



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 14041.001345/2008-74
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-009.174 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de junho de 2021
Recorrente PAULO & MAIA SUPERMERCADO LAGO SUL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 03/12/2008

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PROCEDÊNCIA.

O contribuinte deve preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com as normas estabelecidas na legislação previdenciária. Incluem-se nos valores a constar das folhas de pagamento as parcelas que não integram o salário de contribuição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencido o conselheiro Wesley Rocha (relator), que lhe deu provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro João Maurício Vital.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha – Relator

(documento assinado digitalmente)

Joao Mauricio Vital – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Joao Mauricio Vital, Wesley Rocha, Paulo Cesar Macedo Pessoa, Fernanda Melo Leal, Leticia Lacerda de Castro, Monica Renata Mello Ferreira Stoll (suplente convocado(a)), Mauricio Dalri Timm do Valle, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por *PAULO & MAIA SUPERMERCADO LAGO SUL LTDA.*, contra o Acórdão de Julgamento que decidiu pela improcedência da impugnação e manteve as demais disposições do crédito tributário lançado.

O Auto de Infração foi constituído por descumprimento de obrigação acessória, uma vez que não foram incluídas nas folhas de pagamentos a remuneração devida a título de vale-transporte e de alimentação, deixando de arrecadar as contribuições sociais devidas, em razão de infração ao dispositivo previsto na Lei nº 8.212, de 24/07/1991, art. 32, inc. I, combinado com art. 225, inc. 1 e §9º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999.

Em seu Recurso Voluntário a recorrente alega as mesmas alegações de sua impugnação, assim transcritas:

- i) É indevida a exigência da obrigação acessória decorrente da obrigação principal, uma vez que a exação não poderia ter sido cobrada da recorrente;
- ii) é indevida a exigência sobre a rubrica vale-transporte, cita decisões judiciais e legislação para fundamentar suas razões;
- iii) é indevida a exação sobre a rubrica vale-alimentação, uma vez que entende que Não é necessário estar o contribuinte cadastrado junto ao PAT para se afastar esta incidência. Com efeito, é pacífico o entendimento de que a alimentação fornecida ao trabalhador nas dependências de seu estabelecimento não compõe o salário de contribuição.

Pede a improcedência da autuação.

Diante dos fatos narrados é o breve relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Wesley Rocha, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo. Assim, passo a analisar o mérito.

Inexistem preliminares arguidas no recurso.

DA MULTA POR DESCUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA

Cumpra registrar que os processos principais foram julgados de forma improcedente. Logo, a obrigação acessória não deve substituir.

A recorrente foi autuada por não preparar e arrecadar as folhas de pagamento, das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos na legislação previdenciária

Constitui infração não apresentar ou deixar de preparar folha de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço. de acordo com os padrões e normas estabelecidos. A Lei 8.212/91 no seu artigo 32, inciso I, combinado com artigo 22, inciso 1 e parágrafo 9º do Regulamento da Previdência Social -- RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99, impõe a referida obrigação à empresa, conforme se observa dos dispositivos citados:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

I - preparar folhas-de-pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social;

Art. 225. A empresa é também obrigada a:

I - preparar folha de pagamento da remuneração paga, devida ou creditada a todos os segurados a seu serviço, devendo manter, em cada estabelecimento, uma via da respectiva folha e recibos de pagamentos;

§ 9º A folha de pagamento de que trata o inciso I do **caput**, elaborada mensalmente, de forma coletiva por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços, com a correspondente totalização, deverá:

I - discriminar o nome dos segurados, indicando cargo, função ou serviço prestado;

II - agrupar os segurados por categoria, assim entendido: segurado empregado, trabalhador avulso, contribuinte individual;

III - destacar o nome das seguradas em gozo de salário-maternidade;

IV - destacar as parcelas integrantes e não integrantes da remuneração e os descontos legais; e

V - indicar o número de quotas de salário-família atribuídas a cada segurado empregado ou trabalhador avulso.

A Lei, que é taxativa, não permite mera liberalidade de não aplicar a pena para os casos dos autos, sendo, portanto, devida a aplicação da multa pelo descobrimento da obrigação acessória, constituindo infração aos dispositivos já citados.

Nesse contexto, a recorrente que teve os processos principais julgados improcedentes, devendo, por consequência, ser julgado improcedente a exigência da obrigação acessória.

