



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 15504.012973/2008-53
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-005.196 – 2ª Turma
Sessão de 20 de fevereiro de 2017
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MILLENIUM PROMOTORA DE VENDAS LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2003 a 28/02/2004

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. SITUAÇÕES FÁTICAS DIFERENTES. COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

O Recurso Especial da Divergência somente deve ser conhecido se restar comprovado que, em face de situações equivalentes, a legislação de regência tenha sido aplicada de forma divergente, por diferentes colegiados.

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. VIOLAÇÃO AO ART. 32, I DA LEI 8.212/91.

Caracteriza infração punida com multa deixar o contribuinte de 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.

Todos os valores pagos ou devidos aos empregados devem ser lançados em folha de pagamento de apresentação mensal, inclusive, as parcelas não integrantes da remuneração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional, apenas quanto à natureza jurídica da alimentação paga sob a forma de *ticket* e, no mérito, na parte conhecida, em dar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Heitor de Souza Lima Júnior e Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Fábio Piovesan Bozza (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

Relatório

Contra o contribuinte foi lavrado auto de infração para cobrança de multa pelo descumprimento de obrigação acessória caracterizada pelo fato de ter a empresa deixado de incluir nas folhas de pagamento dos meses de junho de 2003 a fevereiro de 2004 valores de salários in natura pagos a seus empregados sob a forma de tíquetes alimentação, conforme descrito no relatório fiscal de fl. 13. Foi constatada infração à Lei n.º 8.212/91, artigo 32, inciso I, c/c com o Regulamento da Previdência Social - RPS (Decreto n.º 3.048/99), artigo 225, inciso I e parágrafo 9º, tendo sido afastada a ocorrência de circunstancias agravantes previstas no mesmo Regulamento, artigo 290.

Em impugnação foi alegado que i) no ano de 2007 a empresa foi submetida a uma ação fiscal que compreendeu o período do crédito ora contestado, da qual resultou a lavratura da NFLD 37.033.873-1. Dessa forma, tanto as declarações prestadas ao Fisco como os recolhimentos feitos até aquele ano foram homologados, não admitindo cobrança suplementar e ii) subsidiariamente, requereu fosse a multa releva e o auto de infração cancelado, conforme previsão do artigo 291 do Regulamento da Previdência Social, destacou que as folhas de pagamento foram devidamente retificadas.

O lançamento foi mantido pela Delegacia de Julgamento.

Contra decisão foi interposto Recurso Voluntário onde o Contribuinte reiterou os argumentos já apresentados.

A 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, por unanimidade de votos, deu provimento ao Recurso Voluntário, aplicando de ofício o Parecer PGFN nº 2.117/11 para reconhecer que não incidem contribuições previdenciárias sobre valores de alimentação *in natura* concedidas pelos empregadores a seus empregados, estando aí compreendida a concessão de alimento via ticket alimentação. O acórdão 2402-002.749 recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/06/2003 a 28/02/2004

AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO. TICKET ALIMENTAÇÃO. AUSÊNCIA DE INSCRIÇÃO NO PAT. PARECER PGFN/CRJ/Nº 2117 /2011. NÃO INCIDÊNCIA. Com a edição do parecer PGFN 2117/2011, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional reconheceu ser aplicável a jurisprudência já consolidada do STJ, no sentido de que não incidem contribuições previdenciárias sobre valores de alimentação in natura concedidas pelos empregadores a seus empregados, estando aí compreendida a concessão de alimento via ticket alimentação.

AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DE ELABORAÇÃO DE FOLHA DE PAGAMENTOS COM VALORES CREDITADOS A TÍTULO DE ALIMENTAÇÃO IN NATURA (TICKET ALIMENTAÇÃO). MULTA. DESCABIMENTO. Uma vez que restou verificada a condição de isenção ao

pagamento de contribuições previdenciárias incidentes sobre valores

concedidos aos empregados via ticket alimentação, sem a inscrição no PAT, deve ser anulado o Auto de Infração, por ter a mesma deixado de incluir tais valores em folha de pagamentos.

Recurso Voluntário Provido.

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial sob a alegação de que a decisão recorrida diverge da jurisprudência deste Conselho em relação a duas matérias:

- i) aplicação "de ofício" da Portaria PGFN nº 2.117/11: matéria não expressamente impugnada torna-se definitiva, razão pela qual não pode ser objeto de apreciação em sede recursal; e
- ii) inaplicabilidade da Portaria PGFN nº 2.117/11: as parcelas referentes a fornecimento de alimentação por meio de ticket (vale-refeição), por não serem prestações *in natura*, não podem ser abrangidas pela isenção prevista no art. 28, §9º, 'c' da Lei nº 8.212/91, afirma que o Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT não admite pagamento de alimentação em pecúnia.

