



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13888.000682/2009-19
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-008.494 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de outubro de 2020
Recorrente ESPER EMBALAGENS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007

INCONSTITUCIONALIDADE DA EXIGÊNCIA DE DEPÓSITO OU ARROLAMENTO PRÉVIO DE DINHEIRO OU BENS PARA ADMISSIBILIDADE DE RECURSO ADMINISTRATIVO. SÚMULA VINCULANTE Nº 21 DO STF.

O Recurso Administrativo apresentado tempestivamente deve ser processado normalmente, mesmo sem o Depósito Prévio preconizado no § 1º do art. 126 da Lei 8.213/91, uma vez que o dispositivo foi revogado pela Lei 11.727/2008, após reiteradas decisões do STF no sentido de que era inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévio para admissibilidade de remédio recursal na seara administrativa. O entendimento da Egrégia Corte restou pacificado pela Súmula Vinculante nº 21, de observância obrigatória pelos órgãos da Administração Pública (art. 103-A da CF).

PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR. INSCRIÇÃO. DESNECESSIDADE. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NÃO INCIDÊNCIA.

Independente de não estar o empregador inscrito no Programa de Alimentação do Trabalhador, a concessão de auxílio alimentação “in natura” não sofre a incidência da contribuição previdenciária.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. BASE DE CÁLCULO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR (PAT). FALTA DE INSCRIÇÃO. AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO. FORNECIMENTO DE TICKET. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE SALÁRIO IN NATURA. CARACTERIZAÇÃO DE ALIMENTO IN NATURA. NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO.

Na relação de emprego, a remuneração representada por qualquer benefício que não seja oferecido em pecúnia configura o denominado “salário utilidade” ou “prestação in natura”. Nesse contexto, se a não incidência da contribuição previdenciária sobre alimentação abrange todas as distribuições e prestações in natura, ou seja, que não em dinheiro, tanto a alimentação propriamente dita como aquela fornecida via ticket, mesmo sem a devida inscrição no PAT, deixam de sofrer a incidência da contribuição previdenciária.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. ALIMENTAÇÃO IN NATURA. CESTAS BÁSICAS. TÍQUETE.

O auxílio-alimentação *in natura* (cestas básicas ou tíquetes) não integra o salário de contribuição, por não possuir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador PAT.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário. Votaram pelas conclusões os conselheiros Cleberson Alex Friess, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro e Rodrigo Lopes Araújo.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Cleberson Alex Friess, Andrea Viana Arrais Egypto, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Rodrigo Lopes Araujo, Rayd Santana Ferreira, Andre Luis Ulrich Pinto (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

A bem da celeridade, peço licença para aproveitar boa parte do relatório já elaborado em ocasião anterior e que bem elucida a controvérsia posta, para, ao final, complementá-lo (e-fls. 207 e ss).

Pois bem. Trata-se de Auto de Infração de obrigação principal — AI/DEBCAD nº 37.223.021-0 - que constitui contribuições sociais em face do contribuinte acima identificado, atinentes às parcelas devidas pela empresa e destinadas às outras entidades ou fundos, ditas 'terceiros', a saber FNDE, INCRA, SESI, SENAI E SEBRAE.

São fatos geradores das contribuições constituídas as remunerações pagas ou creditadas pela empresa aos segurados empregados a título de alimentação, uma vez constatado que a empresa não se encontrava inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT em quaisquer das modalidades de fornecimento de alimentação ali previstas, entre janeiro de 2005 a dezembro de 2007.

A base de cálculo da contribuição devida se firmou na análise das notas fiscais apresentadas e na contabilidade da empresa, excluídos os valores descontados dos empregados, e importou num crédito tributário de R\$ 128.643,28(Cento e vinte e oito mil, seiscentos e quarenta e três reais e vinte e oito centavos), consolidado em 16/03/2009.

Inconformada, a empresa impugnou o lançamento, alegando, em síntese, o que segue:

1. A empresa interessada apresentou impugnação tempestiva trazendo extensa argumentação de mérito quanto ao fornecimento de alimentação pelas

empresas, com fulcro no entendimento de que tal prestação não tem natureza salarial, independentemente de sua inscrição no PAT.

2. Argumenta que o fornecimento se deu exclusivamente in natura através de empresas registradas no Programa, sendo que a Impugnante nunca produziu a alimentação nem forneceu em espécie, bem como a alimentação fornecida era subsidiada pela Impugnante com a participação dos empregados mediante desconto em seus salários.
3. Colaciona jurisprudências favoráveis ao seu entendimento.
4. Tece considerações genéricas sobre os objetivos da lei instituidora do PAT e sobre o financiamento da Seguridade Social, para concluir que a alimentação fornecida tem natureza indenizatória, e não salarial, contrariando o artigo 195 da Constituição Federal, eis que não se trata de rendimentos do trabalho.
5. Assevera que a Impugnante efetuou, a partir de 17/09/2008 sua inscrição como pessoa jurídica beneficiária do Programa o que, no seu entender, regulariza a situação e afasta a incidência das contribuições constituídas, uma vez que se trata de ato administrativo meramente declaratório, portanto retroativo.
6. Traça considerações teóricas sobre regras de isenção concluindo que a inscrição no PAT é mera formalidade administrativa que não se sobrepõe à lei que concedeu a isenção, e assevera que a Lei instituidora do Programa não condiciona o direito à isenção ao atendimento da formalidade da inscrição.
7. Aduz atendidos os requisitos do MTPS, posto que dizem respeito ao valor calórico e tipo de alimentos fornecidos, uma vez que as empresas contratadas pela Impugnante são regularmente inscritas no Programa.
8. Por fim argumenta que a multa pelo descumprimento de obrigação acessória somente será devida a partir do nascimento da obrigação principal e, sendo esta controversa, somente a partir da declaração que a considerar válida.
9. Posta nestes argumentos, postula pela improcedência total do lançamento e pela inconsistência da obrigação acessória exigida, requer pela suspensão da exigibilidade do débito discutido e pela possibilidade de interpor recurso administrativo independentemente de depósito recursal.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento**, por meio do Acórdão de e-fls. 207 e ss, cujo dispositivo considerou o **lançamento procedente**, com a **manutenção** do crédito tributário exigido. É ver a ementa do julgado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007

CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA SOBRE A REMUNERAÇÃO DOS EMPREGADOS. TERCEIROS.

Devida contribuição a cargo da empresa sobre a remuneração paga ou creditada, a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados que lhe prestem serviços, destinada as outras entidades ou fundos, ditas 'terceiros'.

São legais e devidas as contribuições destinadas as outras entidades ou fundos, cabendo a Secretaria da Receita Federal do Brasil a fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento dessas contribuições sociais.

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. ALIMENTAÇÃO.

Integram o salário de contribuição das contribuições devidas a Seguridade Social e as outras entidades ou fundos os valores relativos a alimentação fornecida em desacordo com a legislação do PAT - Programa de Alimentação do Trabalhador.

Lançamento Procedente

Em resumo, a DRJ entendeu que a inscrição no PAT seria condição necessária, embora não suficiente, para que as empresas se beneficiem dos incentivos fiscais estabelecidos na Lei 6.321/76 e no art. 28, parágrafo 9º, "c", da Lei 8.212/91, não havendo que se falar que o ato de inscrição representaria mera formalidade.

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada e procurando demonstrar a improcedência do lançamento, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 231 e ss), repisando, em grande parte, os argumentos apresentados em sua impugnação.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário interposto.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário interposto é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72.

Cabe destacar que o Recurso Administrativo apresentado tempestivamente deve ser processado normalmente, mesmo sem o Depósito Prévio preconizado no § 1º do art. 126 da Lei 8.213/91, uma vez que o dispositivo foi revogado pela Lei 11.727/2008, após reiteradas decisões do STF no sentido de que era inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévio para admissibilidade de remédio recursal na seara administrativa.

O entendimento da Egrégia Corte restou pacificado pela Súmula Vinculante nº 21, de observância obrigatória pelos órgãos da Administração Pública (art. 103-A da CF).

Por fim, cabe esclarecer que, a teor do inciso III, do artigo 151, do CTN, as reclamações e os recursos suspendem a exigibilidade do crédito tributário, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.

Portanto, ante o preenchimento dos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72, tomo conhecimento do Recurso Voluntário interposto.

2. Mérito.

Segundo relata a fiscalização, no período de janeiro de 2005 a dezembro de 2007 a empresa não se encontrava inscrita e consequentemente o fornecimento de alimentação a seus empregados integrava o salário-de-contribuição para fins previdenciários, não se enquadrando, dessa forma, no previsto na alínea c do parágrafo 9º do Art. 28 da Lei nº 8.212 de 24/07/91, que determina que não integra o salário-de-contribuição apenas "*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*", portanto, a alimentação fornecida pela autuada aos seus trabalhadores integraria a remuneração dos mesmos na forma do art. 28, I da Lei 8.212/91.

O recorrente reitera, em grande parte, os argumentos apresentados em sua impugnação, alegando, sobretudo, que a inscrição no PAT seria mera formalidade administrativa que não se sobrepõe à lei que concedeu a isenção, e assevera que a Lei instituidora do Programa não condiciona o direito à isenção ao atendimento da formalidade da inscrição.

A DRJ entendeu que, a inscrição no PAT seria condição necessária, embora não suficiente, para que as empresas se beneficiem dos incentivos fiscais estabelecidos na Lei 6.321/76 e no art. 28, parágrafo 9º, "c", da Lei 8.212/91, não havendo que se falar que o ato de inscrição representaria mera formalidade.

Pois bem. As importâncias que não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias estão listadas no artigo 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91, o qual estabelece os pressupostos legais para que não se caracterizem como salário-de-contribuição, visando garantir os direitos dos empregados, como segue:

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

[...]