Relatório fiscal da autuação encontra-se nas e-fls. 08 e seguintes. Assim, foram lançadas rubricas para a exigência das contribuições sobre vale transporte, salário *in natura*.

O conteúdo do parágrafo 11, do art.201 da Constituição Federal de 1988, que trata da previdência social assim dispõe:

§ 11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei (incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Nota-se que para efeito de incidência previdenciária, duas verbas distintas devem ser somadas a fim de compor a base de cálculo: os ganhos habituais e o salário. Tal soma, por outro lado, não guarda identidade com a remuneração do empregado garantida pela legislação trabalhista. Pode até ser coincidente em muitos casos, mas nada impede que seja diferente em outros.

Conforme determinada o artigo 28 Lei 8.212/91 são salários contribuição os valores que uma vez pagos, devidos ou creditados a qualquer título aos segurados obrigatórios, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades, determinam a ocorrência do fato gerador, do qual decorre a formação de crédito a favor da Seguridade Social, em contrapartida, de débito para o contribuinte, com a referida transcrição:

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

I - 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;”

DO VALE TRANSPORTE

A recorrente aduz que essas rubricas não integrariam o salário contribuição, por não preencher os requisitos legais necessários para a exigência.

A fiscalização realizou a atuação coma seguinte acuação:

(...)

10. Diante da análise da Relação de Vale-Transporte entregue pelo contribuinte, a auditoria fiscal pôde observar que o pagamento do mesmo era feito em dinheiro, situação confirmada pela própria empresa. Os valores pagos a título de vale-transporte não transitaram em folha de pagamento, conforme constatado na análise das rubricas da folha de pagamento fornecida em meio digital (Anexo IX do Conjunto de Provas da ação fiscal - CD com a Validação e Autenticação de Arquivos Digitais - SVA, que se encontra no Auto de Infração DEBCAD nº 37.145.611-8) e não sofreram incidência de contribuições sociais no período fiscalizado).

Quanto ao transporte, o vale transporte estabelecido pela Lei nº 7.418/85 e regulamentado pelo Decreto nº95.247/87 estabelece que esse benefício não possui natureza salarial, mas só admite a antecipação ao trabalhador do vale transporte ou transporte próprio ou fretado, vedando a antecipação em dinheiro ou outra forma de pagamento. Neste caso, deve - se aplicar o art. 458, parágrafo segundo, III, da CLT, segundo o qual transporte destinado ao deslocamento para o trabalho e retorno, em percurso servido ou não por transporte público não tem natureza salarial”.

O art. 28, § 9º, “f”, da Lei nº 8.212, de 1991, indica as verbas que integram o salário de contribuição e define que as verbas recebidas a título de vale-transporte não o integram, desde que pagas na forma da legislação própria, segundo verifica-se do dispositivo transcrito:

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

[...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para fins desta lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997)

[...]

f) a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria.

A legislação que trata sobre o tema, é a Lei nº 7.418, de 1985, que institui o Vale-transporte dispõe o seguinte:

Art. 2º - O Vale-Transporte, concedido nas condições e limites definidos, nesta Lei, no que se refere à contribuição do empregador: (Renumerado do art. 3º, pela Lei 7.619, de 30.9.1987)

a) não tem natureza salarial, nem se incorpora à remuneração para quaisquer efeitos;

b) não constitui base de incidência de contribuição previdenciária ou de Fundo de Garantia por Tempo de Serviço;

c) não se configura como rendimento tributável do trabalhador.

E, mais adianta:

Art. 4º [...]

Parágrafo único - O empregador participará dos gastos de deslocamento do trabalhador com a ajuda de custo equivalente à parcela que exceder a 6% (seis por cento) de seu salário básico.

Pelos dispositivos legais acima transcritos, resta claro, portanto, que os valores pagos pelo empregador a título de vale-transporte devem corresponder ao valor de 6% do salário básico do empregado. Pagamentos feitos além deste limite constituem mera liberalidade, devendo integrar, por conseguinte, o salário-de-contribuição.

Com isso, tendo os diversos precedentes do CARF, invoco a Súmula CARF 89, que assim dispõe:

“Súmula CARF 89: “Não há incidência de contribuição previdenciária sobre o vale-transporte pago em pecúnia, considerando o caráter indenizatório da verba”.

Acórdãos Precedentes: Acórdão nº 2401-002.118, de 27/10/2011 2402-002.521, de 12/03/2012 Acórdão nº 2401- 02.093, de 26/10/2011 Acórdão nº 2301-01.396, de 28/04/2010 Acórdão nº 2301-01.476, de 08/06/2010 Acórdão nº 2301-002.295, de 24/08/2011 Acórdão nº 2301-002.281, de 24/08/2011 Acórdão nº 2301-002.575, de 07/02/2012.

Assim, deve ser retirada da base de cálculo a referida rubrica, dentro do limite de até 6% da Lei, referente à remuneração do trabalhador.

DA VERBA IN NATURA

No que diz respeito ao salário *in natura*, descrito no auto de infração, a fiscalização apurou o seguinte:

18. No Termo de Início da Ação Fiscal também foi solicitado o comprovante de adesão ao Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, relativo ao período de 01/2004 a 12/2004. A empresa não apresentou o comprovante de adesão ao PAT, alegando não ter efetuado a referida inscrição junto ao Ministério do Trabalho e Emprego - MTE. Foi verificado que a empresa fornecia alimentação aos seus trabalhadores em refeitório próprio (a chamada modalidade de execução de autogestão). Diante de tal situação, concluiu-se que a PAULO & MAIA SUPERMERCADO LAGO SUL LTDA., encontrava-se irregular junto ao Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, durante o período analisado.

19. Dessa forma, as despesas a título de ALIMENTAÇÃO realizadas pela PAULO & MAIA SUPERMERCADO LAGO SUL LTDA., no período de 01/2004 a 12/2004, sem a observância da legislação, ou seja, sem o cadastramento no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, têm natureza salarial, incorporando-se à remuneração para todos os efeitos legais e constituindo-se base de incidência das contribuições previdenciárias.

O parágrafo 9, item c, do artigo 28, da lei 8.212/91, determina que não integram o salário-contribuição as parcelas *in natura*:

“§ 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 nº 6.321, de 14 de abril de 1976](#)

Nesse contexto, a empresa que fornece alimentação aos seus empregados, em sede de refeitório próprio, e que deseja a exclusão da incidência previdenciária, nos termos do art. 3º da Lei nº 6.321, de 14/04/76, regulamentada pelo Decreto nº 78.676, de 08.11.76 (DOU de 09/11/76) deveria estar devidamente inscrita e aprovada no Programa de Alimentação do Trabalhador, nos moldes estabelecidos no Decreto nº 05, de 14/01/91 e Portarias do Ministério do Trabalho e Emprego- MTE.

Entretanto, diante das interpretações tanto no poder judiciário quanto a este Conselho, entendo ser possível a retirada desta rubrica da base de cálculo. Isso porque está pacificado que a falta de inscrição no PAT não é capaz unicamente de fazer incidir as contribuições sobre as rubricas exigidas, senão vejamos as decisões desse colendo tribunal:

Ementa(s)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/2004
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA. NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LEVANTAMENTO DE DÉBITO. NFLD. REMUNERAÇÃO PAGA AOS SEGURADOS EMPREGADOS. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR. PAT. 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, mesmo que a empresa não esteja inscrita no Programa de alimentação do Trabalhador PAT.

(Acórdão, 2202-007.357, julgado em 07/10/2020, de relatoria do Conselheiro Ricardo Chiavegatto de Lima).

Ementa(s)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Período de apuração: 01/01/2007 a 31/07/2007
SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO. FORNECIMENTO IN NATURA. ISENÇÃO. INSCRIÇÃO NO PAT. PRESCINDÍVEL. O fornecimento de alimentos “in natura” não se reveste de natureza salarial, porquanto é isento da contribuição social previdenciária, independentemente da regularidade do fornecedor perante o Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT).

(2402-008.768, sessão de julgamento 03/08/2020, de relatoria do Conselheiro Francisco Ibiapino Luz).

Ainda, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já pacificou que o descumprimento da mera formalidade de adesão ao PAT, por si só, não afasta a isenção referente à contribuição social previdenciária que incidiria sobre dito auxílio-alimentação se pago “in natura”. Tratam-se de decisões vistas nos EREsp 603.509/CE; REsp 1.196.748/RJ; AgRg no REsp 1.119.787/SP; AgRg no AREsp 5.810/SC; AgRg no REsp 1.426.319/SC; REsp 827.832/RS; REsp 1.467.236/CE e RESP 977.238/RS, deste último, transcrevo excerto: A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento no sentido de que o pagamento *in natura* do auxílio-alimentação, isto é, quando a própria alimentação é fornecida pela empresa, não sofre

a incidência da contribuição previdenciária, por não constituir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT.

Nessa perspectiva, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) editou o Ato Declaratório nº 03, de 20 de dezembro de 2011, aprovado pelo Ministro da Fazenda, dispensando a apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, contemplando discussão acerca da incidência de contribuições sociais previdenciárias sobre o auxílio alimentação concedido *in natura*, independentemente de inscrição do fornecedor no PAT, nestes termos:

Ato Declaratório PGFN nº 3, de 2011: A PROCURADORA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso da competência legal que lhe foi conferida, nos termos do inciso II do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011, desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 24/11/2011, declara que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexistam outros fundamentos relevantes: "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)

Registra-se que o entendimento sobre a questão vincula as decisões deste Conselho, e é de aplicação obrigatória, conforme preceitua o art. 62, §1º, inciso II, alínea "c", do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015.

Assim, a rubrica referente aos lançamentos ALI-Valor de alimentação fornecida sem inscrição no PAT. – deve ser retirada da base de cálculo.

CONCLUSÃO

Nessas circunstâncias, voto por conhecer do Recurso Voluntário para DAR-LHE PROVIMENTO, cancelando a autuação fiscal.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha

Voto Vencedor

Conselheiro Joao Mauricio Vital, Redator Designado.

Respeitosamente, divirjo do relator, que admitiu que o contribuinte não informou, nas folhas de pagamento, todos os valores pagos aos empregados. Especificamente, não informou os valores de vale-transporte pagos em pecúnia. Entretanto, o relator entendeu que as decisões havidas nos processos de obrigação principal, que excluíram do salário de contribuição

os valores de alimentação *in natura* e de vale-transporte pago em pecúnia, refletiriam neste processo de modo a tornar insubsistente a multa. O relator assim se pronunciou:

Nesse contexto, a recorrente que teve os processos principais julgados improcedentes, devendo, por consequência, ser julgado improcedente a exigência da obrigação acessória.

Entretanto, os fatos geradores das obrigações tributárias principal e acessória são distintos, sendo certo que, ao teor do art. 115 do Código Tributário Nacional, o fato gerador da obrigação acessória é a situação definida na legislação que impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

No presente caso, o fato gerador foi o descumprimento do que estabelecem o inc. I do art. 32 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e o inc. IV do § 9º do art. 225 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, e correspondeu, especificamente, a deixar de incluir nas folhas de pagamento os valores pagos em pecúnia aos empregados a título de vale-transporte.

Lei nº 8.212, de 1991:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

I - preparar folhas-de-pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social;

Decreto nº 3.048, de 1999:

§ 9º A folha de pagamento de que trata o inciso I do **caput**, elaborada mensalmente, de forma coletiva por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços, com a correspondente totalização, deverá:

(...)

IV-destacar as parcelas integrantes e não integrantes da remuneração e os descontos legais; e

A legislação determina que se incluam nas folhas de pagamento todas as parcelas pagas ao trabalhador, mesmo que não componham sua remuneração ou que sobre elas não incida contribuição previdenciária. Assim, também os valores de vale-transporte, apesar de não comporem o salário de contribuição, deveriam constar das folhas de pagamento, o que não ocorreu, materializando-se o fato gerador da obrigação acessória.

Também divirjo do relator quanto à exclusão dos valores de vale-transporte e de alimentação *in natura* da base de cálculo porque esses valores não a compuseram e não guardam nenhuma relação com a multa em questão. Na verdade, o valor da multa decorre do que está na alínea “a” do inc. I do art. 283, combinado com o art. 373 do Decreto nº 3.048, de 1999, com valores atualizados pela Portaria Interministerial MPS/MF nº 77, de 11 de março de 2008. No presente caso, aplicou-se o valor mínimo por não estarem presentes circunstâncias agravantes.

(documento assinado digitalmente)

Joao Mauricio Vital