Intimado o Contribuinte não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Do conhecimento:

Analisando o teor da decisão recorrida, do Recurso Especial e do acórdão apontado com paradigma, julgo pertinente haver uma reavaliação do juízo de admissibilidade da peça recursal com relação ao tema "preclusão".

Argumenta a Fazenda Nacional que o Colegiado *a quo* ao afastar a incidência das contribuições previdenciárias sobre o auxílio alimentação pago na forma de ticket, matéria que não foi expressamente impugnada, contrariou entendimento proferido no acórdão paradigma nº 2102-00.407, que aplicando o art. 17 do Decreto nº 70.235/72, afirmou que deve ser considerada como não impugnada a parcela do lançamento sobre a qual a parte interessada não se insurge, bem como a parcela sobre a qual informa que efetuou o pagamento do crédito tributário correspondente.

No caso do acórdão paradigma temos lançamento de IRPF decorrente da glosa de despesas médicas. O colegiado - delimitando a lide - entendeu que deixaria de se manifestar 1) sobre os valores glosados de alguns profissionais, pois não existiu impugnação expressa do contribuinte, nem mesmo em sede de recurso voluntário; e 2) sobre valores parcelados pelo contribuinte, pela aplicação da regra da renúncia à instância administrativa. Ou seja, o lançamento foi confirmado em relação aos valores reconhecidos pelo contribuinte em razão da sua omissão e do parcelamento.

Já neste processo administrativo temos um lançamento por descumprimento de obrigação acessória prevista pela legislação previdenciária por ter o contribuinte deixado de informar em sua folha de pagamento a totalidade das rubricas pagas aos segurados empregados, valores que englobam verbas integrantes ou não da remuneração.

Pela característica da obrigação acessória objeto do nosso lançamento, acredito que o Colegiado *a quo* tenha se equivocado em relação ao julgamento da matéria, isso porque independente de as verbas pagas ao segurados por meio de ticket/vale-refeição estarem ou não no âmbito da isenção do art. 28, §9º 'c' da Lei nº 8.212/91, tais valores, ao que parece, nos termos da legislação, devem constar da folha de pagamento da empresa.

Diante deste fato, não é que o contribuinte tenha deixado de impugnar expressamente o lançamento - como afirma o acórdão recorrido, o contribuinte apresentou sua impugnação com as matérias pertinentes ao caso concreto, tanto que seu pedido sempre foi no sentido de aplicação do art. 291, §1º do Regulamento da Previdência Social, com redação vigente naquele tempo requerendo a relevação da multa por ter providenciado a retificação das informações.

A decisão recorrida ao aplicar o Parecer PGFN/CRJ nº 2.117/11 determinando o cancelamento do auto, procedeu com um julgamento *extra petita* utilizando-se de fundamento não ventilado pelo Contribuinte para proferir decisão de natureza diversa da pedida.

Entendo que antes de interpor seu recurso especial, deveria a Fazenda Pública ter apresentado embargos de declaração questionando a obscuridade do julgado. Na ausência de efeitos infringente ainda lhe restaria o recurso especial, entretanto o paradigma eleito deveria tratar de caso de julgamento *extra petita*. Não há espaço para discussão de preclusão do direito de defesa se em momento algum - nem mesmo em contrarrazões - o contribuinte alegou a aplicação de entendimento adotado de ofício pelo julgador.

Percebe-se o grande distanciamento entre os acórdãos paradigma e recorrido. Diante do exposto, deixo de conhecer do recurso da Fazenda Nacional no que tange à preliminar de preclusão.

Do mérito:

Refeito o exame de admissibilidade, resta em litígio definir a natureza jurídica da alimentação paga sob a forma de *ticket* e os efeitos disto sobre o presente lançamento.

Quanto a não incidência da contribuição sobre os valores pagos *in natura* podemos resumir o entendimento pacificado e vinculante (por força do art. 62, §1º, II, 'c' do RICARF), nos termos em que exposto no parecer da PGFN/CRJ nº 2.117/11:

Ocorre que o Poder Judiciário tem entendido diversamente, restando assente no âmbito do STJ o posicionamento segundo o qual o pagamento in natura do auxílio-alimentação, ou seja, quando o próprio empregador fornece a alimentação aos seus empregados, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não constituir verba de natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT ou decorra o pagamento de acordo ou convenção coletiva de trabalho. Entende o Colendo Superior Tribunal que tal atitude do empregador visa tão-somente proporcionar um incremento a produtividade e eficiência funcionais.