§ 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 a Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976; (Atualmente Ministério do Trabalho e Emprego MTE, conforme a MP nº 103, de 01/01/03, convertida na Lei nº 10.683, de 28/05/03)

No caso em questão, conforme reiteradas decisões emanadas do Superior Tribunal de Justiça, e reconhecidas, inclusive, no Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011, independentemente de a empresa comprovar a sua regularidade perante o Programa de Alimentação do Trabalhador PAT, não incidem contribuições sociais sobre a alimentação fornecida *in natura* aos seus empregados, por não possuir natureza salarial. É o que se extrai do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011, com vistas a subsidiar emissão de Ato Declaratório da PGFN, assim ementado:

Tributário. Contribuição previdenciária. Auxílio-alimentação in natura. Não incidência. Jurisprudência pacífica do Egrégio Superior Tribunal de Justiça. Aplicação da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997.

Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recursos e a desistir dos já interpostos.

Na mesma linha de raciocínio, acolhendo o Parecer encimado, fora publicado Ato Declaratório nº 03/2011, da lavra da ilustre Procuradora Geral da Fazenda Nacional, dispensando a apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, contemplando a discussão quanto à incidência de contribuições previdenciárias sobre o auxílio alimentação concedido *in natura*.

É de se destacar, pois, que o Ato Declaratório PGFN nº 3/2011, bem assim os julgados do STJ que fomentaram sua edição, fazem referência a auxílio-alimentação *in natura*, o que, nos termos da jurisprudência daquela Corte, quer dizer: “alimentação fornecida pela empresa”, ou seja, o pagamento valores pagos em dinheiro não estão abrangidos pelo ato administrativo da PGFN, tampouco pelas decisões emanadas pelo STJ.

No caso dos autos, entendo que a circunstância de que parte da alimentação tenha sido fornecida por meio de tíquete (vale alimentação), não lhe retira a natureza jurídica indenizatória, eis que sua utilização se destina, com exclusividade, à aquisição de alimentos, não podendo lhes ser dada outra destinação. A propósito, a própria fiscalização entendeu que seria alimentação “*in natura*”, não podendo o julgador aperfeiçoar ou modificar a motivação do lançamento. É de se ver:

[...] 4. Constituem fatos geradores das contribuições lançadas através deste Auto de Infração os salários na forma de alimentação, fornecidos pela empresa habitualmente a empregados, nas localidades de seus estabelecimentos, no período de janeiro de 2005 a dezembro de 2007, em desacordo com o Programa de Alimentação do Trabalhador - "PAT", instituído pela Lei nº 6.321 de 14 de abril de 1976. No período de janeiro de 2005 a dezembro de 2007 a empresa não se encontrava inscrita no "PAT", motivo pelo qual a remuneração "in natura" na forma de cestas básicas, ticket alimentação e refeições fornecidos aos empregados foi considerada como remuneração sujeita à incidência de contribuições previdenciárias. Os valores descontados dos segurados empregados nas folhas de pagamento foram deduzidos da base de cálculo considerados pela fiscalização como integrantes da base de cálculo das contribuições previdenciárias. Os valores da alimentação "in natura" foram obtidos através das notas fiscais (cópia por amostragem em anexo) e no arquivo da contabilidade apresentado em meio digital autenticado pelo Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos — SVA.

Tem-se, pois, que o vale refeição decorre do sistema de convênio que possibilita o empregado se alimentar em qualquer estabelecimento conveniado; da mesma forma que o vale alimentação decorre do sistema de convênio que possibilita o empregado adquirir gêneros alimentícios *in natura* em mercados conveniados, como os produtos da cesta básica.

Na prática, o fornecimento de vale alimentação é simplesmente uma forma alternativa de fornecer o alimento *in natura*, tendo, como único diferencial em relação a este, o fato de permitir que o trabalhador escolha o tipo de alimento que pretende consumir.

Entendo, pois, que o auxílio alimentação pago por meio de cartão de alimentação ou de refeição tem os mesmos efeitos do pagamento *in natura*. E por ser considerado parcela paga *in natura*, e, assim, não possuir natureza salarial, não é passível de incidência pela contribuição previdenciária, independentemente da inscrição no PAT.

Ademais, conforme destacado anteriormente, a circunstância de que parte da alimentação foi fornecida por meio de tíquete, não fez parte da motivação utilizada pela fiscalização para o presente lançamento, que se limitou, por sua vez, a discorrer sobre a irregularidade da inscrição da recorrente no PAT, não cabendo ao julgador, portanto, aperfeiçoá-lo.

Nesse sentido, tanto a parcela correspondente ao fornecimento de alimentação *in natura*, como o valor do vale alimentação não compõem a base de cálculo da contribuição previdenciária, motivo pelo qual deve ser reconhecida a improcedência da acusação fiscal, em sua integralidade.

Dessa forma, o fornecimento de alimentação *in natura*, na forma de cestas básicas, tíquete alimentação e refeições, não está sujeito à incidência das contribuições previdenciárias, caindo por terra a acusação fiscal.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, a fim de declarar a improcedência da acusação fiscal.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite