



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 14041.001508/2007-38
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-003.021 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de agosto de 2012
Matéria REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS: PARCELAS EM FOLHA DE PAGAMENTO E CONTABILIDADE. SALÁRIO INDIRETO: VALE-ALIMENTAÇÃO SEM PAT.
Recorrente INFORMAÇÃO COMUNICAÇÃO EMPRESARIAL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2001 a 31/03/2007

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). VALIDADE. INOCORRÊNCIA DE NULIDADE.

O Mandado de procedimento fiscal (MPF) é ordem específica para que a fiscalização, por meio do auditor fiscal, inicie Fiscalização em determinada entidade, devendo a mesma tomar ciência deste documento no início da ação fiscal que poderá ser por meio de Termo de Início de Procedimento Fiscal.

O MPF deve estar válido quando o sujeito passivo teve conhecimento de sua existência, seja realizada pessoalmente por meio de Termo de Início de Procedimento Fiscal, seja realizada por intermédio de correspondência postal com comprovante de Aviso de Recebimento (AR).

SALÁRIO INDIRETO. ALIMENTAÇÃO *IN NATURA*. SEM INSCRIÇÃO PAT. NÃO INCIDÊNCIA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Não há incidência de contribuição previdenciária sobre os valores de alimentação fornecidos *in natura*, conforme entendimento contido no Ato Declaratório nº 03/2011 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para exclusão das parcelas relativas ao auxílio-alimentação.

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente.

Ronaldo de Lima Macedo - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Thiago Taborda Simões.

Relatório

Trata-se de lançamento fiscal decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais, concernentes à parcela desses segurados não descontada e à parcela patronal, incluindo as contribuições para o financiamento das prestações concedidas em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/GILRAT) e as contribuições destinadas a outras Entidades/Terceiros (Salário-Educação/FNDE, SESC, INCRA e SEBRAE), para as competências 02/2001 a 03/2007.

O Relatório Fiscal (fls. 19/23) informa que os fatos geradores decorrem das remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais. E a base de cálculo decorre dos valores referentes às diferenças constatadas entre aqueles declarados em folha de pagamento, nas Guias de Recolhimento da Previdência Social (GPS), nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP's) e os registros contábeis disponibilizados durante a ação fiscal pela empresa.

Os valores foram apurados por meio dos seguintes levantamentos:

1. “**NDG**” → valores pagos pela empresa conforme apurado em folha de pagamento e não declarados em GFIP;
2. “**PAT**” → valores pagos pela empresa a título de VR Vales (alimentação) sem a devida inscrição nos cadastros do Ministério do Trabalho (conta: 51115 - Alimentação);
3. “**ALI**” → outros valores pagos a título de alimentação sem a devida inscrição nos cadastros do Ministério do Trabalho (conta: 51206 - despesas com alimentação);
4. “**PF**” → valores pagos por serviços prestados por pessoa física/contribuintes individuais (conta: 43103 - serviços de terceiros; 51225 - serviço prestado por pessoa física e 51227- despesas gerais).

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 19/12/2007 (fl.01).

A autuada apresentou impugnação tempestiva (fls. 85/108) – acompanhados de anexos de fls. 109/265 –, alegando, em síntese, que:

1. os lançamentos realizados, referentes às competências de 2001, encontram-se abarcados pela decadência, nos termos do inciso I do artigo 173 do Código Tributário Nacional (CTN);
2. os valores lançados no levantamento **NDG**, obtidos através do confronto entre folha de pagamento e GFIP, se referem, unicamente,

ao pagamento de bolsas de estágio que, de acordo com a alínea "i" do parágrafo 9º do artigo 28 da Lei 8.212/1991, não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias. Anexa cópias de Termos de Compromisso para Realização de Estágio (fls. 185/247);

3. o auxílio alimentação, fornecido pela empresa aos seus empregados, não possui natureza salarial, razão pela qual não integra o salário de contribuição, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT);
4. valores despendidos com ressarcimento de despesas a título eventual, como viagens e despesas diversas, também não possuem natureza salarial, não incorporando a remuneração paga aos empregados;
5. nulidade do MPF, tendo em vista que autoriza a fiscalização e eventual cobrança de tributos já decaídos;
6. a existência do tributo não se encontra suficientemente demonstrada nesta fase administrativa, podendo ser o lançamento julgado improcedente por instâncias superiores, razão pela qual torna-se temerária a elaboração de Representação Fiscal para Fins Penais, o que representaria, também, violação aos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório;
7. requer, ao final, seja julgado nulo o presente lançamento.

Da Diligência. Em 07/03/2008, foi solicitada diligência, nos termos do Despacho de fls. 268/269, para que a fiscalização se manifestasse sobre a alegação do contribuinte, de que a diferença de valores apontadas, no levantamento **NDG**, entre a folha de pagamento e GFIP, se referem, unicamente, a valores relativos ao pagamento de bolsa de estágio.

Em resposta, foi elaborada Informação Fiscal (fls. 270/271), em que o Fisco afirma que a empresa não forneceu os documentos referentes aos estagiários durante a ação fiscal, conclui, após análise destes, pela retificação do lançamento, nos termos da planilha “**DE – PARA**”, inserida no item 4 da IF, respaldada nos anexos de fls. 360/363.

O contribuinte foi cientificado pessoalmente do resultado da diligência (fl. 392), não tendo sobre ela se manifestado no prazo concedido.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Brasília/DF – por meio do Acórdão 03-27.459 da 5ª Turma da DRJ/BSA (fls. 395/4058) – considerou o lançamento fiscal procedente em parte, eis que determinou a retificação dos valores inicialmente apurados em decorrência dos seguintes motivos:

1. **decadência** → levantamento “**NDG**”, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, para as competências 02/2001 a 12/2001 e 05/2002, 06/2002, 07/2002, 09/2002 e 10/2002; levantamentos “**PAT**” e “**ALI**”, nos termos do art. 173, I, do CTN para as competências 02/2001 a 11/2001;
2. equívoco em inserir nos valores apurados as verbas pagas aos estagiários. Isso ficou registrado assim: “(...) *saliente-se que, conforme demonstrado no item sobre decadência, as competências*

02/2001 a 12/2001 e 05,06,07,09 e 10/2002, do levantamento NDG, foram excluídas do lançamento em função do reconhecimento da decadência, de modo que a tabela supra reproduz, apenas, as competências não afetadas pela decadência, mas que devem ser retificadas pelos motivos expostos na IF. Acrescente-se que retificação encontra-se fundamentada nos anexos de fls. 360/363, onde o fiscal notificante, diligentemente, relaciona tanto os estagiários e os períodos comprovados, que foram excluídos do lançamento, quanto as pessoas sem NIT, que não estavam na lista de estagiários ou após o período de estágio” (fl. 401).

A Notificada apresentou recurso (fls. 443/460), manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados no auto de infração e no mais efetua as alegações da peça de impugnação.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em Brasília/DF informa que o recurso interposto é tempestivo e encaminha os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para processamento e julgamento (fls. 462/463).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

Recurso tempestivo. Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso interposto.

DA PRELIMINAR:

A Recorrente alega nulidade do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), pois, segundo seu entendimento, o Fisco não poderia efetuar lançamento de tributos decaídos.

Isso não será acatado pelos motivos fáticos e jurídicos a seguir delineados.

Na época em que foi realizado o lançamento fiscal, vigorava o prazo decadencial de 10 (dez), estabelecido pelo artigo 45 da Lei 8.212/1991, que somente foi julgado inconstitucional com a edição da Súmula Vinculante nº 8 do Supremo Tribunal Federal (STF), publicada no Diário Oficial da União, de 20/06/2008. Além disso, não houve nenhum prejuízo ao sujeito passivo da obrigação tributária apurada pelo Fisco, tendo em vista que, com a edição da citada súmula, os créditos decaídos foram devidamente excluídos, nos termos da decisão de primeira instância, acompanhada do Discriminativo Analítico de Débito Retificado (DADR) de fls. 406/437.