Em outro julgamento, acompanhei as razões de decidir do ilustre Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos para o qual o pagamento de auxílio alimentação por meio de vales, cartões ou tickets possui natureza de pagamento em pecúnia e como tal a inscrição no PAT passa a ser condição necessária para sua exclusão da base de cálculo da contribuição, nos termos do art. 28, §9º, "c" da Lei nº 8.212, de 1991.

Ocorre que, estudando melhor o tema e fazendo uma interpretação lógica da jurisprudência e sobre as normas que regulamentam o Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, concluí que devem ser considerados como pagos *in natura* as três modalidades de execução do programa previstas no art. 4º do Decreto nº 05/1991. Vejamos:

A Lei nº 8.212/91, quando trata da matéria prevê entre as exceções do §8º do art. 28 que não integra o salário-de-contribuição a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social. A legislação previdência se limitou a reproduzir o art. 3º da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976 a qual originalmente dispõe sobre os efeitos do benefício sobre a tributação do Imposto de Renda. O citado art. 3º assim dispõe: "*Não se inclui como salário de contribuição a parcela paga in natura, pela empresa, nos programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho.*"

O Decreto nº 05/1991, o qual regulamenta com mais detalhes os requisitos de enquadramento no PAT, prevê que para a execução dos programas de alimentação do trabalhador, a pessoa jurídica beneficiária pode se valer de três modalidades de fornecimento de alimentação: i) manter serviço próprio de refeições, ii) distribuir alimentos e iii) firmar convênio com entidades fornecedoras de alimentação coletiva, sociedades civis, sociedades comerciais e sociedades cooperativas. O mesmo decreto reforça: "*Nos Programas de Alimentação do Trabalhador (PAT), previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho e da*

Previdência Social, a parcela paga in-natura pela empresa não tem natureza salarial, não se incorpora à remuneração para quaisquer efeitos, não constitui base de incidência de contribuição previdenciária ou do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e nem se configura como rendimento tributável do trabalhador.

Vale citar a Portaria da Secretaria de Inspeção do Trabalho/Departamento de Segurança e Saúde no Trabalho nº 3/2002, que baixa instruções sobre a execução do Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) faz os seguintes esclarecimentos sobre as modalidades de fornecimento de alimentação:

Art. 8º Para a execução do PAT, a pessoa jurídica beneficiária poderá manter serviço próprio de refeições ou distribuição de alimentos, inclusive não preparados, bem como firmar convênios com entidades que forneçam ou prestem serviços de alimentação coletiva, desde que essas entidades sejam registradas pelo Programa e se obriguem a cumprir o disposto na legislação do PAT e nesta Portaria, condição que deverá constar expressamente do texto do convênio entre as partes interessadas.

Art. 9º As empresas produtoras de cestas de alimentos e similares, que fornecem componentes alimentícios devidamente embalados e registrados nos órgãos competentes, para transporte individual, deverão comprovar atendimento à legislação vigente. (Redação dada pela Portaria nº. 61/ 2003)

Art. 10. Quando a pessoa jurídica beneficiária fornecer a seus trabalhadores documentos de legitimação (impressos, cartões eletrônicos, magnéticos ou outros oriundos de tecnologia adequada) que permitam a aquisição de refeições ou de gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais, o valor o documento deverá ser suficiente para atender às exigências nutricionais do PAT.

...

Art. 12. A pessoa jurídica será registrada no PAT nas seguintes categorias:

I – fornecedora de alimentação coletiva:

- a) operadora de cozinha industrial e fornecedora de refeições preparadas transportadas;*
- b) administradora de cozinha da contratante;*
- c) fornecedora de cestas de alimento e similares, para transporte individual.*

II – prestadora de serviço de alimentação coletiva:

- a) administradora de documentos de legitimação para aquisição de refeições em restaurantes e estabelecimentos similares (refeição convênio);*
- b) administradora de documentos de legitimação para aquisição de gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais (alimentação convênio).*

Parágrafo único. O registro poderá ser concedido nas duas modalidades aludidas no inciso II, sendo, neste caso, obrigatória a emissão de documentos de legitimação distintos.

