagamentos das rubricas 071 - ajuda de custo, 113 - produção, 277 - pagamento de vale-refeição, 284 - pagamento de vale alimentação, 505 - desconto refeição 4%, 550 - desc. vale-refeição não utilizado, 771 - desconto vale-refeição não utilizado e 773 - desconto vale-refeição; e também para apresentar esclarecimentos/valores dos créditos pagos em Ticket ou Cartão, correspondentes aos descontos efetuados a título de Desconto refeição 4%, Desc. Vale-refeição não utilizado e desconto Vale-refeição. Não houve qualquer manifestação ou resposta do contribuinte relativa ao TIF 002.

b) O contribuinte deixou de apresentar os arquivos digitais solicitados na ação fiscal. (arquivo das Notas Fiscais de prestação de serviços e contábeis), embora intimado no Termo de Início de Procedimento Fiscal - TIPF, com ciência em 18/06/2014, e novamente no Termo de Intimação Fiscal-TIF nº 001, com ciência em 08/09/2014. As Notas Fiscais em meio papel foram devidamente apresentadas pelo contribuinte e relacionadas manualmente no ANEXO 3. Na verificação física em meio papel podemos observar que tais Notas Fiscais de Serviço foram impressas por meio eletrônico (vide amostragem anexa).

**II. DEFESA**

Irresignada com o lançamento a contribuinte impugnou a integralidade do crédito constituído, fls. 206/283, ocasião em que juntou cópia de documentos.

### III. DECISÃO ADMINISTRATIVA DE PRIMEIRO GRAU

A 7ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 04 – DRJ04 julgou a impugnação improcedente, conforme Acórdão nº 104-000.411 de 18/08/2.020, fls. 295/302, cuja ementa abaixo se transcreve:

**(Ementa)**

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO. INCIDÊNCIA.

O auxílio alimentação em pecúnia, quando pago aos empregados, integra o salário-de-contribuição, cabendo, portanto, incidência de contribuições sociais sobre esta verba.

CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Sem sustentação a tese de cerceamento de defesa, quando devidamente indicados, nos autos, os elementos que embasaram o lançamento.

A contribuinte foi regularmente notificada do decidido em 09/09/2.020, fls.306/313.

### IV. RECURSO VOLUNTÁRIO

Em 07/10/2.020, fls. 315, a recorrente interpôs recurso voluntário, amparado por doutrina e jurisprudência que cita, conforme peça de defesa juntada a fls. 316/335, com as seguintes alegações e pedidos:

**a. Preliminares**

**i. Nulidade da exação – cerceamento de defesa**

Aduz a peça recursal que durante a fiscalização entregou a documentação exigida relativa ao pagamento de indenizações aos segurados, contudo o fisco não apreciou as informações trazidas, cerceando o direito à defesa:

**(Recurso Voluntário)**

**Mister salientar que a recorrente após intimada em 27/10/2014 pelo auditor a esclarecer no prazo de cinco dias sobre os valores epigrafados, os quais não incidiam os encargos previdenciários efetivou os competentes esclarecimentos realizados por petição protocolado em 31/10/2014 perante o órgão fiscalizador, entretanto, o auto de infração foi lavrado sem que houvesse a análise da documentação ocorrendo verdadeiro cerceamento de defesa, sendo de rigor que este órgão julgador avalie a documentação apresentada e desta feita torne sem efeito o auto de infração lavrado a revelia da lei em prejuízo ao direito de defesa da contribuinte ora recorrente. (grifo do autor)**

**b. Mérito****i. Regularidade dos recolhimentos previdenciários – pagamento de verbas indenizatórias**

A recorrente afirma que fez todos os recolhimentos tributários devidos, todavia determinadas verbas de cunho indenizatório foram pagas, tais como ressarcimento de despesas e reembolsos de gastos efetivados, conforme documentação encaminhada por ocasião das exigências feitas pela fiscalização que sequer foi levada em conta pela autoridade. Para além disso, afirma ainda que (i) a falta de inscrição junto ao PAT não descaracteriza a finalidade dos pagamentos voltados para a alimentação; (ii) as importâncias pagas estão de acordo com a Convenção Coletiva de Trabalho – CCT:

**(Recurso Voluntário)**

Em que pese à fundamentação exarada pela Auditora Fiscal, não prospera o débito previdenciário apontado, conforme comprovam as guias de recolhimento e declaração à Previdência Social- GFIP, **a Recorrente na competência 01/2011 a 12/2011 efetivou os recolhimentos previdenciários pertinentes, existindo sim a comprovação da relação entre os valores apresentados junto às folhas de pagamentos com os documentos fiscais a pertinente a época da fiscalização, cabendo assim à reavaliação do contexto probatório.** (grifo do autor)

**Certo é que existem pagamentos efetivados a título de alimentação descritos em folhas de pagamento, notas fiscais e débito, e por terem natureza indenizatória, conforme convencionado na CCT (CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO) não possuem natureza salarial, sendo sim ressarcimentos de despesas ou de reembolso de gastos efetivados, restando prejudicada a aplicação da sanção imposta no auto de infração, requerendo a reavaliação dos valores apurados impondo a incidência previdenciária.** (grifo do autor)

**Neste diapasão, o fato de eventualmente valores pagos a título de alimentação não terem sido inscritos no PAT (programa de alimentação do trabalhador) não descaracteriza sua finalidade, a alimentação, sendo certo que tal omissão administrativa não alteram a natureza indenizatória das verbas, até porque tais verbas estão de acordo com convencionado na CCT(CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO) que deixa clara a natureza indenizatória da verba, de forma que em hipótese alguma por ser tributada como sendo verbas de natureza salarial conforme efetivados pelo FISCO sendo de rigor a reavaliação do julgado.** (grifo do autor)

Mister salientar que a recorrente após intimada em 27/10/2014 pelo auditor a esclarecer no prazo de cinco dias sobre os valores epigrafados, os quais não incidiam os encargos previdenciários efetivou os competentes esclarecimentos realizados por petitório protocolado em 31/10/2014 perante o órgão fiscalizador,

entretanto, o auto de infração foi lavrado sem que houvesse a análise da documentação ocorrendo verdadeiro cerceamento de defesa, sendo de rigor que este órgão julgador avalie a documentação apresentada e desta feita torne sem efeito o auto de infração lavrado a revelia da lei em prejuízo ao direito de defesa da contribuinte ora recorrente.

(...)

**Destarte, é de rigor a concessão de provimento ao recurso voluntário a fim de reconhecer as prerrogativas do contribuinte afastando a incidência tributária previdenciária sobre as verbas de natureza indenizatórias devidamente comprovadas, até porque tais verbas estão de acordo com convencionado na CCT (CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO) que deixa clara a natureza indenizatória da verba tornando sem efeito o auto de infração. (grifo do autor)**

#### ii. Aplicação de multa confiscatória

Entende o recurso que a multa de ofício imposta é ilegal por ter natureza de confisco proibido conforme art. 150, IV da Constituição Federal de 1.988 – CF/88, além de violar também os princípios da proporcionalidade e razoabilidade, devendo ser reduzida ao patamar de 20% do tributo devido.

Acrescenta a conduta da MARKA CONSTRUCAO E GESTAO DE RECURSOS HUMANOS LTDA durante a apuração da fiscalização ocorrida foi totalmente pautada na boa-fé, jamais omitindo documentos e informações à autoridade, tampouco houve em sua conduta dolo ou fraude.

#### c. Pedidos

Ao final requereu o acolhimento das razões arguidas, com o consequente provimento no mérito do recurso voluntário interposto.

Sem contrarrazões, é o relatório.

### VOTO

Conselheiro **Rodrigo Duarte Firmino**, Relator

#### I. ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário interposto é tempestivo e obedece aos requisitos legais, portanto dele conheço e passo a examinar a preliminar de nulidade suscitada.

#### II. NULIDADE DO LANÇAMENTO – CERCEAMENTO DE DEFESA

Aduz a peça recursal que durante a fiscalização entregou a documentação exigida relativa ao pagamento de indenizações aos segurados, contudo o fisco não apreciou as informações trazidas, cerceando o direito à defesa.

Confunde-se, a meu sentir, o contribuinte quanto àquele momento previsto no contencioso administrativo para contestar a pretensão fiscal e produzir a prova, nos termos em que regem os arts. 14 a 17 do Decreto nº 70.235, de 1.972, inclusive e por força do precedente que abaixo transcrevo o direito ao contraditório e à ampla defesa se instaura com a apresentação da impugnação:

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (Súmula CARF nº 162)

Em exame à documentação trazida pela defesa no momento oportuno, conforme se vê a fls. 206/283, a recorrente não comprovou o alegado, em detrimento do que dispõe o art. 373, II do Código de Processo Civil – CPC, Lei 13.105, de 2.015.

Para além disso também observo que o lançamento preencheu aqueles requisitos de validade impostos na legislação pertinente, nos termos em que regem os arts. 9º e 10 de supracitado decreto, para além de não incorrer em causa de nulidade daquelas previstas no art. 59 de referida norma, pois que as duas peças de defesa demonstram nitidamente que a contribuinte conhece os fatos imputados em seu desfavor e deles se defende exaustivamente.

Sem razão.

### III. MÉRITO

#### a. Regularidade dos recolhimentos previdenciários – pagamento de verbas indenizatórias

A recorrente afirma que fez todos os recolhimentos tributários devidos, todavia determinadas verbas de cunho indenizatório foram pagas, tais como ressarcimento de despesas e reembolsos de gastos efetivados, conforme documentação encaminhada por ocasião das exigências feitas pela fiscalização que sequer foi levada em conta pela autoridade.

Para além disso, afirma ainda a peça recursal que (i) a falta de inscrição junto ao PAT não descaracteriza a finalidade dos pagamentos voltados para a alimentação; (ii) as importâncias pagas estão de acordo com a Convenção Coletiva de Trabalho – CCT.

Adentrando propriamente no cerne da lide, a peça acusatória não lança o crédito tributário dos pagamentos realizados, ao contrário, constitui justamente aqueles que não foram recolhidos, conforme se vê a fls. 03/29 (Autos de Infração), especialmente às fls. 10/14 e 23/27 (Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados - RADA) e também a fls. 177 (Relatório de Documentos Apresentados – RDA), **muito embora fosse dever da autuada, ora recorrente, o cumprimento completo e não parcial desta obrigação principal, donde inclusive se justifica a ação estatal.**

Quanto ao argumento de ressarcimento de despesas e reembolsos de gastos, tal como já abordado em sede de preliminar, a recorrente teve oportunidade de produção probatória assegurada no presente contencioso, todavia não o fez, preferindo restringir-se à linha argumentativa de defesa, somente.

Por fim, centro-me na alegação de que (i) a falta de inscrição junto ao PAT não descaracteriza a finalidade dos pagamentos voltados para a alimentação; (ii) as importâncias pagas estão de acordo com a Convenção Coletiva de Trabalho – CCT.

Conforme relato fiscal, a autoridade constatou, ao examinar a folha de salário e compará-la com as GFIPs, **a existência de determinadas rubricas relativas a pagamento e desconto em dinheiro, ao longo dos meses, a título de vale-refeição**, conforme se vê a fls. 57/158. Deste modo entendeu o fisco que houve descumprimento da isenção prevista no art. 28, §9º, “c” por dupla motivação: (i) distribuição em pecúnia; (ii) não inscrição em PAT.

Há que se destacar que esta matéria já se encontra exaurida nos termos do PARECER nº 00001/2022/CONSUNIÃO/CGU/AGU, aprovado pelo Presidente da República e, portanto, de aplicação obrigatória pelo Carf nos termos em que rege o art. 40, *caput* e §1º da Lei Complementar nº 73 de 1993 c/c art 98, parágrafo único, II d, Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023, **restando claro (i) que a falta de inscrição em PAT não é determinante para exclusão da regra isentiva discutida; (ii) a clara proibição do pagamento habitual em dinheiro, tal como ocorrido, *in casu*:**

#### ASSUNTOS: AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO

EMENTA: Exame acerca da incidência da contribuição previdenciária sobre os valores recebidos pelo empregado na forma de tíquetes ou congêneres. Dissonância interna apontada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Exame sob a disciplina do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, até 10 de novembro de 2017. Natureza jurídica de parcela não salarial, para os fins da exação em testilha. Consequências concretas da decisão e princípio da eficiência. O auxílio-alimentação na forma de tíquetes ou congêneres, mesmo antes do advento do §2º do art. 457, já não integrava a base de cálculo da contribuição previdenciária, nos termos do *caput* do art. 28 da Lei 8.212/1991.

Sr. Consultor-Geral da União, 1. RELATÓRIO:

1. Em atenção à manifestação do Sr. Procurador-Geral da Fazenda Nacional encartada no DESPACHO Nº 25/2022/PGFN-ME (juntado na seq. 85), o Sr. Adjunto do Advogado-Geral da União, por intermédio do DESPACHO n. 00007/2022/ADJ/AGU (juntado na seq. 90), submeteu a esta Consultoria-Geral da União o exame acerca da incidência da contribuição previdenciária sobre os valores recebidos pelo empregado na forma de tíquetes, cartões ou vales-alimentação.

2. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional foi recentemente provocada pela Secretaria de Previdência do Ministério do Trabalho e Previdência, por intermédio da Nota Técnica SEI nº 59021/2021/ME, a rever o posicionamento relativo ao objeto da presente consulta - incidência da contribuição previdenciária sobre os valores recebidos pelo empregado na forma de tíquetes ou congêneres (cartões ou vales-alimentação).

3. Do exame da citada Nota Técnica SEI nº 59021/2021/ME da Secretaria de Previdência do Ministério do Trabalho e Previdência, extrai-se os contornos do objeto da presente consulta. No caso, centra-se na incidência de contribuição previdenciária sobre o auxílio-alimentação, considerado o período até 10 de novembro de 2017. Esta data de corte refere-se ao início de vigência da Lei n. 13.467/2017 (Reforma Trabalhista) que, no que tange ao objeto da presente consulta, alterou o art. 457 da CLT, assim dispondo em seu §2º, a saber:

(...)

5. Há, pois, dois marcos temporais bastante claros acerca do tema. O primeiro, sob a disciplina da alínea 'c' do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, até 10 de novembro de 2017 e, o segundo, após esta data, sob o regramento do art. 457, §2º da CLT, na redação conferida pela Lei n. 13.467/2017.

6. Diante da disciplina do tema, operaram-se algumas controvérsias acerca da incidência da contribuição previdenciária sobre o auxílio alimentação, no período que transcorreu até o início de vigência do §2º do art. 457 da CLT. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional analisou e interpretou a temática em mais de uma oportunidade, tendo a última manifestação da Coordenação-Geral de Assuntos Tributários - CAT/PGFN reiterado manifestações anteriores, podendo ser assim sintetizada, conforme as conclusões do PARECER- SEI Nº 172/2019/CAT/PGACCAT/PGFN-ME, a saber:

"1-Até 10/11/2017, por força da regra decorrente da alínea 'c' do §9º do art. 28 da Lei nº. 8.212, de 1991, bem como da interpretação conformada no Ato Declaratório PGFN n. 03, de 24/11/2011[1], entende-se que somente o pagamento do auxílio-alimentação in natura não integra a base de cálculo da contribuição previdenciária, independentemente de a empresa ser filiada ao Programa de Alimentação do Trabalhador;

2-A partir de 11/11/2017, com a vigência da Lei n. 13.467/2017, que conferiu nova redação ao §2º do art. 457 da CLT, somente o pagamento do auxílio-alimentação em pecúnia integra a base de cálculo da contribuição previdenciária;

3-Desse modo, antes da Lei n. 13.467/2017, deve incidir contribuição previdenciária sobre a parcela paga a título de auxílio- alimentação em ticket e em outras formas a ele equiparáveis."

7. Após a edição do Parecer SEI nº 172/2019/CAT/PGFN-ME, de outubro de 2020, a PGFN foi novamente provocada a rever a questão pela Procuradoria-Federal Especializada do INSS, tendo concluído, por intermédio da Nota SEI nº 167/2021/CAT/PGACCAT/PGFN-ME, de outubro de 2021, no sentido de manutenção do posicionamento já firmado.

8. Em virtude da recente provocação feita pela Secretaria de Previdência, por intermédio da Nota Técnica SEI nº 59021/2021/ME, de dezembro de 2021, com vistas a, uma vez mais, ensejar a revisão do posicionamento relativo à incidência

da contribuição previdenciária sobre o auxílio-alimentação recebido pelo empregado na forma de tíquetes ou congêneres, o Sr. Procurador-Geral da Fazenda Nacional consignou o posicionamento já firmado da PGFN, com o registro de não terem sido "identificadas razões para a alteração do entendimento defendido pela Administração Tributária federal". Contudo, ressaltou a existência de "dissonância interna" no âmbito da Administração fiscal, apta a recomendar a presente provocação do Sr. Advogado-Geral da União, com vistas ao deslinde do tema, nos termos do art. 4º, X da Lei Complementar nº 73/1993.

## 2. EXAME DO OBJETO DA CONSULTA:

9. Após apreciar as manifestações acima identificadas, verifica-se que há, de fato, uma "dissonância interna" acerca da incidência da contribuição previdenciária sobre o auxílio-alimentação recebido pelo empregado na forma de tíquetes ou congêneres no período compreendido até 10 de novembro de 2017, quando do início de vigência do §2º do art. 457 da CLT, na redação conferida pela Lei n. 13.467/2017 (Reforma Trabalhista).

10. Após o referido início de vigência do §2º de art. 457 da CLT, na redação conferida pela Lei n. 13.467/2017, não há qualquer discrepância de entendimento no âmbito da Administração fiscal federal quanto à parcela do auxílio-alimentação em tíquetes ou congêneres não compor a base de cálculo da contribuição previdenciária. A questão centra-se, pois no período anterior - até 10 de novembro de 2017.

11. Como cediço, o auxílio alimentação pode ser fornecido (i) in natura, (ii) por intermédio de tíquetes, cartões ou vales alimentação (congêneres) ou (iii) em espécie. O exame da questão faz-se necessário diante da "dissonância interna" apontada pela PGFN, sob a égide normativa anterior ao início de vigência do §2º do art. 457 da CLT.

12. Como visto, trata-se do exame de parcelas a título de auxílio-alimentação como componentes da base de cálculo para a incidência tributária das contribuições previdenciárias de que tratam os incisos I, "a", e II do art. 195 da CF, instituídas pela Lei 8.212/1991. As referidas contribuições previdenciárias têm como base de cálculo o salário-de-contribuição, nos termos da Lei 8.212/91. Com fundamento na alínea 'c' do §9º do art. 28 da Lei 8.212/1991, não integrava 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 6.321/1976.

13. Até a edição da Lei 13.467/2017, a alínea 'c' do §9º da Lei 8.212/91, excepcionava determinada modalidade do auxílio-alimentação como não integrante do salário-de-contribuição. No caso, "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;"

14. Com fundamento na redação do referido dispositivo (alínea 'c' do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991), houve fundada discussão judicial acerca da parcela *in natura* estar, ou não, contida no salário -de-contribuição, a depender de a empresa ser inscrita, ou não, no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, nos termos da Lei nº 6.321/1976. Conforme se depreende de todo o relato contido na Nota Técnica SEI nº 59021/2021/ME, da Secretaria de Previdência do Ministério do Trabalho e Previdência, após o desenrolar das discussões judiciais no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, a Administração fiscal federal firmou o entendimento de que a inscrição da empresa no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, não seria requisito necessário para os fins da parcela do auxílio alimentação *in natura* compor o salário-de-contribuição. O argumento central, fundado na reiterada jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, foi o de que o auxílio-alimentação tem natureza não salarial e, portanto, digo eu, não estaria inserido na base de cálculo constante do caput do art. 28 da Lei 8.212/1991. Nesse sentido, foi editado o Ato Declaratório PGFN nº 3/2011, a saber:

"nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento *in natura* do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária".

JURISPRUDÊNCIA: Resp nº 1.119.787-SP (DJe 13/05/2010), Resp nº 922.781/RS (DJe 18/11/2008), EREsp nº 476.194/PR (DJ 01.08.2005), Resp nº 719.714/PR (DJ 24/04/2006), Resp nº 333.001/RS (DJ 17/11/2008), Resp nº 977.238/RS (DJ 29/ 11/2007).

15. **É possível concluir, pelo cenário acima apresentado, que a parcela relativa ao pagamento *in natura* do auxílio alimentação não compõe a base de cálculo (elemento quantitativo do fato gerador) e, portanto, não há repercussão na incidência da contribuição previdenciária, independentemente de o sujeito passivo estar inscrito, ou não, no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT.** (grifo do autor)

16. A jurisprudência elencada no Ato Declaratório PGFN nº 3/2011 fundamenta-se, basicamente, na natureza não salarial do pagamento *in natura* do auxílio-alimentação. **Ademais, extrai-se, igualmente, da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que quando o auxílio-alimentação é pago em espécie ou em valor creditado em conta corrente, em caráter habitual, integra a base de cálculo da contribuição previdenciária. Fica patente uma distinção muito firme entre o auxílio-alimentação (i) percebido *in natura* (não compõe a base de cálculo) daquele (ii) percebido em espécie ou creditado em conta corrente (compõe a base de cálculo).** (grifo do autor)

17. Há um aspecto que precisa ser considerado, qual seja, o de que o deslinde do ponto acima destacado centrou-se na natureza jurídica da prestação. Por essa razão, estar, ou não, inscrito no PAT não teria relevância para que a parcela do auxílio *in natura* não viesse a compor a base de cálculo.

18. Em prosseguimento, estimo ser relevante estabelecermos o conteúdo e o alcance do aspecto quantitativo (o salário-de-contribuição) da norma de incidência da contribuição previdenciária, constante do caput do art. 28 da Lei 8.212/1991. Para o que interessa à presente consulta, é importante saber se a parcela percebida in natura título de auxílio-alimentação compunha, ou não, a referida base de cálculo já no exame do conteúdo de alcance do próprio caput do art. 28 da Lei nº 8.212/1991. Ou seja, se estão, ou não, inseridos no conceito de salário-de-contribuição constante do caput do art. 28 da Lei nº 8.212/1991.

19. Um questionamento faz-se pertinente: acaso o dispositivo em testilha (alínea 'c', §9º do art. 28 da Lei 8.212/1991) não excepcionasse a parcela in natura, ainda assim essa verba comporia o salário-de-contribuição? Sob outro enfoque: a alínea 'c' do §9º do art. 28 da Lei 8.212/1991 inovou em relação ao dispositivo que instituiu a base de cálculo (salário-de-contribuição) ou teve o condão de o explicitar? Parece-me que não houve inovação e essa conclusão guarda convergência, ao meu ver, com a fundamentação desenvolvida pelo Superior Tribunal de Justiça e que ensejou a edição do Ato Declaratório PGFN nº 03/2011. Digo isso porque, na minha leitura, o Superior Tribunal de Justiça desconsiderou o disposto na 'c', §9º do art. 28 da Lei 8.212/1991 porque se concentrou na natureza jurídica da parcela identificada diante da base de cálculo da exação, constante, agora sim, do caput do art. 28 da Lei nº 8.212/1991.

20. Sendo assim, ainda que não houvesse a previsão do dispositivo que procurou excepcionar o auxílio alimentação in natura da base de cálculo (alínea 'c', §9º do art. 28 da Lei 8.212/1991) não seria, igualmente, possível incluir tal parcela na base de cálculo por conta do constante no caput do art. 28 da Lei nº 8.212/1991. O que se fez foi explicitar algo que já constava do comando extraído do caput do artigo 28 da Lei 8.212/1991.

21. Para tanto, devemos voltar os olhos ao caput do artigo 28 da Lei nº 8.212/91 que não inclui, sob qualquer perspectiva, parcela in natura recebida com fins de auxílio-alimentação. Portanto, o dispositivo que afasta a inclusão da parcela in natura, em verdade, explicitou algo já contido no enunciado que estabeleceu a base de cálculo do tributo.

**22. Temos, pois, duas premissas muito bem delimitadas, quais sejam: (i) pagamento *in natura* do auxílio alimentação não compõe a base de cálculo da contribuição previdenciária, a despeito de a empresa estar inscrita, ou não, no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT; e (ii) o auxílio alimentação pago em espécie ou em valor creditado em conta-corrente, em caráter habitual, integra a base de cálculo da contribuição previdenciária.** (grifo do autor)

23. Nesse contexto, surge o elemento fulcral dessa consulta, qual seja: saber se o auxílio-alimentação mediante tíquete ou congêneres está contido, ou não, na norma que instituiu o elemento quantitativo (salário-de-contribuição) da contribuição previdenciária. A Nota Técnica SEI nº 59021/2021/ME bem pontuou a aplicação dissonante no âmbito da Administração fiscal federal acerca da

prestação do auxílio-alimentação por ticket ou congêneres estar, ou não, contida na base de cálculo da contribuição previdenciária, a ponto de o CARF, na atual quadra, ainda estar a debater sobre o tema. A propósito, conforme pontuado no Despacho nº 25/2022/PGFN-ME, "não há como negar a existência de precedentes recentes, de diversas turmas integrantes do CARF, em sentido contrário ao da exação defendida pela Administração Tributária", o que significa dizer que o auxílio em tíquete não integraria a base de cálculo.

24. Para ilustrar, ainda mais, como a análise de o auxílio-alimentação compor, ou não, a base de cálculo da contribuição previdenciária não mereceu todos os contornos interpretativos, faço referência a trecho da Nota SEI nº 167/2021/CAT/PGACCAT/PGFN-ME, a saber:

22. Em acréscimo à análise jurídico-tributária lançada no Parecer SEI n. 172/2019/CAT/PGACCAT/PGFN-ME, vale apenas destacar as recentes decisões

prolatadas no RESP 1.697.345/SP e no AgInt no REsp 1.784.950/PR, proferidos pelo Superior Tribunal de Justiça, dando conta, respectivamente, de que: "o auxílio-alimentação, também denominado tíquete-alimentação, quando recebido em pecúnia e com habitualidade, sujeitando-se à incidência de contribuição previdenciária, deve integrar o salário de contribuição para a apuração do salário de benefício da recorrente" e "não incide contribuição previdenciária sobre o auxílio-alimentação quando seu recebimento se der *in natura*, ou seja, quando é fornecido pela própria empresa".

25. Vejamos como a questão, de fato, merece maiores delineamentos. As decisões destacadas na Nota referem-se à "tíquete-alimentação" recebido "em pecúnia e com habitualidade". Por certo, o auxílio-alimentação percebido por tíquete ou congêneres não se realiza "em pecúnia". A questão referente ao auxílio alimentação percebido por tíquete ou congêneres, de fato, não está efetivamente equacionada, seja no âmbito administrativo fiscal, seja na seara judicial.

26. O foco para esclarecermos essa questão deverá ser voltado, uma vez mais, para o caput do art. 28 da Lei 8.212/1991 porque a alínea 'c' do §9º, explicitou algo já inserido no caput do artigo, não tendo o condão de inovar. Reitero que parece ser a melhor leitura de como caminhou a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, ao compreender que o fator relevante para o auxílio-alimentação *in natura* compor, ou não, a base de cálculo da contribuição previdenciária foi a sua natureza não salarial, a despeito de qualquer outro elemento adicional. A normatividade completa para saber se o auxílio-alimentação compõe, ou não, a base de cálculo é extraída do caput do art. 28 da Lei nº 8.212/1991. Sendo assim, deve-se partir da mesma lógica e a aplicar em relação ao auxílio por tíquete ou congêneres. No caso, a lógica de que o fundamento legal, para tanto, encontra-se no caput do art. 28 da Lei nº 8.212/1991.

(...)

30. No exame da questão, antes da nova disciplina instituída pela Lei 13.467/2017, estabeleceu-se a conclusão de que o auxílio-alimentação in natura não compõe o salário de contribuição. Por sua vez, a jurisprudência posicionou-se no sentido de que a adesão ao PAT não tem relevância para que não incida contribuição previdenciária sobre auxílio-alimentação in natura. No que se refere ao auxílio-alimentação em espécie, por sua vez, não houve dúvida fundada, tanto na Administração tributária como a na jurisprudência, no sentido de que compõe o salário-de-contribuição, base de cálculo da exação em apreço. Como se procurou demonstrar, a base normativa para tais conclusões encontra-se no caput do art. 28 da Lei 8.212/1991, dispositivo que inovou acerca da incidência de tais parcelas na composição da base de cálculo da contribuição previdenciária. Sob essa perspectiva, é preciso estabelecer se o auxílio-alimentação prestado em tíquete alimentação ou congênere tem ou não natureza salarial para os fins específicos de composição da base de cálculo prevista no caput do artigo 28 da Lei 8.212/1991.

31. A Secretaria de Previdência, na Nota Técnica SEI nº 59.021/2021/ME registrou que em diversos momentos houve manifestações da Administração no sentido de equiparar o auxílio-alimentação por tíquete ou congêneres com o auxílio in natura, com vistas a estabelecer a sua abrangência nos termos da alínea 'c' do §9º do art. 28 da Lei 8.212/1991. Cito o seguinte trecho:

(...)

34. De todo modo, parece-me que a conclusão mais pertinente é a de que o auxílio em tíquete ou congênere não compõe a base de cálculo da contribuição previdenciária em virtude do exame e do alcance do próprio caput do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, em razão de sua própria natureza. O §2º do art. 457 da CLT, nesse pormenor (auxílio-alimentação que compõe a base de cálculo), explicitou algo que já está encartado no dispositivo que instituiu a base de cálculo da contribuição previdenciária, também não inovando no ordenamento. Portanto, o auxílio-alimentação na forma de tíquetes ou congênere, mesmo antes do advento do §2º do art. 457, já não integrava a base de cálculo da contribuição previdenciária, nos termos do caput do art. 28 da Lei 8.212/1991.

(...)

38. Do exame de toda a questão em testilha parece ter ficado evidenciado, de fato, uma fundada dúvida no âmbito da Administração fiscal federal acerca de o auxílio-alimentação em tíquete ou congêneres compor, ou não, a base de cálculo da contribuição previdenciária, antes da entrada em vigor do novel art. 457, §2º da CLT. Dessa feita, considerando as potenciais consequências práticas da definição da questão, bem detalhadas no DESPACHO Nº 25/2022/PGFN-ME, não me parece razoável, sob a perspectiva da repercussão concreta e do princípio da eficiência, permanecer dúvida acerca da interpretação mais adequada, no caso, a

de que o auxílio alimentação em tíquete ou congêneres não compôs a base de cálculo da contribuição previdenciária, em momento algum.

39. Conclui-se, pois, que o auxílio-alimentação na forma de tíquetes ou congêneres, mesmo antes do advento do §2º do art. 457 da CLT, já não integrava a base de cálculo da contribuição previdenciária, nos termos do caput do art. 28 da Lei 8.212/1991. Em paralelo, sob perspectiva das consequências concretas da decisão e em deferência ao princípio da eficiência, igualmente, chegamos a mesma conclusão.

### 3. CONCLUSÃO:

40. Ante o exposto, concluiu-se que o auxílio-alimentação na forma de tíquetes ou congêneres, mesmo antes do advento do §2º do art. 457 da CLT, já não integrava a base de cálculo da contribuição previdenciária, nos termos do caput do art. 28 da Lei 8.212/1991.

Destaco ainda, de modo a aclarar o entendimento, que o caso dos autos não se confunde com a distribuição de tíquetes ou congêneres, MAS sim o pagamento habitual em pecúnia de valores a título de vale-refeição, **deste modo dissonante dos termos previstos na isenção do art. 28, §9º, “c” da Lei nº 8.212, de 1.991.**

Por fim e não menos importante, a alegada previsão em convenção coletiva – CCT, além de não provada nos autos, não tem o condão de mudar o direito tributário, especialmente quanto à definição do fato gerador e das respectivas hipóteses isentivas, nos termos em que rege o art. 123 do Código Tributário Nacional – CTN.

Sem razão.

#### **b. Multa com efeito confiscatório**

Entende o recurso que a multa de ofício imposta é ilegal por ter natureza de confisco proibido conforme art. 150, IV da Constituição Federal de 1.988 – CF/88, além de violar também os princípios da proporcionalidade e razoabilidade, devendo ser reduzida ao patamar de 20% do tributo devido.

Acrescenta que a conduta da MARKA CONSTRUCAO E GESTAO DE RECURSOS HUMANOS LTDA durante a apuração da fiscalização ocorrida foi totalmente pautada na boa-fé, jamais omitindo documentos e informações à autoridade, tampouco existindo dolo ou fraude.

Pois bem, quanto à alegação de multa confiscatória, tratando-se de identificação do fato pela autoridade e subsunção à norma tributária regente, há importante precedente deste Conselho de segmento obrigatório para não manifestação que utilizo como razão de decidir:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (Súmula CARF nº 2)

Quanto à argumentação de conduta pautada na boa-fé, com ausência de dolo e fraude, mister destacar que a responsabilidade tributária é objetiva, nos termos em que rege o

art. 136 do Código Tributário Nacional – CTN, bastando para sua imputação tão somente o descumprimento das obrigações principais ou acessórias pelo contribuinte ou responsável legal.

Sem razão.

#### IV. CONCLUSÃO

Voto por rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário interposto.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Duarte Firmino**