Entende-se que o MPF foi criado no intuito de legitimar o procedimento fiscal. Assim, MPF válido para fins de autuação é aquele em que o sujeito passivo teve conhecimento de sua existência, seja realizada pessoalmente por meio de Termo de Início de Procedimento Fiscal, seja realizada por intermédio de correspondência postal com comprovante de Aviso de Recebimento (AR).

O MPF é a ordem específica dirigida ao auditor fiscal para que, no uso de suas atribuições privativas, instaure os procedimentos fiscais, assim conceituados como ações que objetivam a verificação do cumprimento das obrigações previdenciárias, podendo, dessas ações, resultar a constituição do crédito previdenciário. É mero controle administrativo interno, podendo ser prorrogado pela autoridade outorgante tantas vezes quantas necessárias, por intermédio de registro eletrônico, disponível na internet, no endereço "www.receita.fazenda.gov.br" (www.previdenciasocial.gov.br), cujo código de acesso é indicado no próprio documento.

Devidamente instaurado o procedimento fiscal, o MPF terá validade até o final do prazo por ele estabelecido ou na data em que houver conclusão do procedimento fiscal, registrado por meio do Termo de Encerramento da Ação Fiscal (TEAF).

Verifica-se que o procedimento fiscal foi iniciado regularmente com a emissão do Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização (MPF-F) nº 09412821F00, código de acesso nº 4249134 (fls. 10/11), e sua ciência ocorreu em 31/07/2007.

Posteriormente, foram prorrogados regularmente os Mandados de Procedimento Fiscal, recebidos e assinados por preposto do Recursos Humanos e da

Contabilidade, pressupõe que o contribuinte tinha conhecimento de que o procedimento fiscal se estendia além da data estabelecida no MPF inicial.

No que se refere ao prazo de validade de MPF e suas prorrogações, cumpre transcrever os seguintes dispositivos da Portaria RFB nº 11.371/2007:

Art. 4º. O MPF será emitido exclusivamente em forma eletrônica e assinado pela autoridade outorgante, mediante a utilização de certificado digital válido, conforme modelos constantes dos Anexos de I a III desta Portaria.

Parágrafo único. A ciência pelo sujeito passivo do MPF, nos termos do art. 23 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532, de 10 de novembro de 1997, dar-se-á por intermédio da Internet, no endereço eletrônico www.receita.fazenda.gov.br, com a utilização de código de acesso consignado no termo que formalizar o início do procedimento fiscal. (g. n.)

(...)

Art. 11. Os MPF terão os seguintes prazos máximos de validade:

I - cento e vinte dias, nos casos de MPF-F e de MPF-E;

II - sessenta dias, no caso de MPF-D.

Art. 12. A prorrogação do prazo de que trata o art. 11 poderá ser efetuada pela autoridade outorgante, tantas vezes quantas necessárias, observadas, em cada ato, o prazo máximo de sessenta dias, para procedimentos de fiscalização, e de trinta dias, para procedimentos de diligência.

(...)

Art. 18. Os MPF emitidos e suas alterações permanecerão disponíveis para consulta na Internet, mediante a utilização do código de acesso de que trata o art. 4º, parágrafo único, mesmo após a conclusão do procedimento fiscal correspondente. (g. n.)

Pelos dispositivos acima mencionados, percebe-se que há previsão de prorrogação do prazo de validade do MPF, tantas vezes quantas forem necessárias, sendo que a prorrogação é efetuada por meio eletrônico e essa informação, a dispensar a ciência pessoal do sujeito passivo, estará disponível na Internet para consulta, a partir do código de acesso a ele fornecido com o termo que formaliza o início do procedimento fiscal (fls. 10/11).

Para a caracterização de que a autuação foi regularmente comunicada ao sujeito passivo, constata-se que a Recorrente impugnou o levantamento no prazo definido pela norma que rege o Processo Administrativo Fiscal, exercendo seu direito ao contraditório e à ampla defesa e dando início à fase litigiosa.

Com isso, a regularidade da continuidade da fiscalização poderia ter sido conferida pela Recorrente a qualquer tempo, com o acesso ao site institucional do Fisco.

Diante disso, não acato a preliminar ora examinada de nulidade. Após isso, passo ao exame de mérito.

DO MÉRITO:

A Recorrente alega que não há incidência de contribuição social previdenciária sobre os valores pagos a título de vale-alimentação ou alimentação “in natura” sem inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT).

Pelos motivos fáticos e jurídicos a seguir delineados, entendo que razão assiste a Recorrente.

Verifica-se que parte dos fatos geradores que ensejaram a presente autuação se refere ao fornecimento pela empresa aos seus empregados de vale-alimentação *in natura*, assim como a própria alimentação *in natura*, sem inscrição no PAT, conforme ficou delineado no Relatório Fiscal (fls. 19/23) nos seguintes termos:

*“[...] 10. Detalhamento do levantamento **PAT** e **ALI**: valores pagos pela empresa a título de alimentação ou compra de VR VALE sem a devida inscrição nos cadastros do Ministério do Trabalho (Conta:51115 – Alimentação e Conta:51206 - Despesas com Alimentação). [...]”*

Com o entendimento do que seja alimentação *in natura* para fins de tributação previdenciária – visando atender as regras previstas na Lei 6.321/1976, que instituiu o Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) –, o art. 503, § 2º e inciso II, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, estabelece que a alimentação concedida aos trabalhadores poderá ser fornecida mediante convênios com entidades que forneçam ou prestem serviços de alimentação coletiva, sendo este o caso do presente processo.

Instrução Normativa RFB nº 971/2009:

*Art. 503. Para a execução do PAT, a empresa inscrita poderá manter serviço próprio de refeição ou de distribuição de alimentos, inclusive os não preparados (cesta de alimentos), **bem como firmar convênios com entidades que forneçam ou prestem serviços de alimentação coletiva**, desde que essas entidades estejam registradas no programa e se obriguem a cumprir o disposto na legislação do PAT, condição que deverá constar expressamente do texto do convênio entre as partes interessadas.*

§ 1º Considera-se fornecedora de alimentação coletiva:

I - a operadora de cozinha industrial e fornecedora de refeições preparadas e transportadas;

II - a administradora da cozinha da contratante;

III - a fornecedora de alimentos in natura embalados para transporte individual (cesta de alimentos).

*§ 2º **Considera-se prestadora de serviço de alimentação coletiva a administradora de documentos de legitimação para aquisição de:***

I - refeições em restaurantes ou em estabelecimentos similares

II - gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais (alimentação-convênio). (g.n.)

Dessa regra, percebe-se que, no âmbito previdenciário, a alimentação *in natura* concedida aos trabalhadores poderá ser fornecida por meio de vale-alimentação, desde que este seja utilizado na aquisição de gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais conveniados com a fonte pagadora. Para a execução do PAT, tal hipótese de fornecimento de alimentação *in natura* é caracterizada como alimentação-convênio.

Para atender a hipótese de não incidência de contribuição previdenciária, esse art. 503 e os artigos 498 e 499, todos da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, não fazem qualquer distinção na modalidade de fornecimento da alimentação *in natura* pela empresa, podendo esta se dar por meio de serviço próprio de refeição ou de distribuição de alimentos, inclusive os não preparados (cesta de alimentos), bem como firmar convênios com entidades que forneçam ou prestem serviços de alimentação coletiva (refeição-convênio e alimentação-convênio).

Instrução Normativa RFB nº 971/2009:

Art. 498. O Programa de Alimentação ao Trabalhador (PAT) é aquele aprovado e gerido pelo Ministério do Trabalho e Emprego, nos termos da Lei nº 6.321, de 1976.

*Art. 499. Não integra a remuneração, a parcela *in natura*, **sob forma de utilidade alimentação**, fornecida pela empresa regularmente inscrita no PAT aos trabalhadores por ela diretamente contratados, de conformidade com os requisitos estabelecidos pelo órgão gestor competente.*

§ 1º A previsão do caput independe de o benefício ser concedido a título gratuito ou a preço subsidiado.

§ 2º O pagamento em pecúnia do salário utilidade alimentação integra a base de cálculo das contribuições sociais.

Nos termos da legislação previdenciária, percebia-se que havia uma tendência no sentido interpreta-se literalmente a regra estampada no art. 28, § 9º e alínea “c”, da Lei 8.212/1991 combinado com a Lei 6.321/1976, a fim de ser excluída da base de cálculo da incidência da contribuição previdenciária somente a parcela *in natura* concedida rigorosamente nos termos do PAT, pois, do contrário, a verba paga a título de alimentação *in natura* seria considerada salário indireto e, por consectário lógico, integrava a remuneração do trabalhador.

Lei 8.212/1991:

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

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

(...)

c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da

Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;

Hoje, parece-me que essa interpretação literal não encontra mais suporte nos tribunais de superposição, pois deve ser prestigiada a interpretação que – com fundamento nos artigos 195, I, alínea “a”, e 201, § 11, da Constituição Federal – conclui que as verbas indenizatórias não estão sujeitas à incidência de contribuição social previdenciária. Daí não se exigir mais o registro no PAT, como demonstra a seguinte Ementa do Resp. nº 1051294 (DJ de 05/03/2009), proferido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ):

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - SALÁRIO IN NATURA - DESNECESSIDADE DE INSCRIÇÃO NO PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR-PAT - NÃO-INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

1. Quando o pagamento é efetuado in natura, ou seja, o próprio empregador fornece a alimentação aos seus empregados, com o objetivo de proporcionar o aumento da produtividade e eficiência funcionais, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, sendo irrelevante se a empresa está ou não inscrita no Programa de Alimentação ao Trabalhador - PAT.

2. Recurso especial não provido.” (Resp. 1051294 PR 2008/0087373-0; Relator(a): Ministra Eliana Calmon; Julgamento: 10/02/2009; Publicação: DJe 05/03/2009)

No mesmo sentido, o entendimento de que o pagamento *in natura* não configura hipótese de incidência de contribuição previdenciária extrai-se do Ato Declaratório nº 03/2011 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), publicado no D.O.U. de 22/12/2011, que dispõe o seguinte:

***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 inexista outro fundamento relevante:*

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

Diante do citado Ato Declaratório e da regra prevista no art. 503 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, retromencionada, bem como da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), extrai-se que a verba paga a título de vale-alimentação *in natura*, no presente processo configurada como um **pagamento in natura**, não integra o salário de contribuição independente de a empresa ter ou não efetuado adesão ao Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT).

Com isso, entende-se que devem ser retirados dos valores apurados no presente processo aqueles oriundos das verbas pagas a título de vale-alimentação

(levantamentos “PAT” e “ALI”), fornecido aos segurados empregados, pois tais valores não estão sujeitos à incidência da contribuição previdenciária.

A Recorrente alega que valores despendidos com ressarcimento de despesas a título eventual, como viagens e despesas diversas, não possuem natureza salarial, de modo que não incorporam a remuneração paga aos empregados.

Ocorre, contudo, que a Recorrente sequer identifica o lançamento no qual tais valores estariam sendo cobrados, além de não comprovar, por meio de documentos, as suas alegações.

Com isso, a alegação da Recorrente, desacompanhada de elementos subjacentes ao fato que se pretende comprovar, não constituem, por si só, elementos de prova. Além disso, caberia à Recorrente apresentar documentos, contemporâneos à prestação de serviços, contábeis e fiscais que demonstrassem o contrário do que foi apontado e comprovado pelo Fisco como remuneração paga aos segurados, conforme Relatório de Lançamentos (RL). Esse entendimento está consubstanciado na regra estabelecida pelo art. 333 do CPC, eis que cabe ao autor (Fisco) o ônus de provar os fatos constitutivos de seu direito – no qual entendo que foi materializado no Relatório Fiscal e seus anexos (fls. 01/80) e nos documentos acostados aos autos de fls. 109/265 –, e cabe à Recorrente comprovar à existência de qualquer fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do Fisco.

Código de Processo Civil – CPC:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. (g.n.)

CONCLUSÃO:

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso e **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL**, para que sejam excluídos os valores apurados nos levantamentos “PAT” e “ALI”, nos termos do voto.

Ronaldo de Lima Macedo.