Se interpretarmos como fornecimento de parcela *in natura* apenas as duas primeiras modalidades citadas no Decreto nº 05/1991 (*manter serviço próprio de refeições e distribuir alimentos*), forçosamente, deveríamos concluir que apenas essas não comporiam o salário-de-contribuição. O fornecimento de alimentação por meio de "documentos de legitimação" expedidos por empresas prestadoras de serviço de alimentação coletiva (vales, cartões e outros), ainda que haja a inscrição no PAT não estariam incluídos na exceção do art. 28, §9º da Lei nº 8.212/91 e do art. 3º da Lei nº 6.321/76.

Ocorre que não é isso o que acontece.

O entendimento que prevalece, inclusive na Justiça Especializada do Trabalho é o de que os valores pagos com observância das regras previstas no PAT (não sendo feita qualquer ressalva quanto a modalidade de execução) não compõe o salário e estão isentos dos encargos sociais. Vale citar informação disponível no sítio do Ministério do Trabalho no portal do PAT - "PAT Responde - Orientações":

3 Quais as vantagens para o empregador que adere ao PAT?

A parcela do valor dos benefícios concedidos aos trabalhadores paga pelo empregador que se inscreve no Programa é isenta de encargos sociais (contribuição para o Fundo de Garantia sobre o Tempo de Serviço – FGTS e contribuição previdenciária). Além disso, o empregador optante pela tributação com base no lucro real pode deduzir parte das despesas com o PAT do imposto sobre a renda. Referência normativa: arts. 1º, caput e 3º, da Lei nº 6.321, de 1976; arts. 1º e 6º, do Decreto nº 5, 4 de 1991.

Diante desta realidade, onde para a jurisprudência e para a Administração Pública - ainda que a lei cite a expressão *in natura* - também não incide contribuição previdenciária sobre alimentação fornecida na modalidade de vales, cupons e tickets quando ocorrer o correto cadastro no PAT, temos como conclusão lógica a de que todas as modalidades de execução do programa de alimentação do trabalhador possuem natureza de fornecimento *in natura* de alimentos aos empregados das empresas beneficiárias.

O Superior Tribunal de Justiça consolidou o entendimento no sentido de o pagamento *in natura* do auxílio-alimentação, vale dizer, quando a própria alimentação é fornecida pela empresa, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não possuir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT ou decorra o pagamento de acordo ou convenção coletiva de trabalho.

Ora, conforme exposto, considerando que o Decreto nº 05/1991 não faz distinção entre as respectivas modalidades de execução do programa onde todas são classificadas como pagamento *in natura*, devo entender que seja na entrega de refeição, de cesta básica ou nos serviços prestados por meio de empresas de alimentação coletiva, o fornecido da alimentação é feita pela própria empresa, razão pela qual - ainda que não seja esse o conteúdo da parecer da PGFN/CRJ nº 2.117/11 - não vejo como afastar o entendimento do

STJ para os valores repassados aos trabalhadores por meio de "documentos de legitimação para aquisição de refeições" e "documentos de legitimação para aquisição de gêneros alimentícios".

No meu entendimento, somente irão compor o salário-de-contribuição o auxílio-alimentação pago com habitualidade e por meio da entrega ao trabalhador de moeda corrente ou mediante crédito em conta (onde não há a participação de empresa especializada em alimentação coletiva), nestes casos os valores assumirão feição salarial e, desse modo, integrarão a base de cálculo da contribuição previdenciária.

Importante destacar que a discussão acima enfrentada - cujo entendimento não é compartilhado pela maioria deste colegiado, para os quais vale refeição/ticket é pagamento em pecúnia - em nada afeta o lançamento ora discutido, devendo ser mantida a cobrança da multa pelo descumprimento da obrigação acessória.

Isso porque, segundo o art. 32 da Lei nº 8.212/91, além das demais obrigações previstas, deverá a empresa 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.

A norma regulamentar é o Decreto nº 3.048/99 que aprovou o Regulamento da Previdência Social, mais especificamente - no que nos interessa - vale citar o art. 225, inciso I, §9º:

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.

Percebe-se, portanto, que todos os valores pagos ou devidos aos segurados, integrantes ou não da remuneração, devem ser lançados na folha de pagamento de apresentação mensal. Assim, no que tange ao auxílio alimentação, independe da forma como é fornecido e independente da empresa estar ou não inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador -

Processo nº 15504.012973/2008-53
Acórdão n.º **9202-005.196**

CSRF-T2
Fl. 232

PAT, ainda assim haverá a obrigação de informar à Previdência Social os valores desses respectivos custos.

Diante do exposto, na parte conhecida, dou provimento ao recurso da Fazenda Nacional para manter multa por descumprimento da obrigação acessória nos termos do lançamento.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri