



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 15586.001844/2010-91
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº **9202-008.098 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 20 de agosto de 2019
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MOTO SCARTON LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

ALIMENTAÇÃO FORNECIDA POR MEIO DE TÍQUETE. FALTA DE ADESÃO AO PAT. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INAPLICABILIDADE DO ATO DECLARATÓRIO PGFN N.º 03/2011.

Para o gozo da isenção prevista na legislação previdenciária, no caso do pagamento de auxílio alimentação por meio de cartão alimentação, a empresa deverá comprovar a sua regularidade perante o Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT. Inaplicável o Ato Declaratório PGFN nº 03/2011, considerando não se tratar de fornecimento de alimentação “*in natura*”.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Luciana Matos Pereira Barbosa (suplente convocada), Ana Paula Fernandes, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Luciana Matos Pereira Barbosa (suplente convocada), Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Maurício Nogueira Righetti, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício). Ausente a conselheira Patrícia da Silva, substituída pela conselheira Luciana Matos Pereira Barbosa.

Fl. 2 do Acórdão n.º 9202-008.098 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 15586.001844/2010-91

Relatório

Trata-se de Auto de Infração, Debcad nº 37.258.437-3, relativo às contribuições destinadas a outras entidades ou fundos (Salário Educação, INCRA, SESC, SENAC e SEBRAE), correspondente ao período de 01/2006 a 12/2007.

Do Relatório Fiscal, destaca-se:

- os fatos geradores apurados na matriz foram as remunerações pagas aos segurados empregados a título de alimentação, através do fornecimento de “TICKETS ALIMENTAÇÃO”;
- no caso das filiais, em que a empresa informou não possuir controle de entrega dos tíquetes, as importâncias despendidas com a alimentação dos empregados foram apuradas através das notas fiscais de fornecedores e da conta “Alimentação” do livro contábil Razão Analítico, conforme detalhado em planilha constante dos autos;
- foi constatado através do exame das folhas de pagamentos que os empregados não participam do custo do auxílio alimentação;
- a empresa não se encontrava inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT no período objeto do débito.

Em sessão plenária de 16/05/2012, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2403-001.305 (fls. 186/193),), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ALIMENTAÇÃO IN NATURA. PAT. DESNECESSIDADE.

O fornecimento de alimentação in natura pelo empregador, a seus empregados, não está sujeito à incidência da contribuição previdenciária, ainda que o empregador não esteja inscrito no PAT. Não existe diferença entre a alimentação in natura e o fornecimento de vale-alimentação, o qual somente pode ser utilizado na aquisição de gêneros alimentícios.

Recurso Voluntário Provido.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos em dar provimento ao recurso. Vencidos o relator e o conselheiro Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Jhonatas Ribeiro da Silva.

O processo foi encaminhado à PGFN em 07/01/2013 que apresentou, tempestivamente, em 25/01/2013, Recurso Especial (fls. 195/202), para o qual foi dado seguimento, para a rediscussão da matéria: **auxílio alimentação pago na forma de ticket**. Considerados os acórdãos paradigmas nº 2401-02.335 e 2402-002.535.

À guisa de paradigma, foram apresentados os acórdãos nº 2401-02.335 e nº 2402-002.535, cujas ementas são a seguir transcritas:

Acórdão paradigma nº 2401-02.335:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2003 a 31/12/2007

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - VALE REFEIÇÃO – PAGAMENTO IN NATURA - INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES

Estando ou não a empresa inscrita no PAT, incide contribuições previdenciárias sobre o pagamento de vale refeição que não for pago in natura. O fornecimento de tickets aos segurados é considerado pagamento em espécie.

Acórdão paradigma nº 2402-02.535:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 30/11/2008

SALÁRIO INDIRETO AJUDA ALIMENTAÇÃO EM PECÚNIA

Integram o salário de contribuição os valores pagos a título de ajuda alimentação fornecidos em pecúnia, até porque não se consubstancia em qualquer das modalidades de fornecimento previstas no PAT Programa de Alimentação do Trabalhador aprovado pelo Ministério do Trabalho e Emprego

SEGURADOS ABRANGIDOS PELO REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA SOCIAL - OBSERVÂNCIA DE LEGISLAÇÃO FEDERAL

É legislação federal, no caso, a Lei nº 8.212/1991, que deve ser observada no tocante à exigibilidade de contribuição previdenciária sobre valores pagos a segurados vinculados ao Regime Geral de Previdência Social

MULTA DE MORA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DO FATO GERADOR.

O lançamento reportase à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II da Lei nº 8.212/1991).

A PGFN, em síntese, apresenta os seguintes argumentos:

- nos termos do art. 28 da Lei nº 8.212/91, para o segurado empregado entende-se por salário-de-contribuição a totalidade dos rendimentos destinados a retribuir o trabalho, incluindo nesse conceito os ganhos habituais sob a forma de utilidades;
- conforme disposto na alínea “c”, do § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212/91, o legislador ordinário expressamente incluiu no 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 6.321/76;
- para a não incidência da Contribuição Previdenciária é imprescindível que o pagamento seja feito “*in natura*”, o que não abrange o ticket alimentação;
- a isenção é uma das modalidades de exclusão do crédito tributário, e dessa forma, interpreta-se literalmente a legislação que disponha sobre esse benefício fiscal, conforme prevê o CTN em seu artigo 111, I;

- onde o legislador não dispôs de forma expressa, não pode o aplicador da lei estender a interpretação, sob pena de violar-se os princípios da reserva legal e da isonomia;
- caso o legislador tivesse desejado excluir da incidência de contribuições previdenciárias a parcela paga em pecúnia referente ao auxílio-alimentação, teria feito menção expressa na legislação previdenciária, mas, ao contrário, fez menção expressa de que apenas a parcela paga “*in natura*” não integra o salário-de-contribuição;
- a Lei n.º 10.243/01 alterou a CLT, mas não interferiu na legislação previdenciária, pois esta é específica;
- o art. 458 da CLT refere-se ao salário para efeitos trabalhistas, para incidência de contribuições previdenciárias há o conceito de salário-de-contribuição, com definição própria e possuindo parcelas integrantes e não integrantes;
- as parcelas não integrantes do salário-de-contribuição estão elencadas exhaustivamente no art. 28, § 9º da Lei n.º 8.212/91;
- a prova mais robusta de que a verba para efeito previdenciário não coincide com a verba para incidência de direitos trabalhistas, é fornecida pela própria Constituição Federal;
- conforme o art. 195, § 11 da Carta Magna, 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.

Por fim, requer a PGFN que seu recurso seja conhecido e provido, para reformar o acórdão recorrido, conforme o entendimento do recurso em tela.

Os autos foram, então, à unidade da Receita Federal do Brasil de origem para ciência, pela Contribuinte, do Acórdão de Recurso Voluntário, do Recurso Especial e do despacho que lhe deu seguimento, o que se deu em 04/07/2013 (fl. 211), tendo sido apresentadas Contrarrazões ao Recurso Especial da PGFN (fls. 215/240) em 19/07/2013.

Em relação às Contrarrazões, a Contribuinte alega em resumo o que segue:

- é pacífica a jurisprudência judicial sobre a incidência de contribuições previdenciárias nas parcelas ditas indenizatórias, independentemente da empregadora estar inscrita no PAT;
- tais parcelas não podem sofrer a incidência de contribuições previdenciárias, pois não decorreram de imediata contraprestação laboral;
- conforme a Lei n.º 6.321/1976, o desembolso feito com o Programa de Alimentação do Trabalhador é despesa operacional e, combinado com outros fatores, se atendidos certos limites pode ser dedutível do imposto de renda devido;
- em que pese a omissão na Instrução Normativa RFB n.º 971/2009 sobre a incidência de INSS em relação à parcela relativa a alimentação, por motivos próprios da autoridade autuante, não quer dizer que devam sofrer incidência da aludida contribuição, pois, estão revestidas de verdadeiras indenizações recebidas pelos empregados, que não são contratados para recebê-las, mas para receber o salário normativo da categoria;

- por isso mesmo têm-se, aos olhos da jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal, característica de indenização e não podem sofrer a incidência da exação;
- da mesma forma que o aviso prévio indenizado, as parcelas de Vale Alimentação ou demais despesas com alimentação *in natura*, para o caso de ser fornecida pela empresa, não representam contraprestação ao serviço e por isso mesmo não podem sofrer a incidência do INSS;
- a Instrução normativa RFB nº 971/2009, bem como da jurisprudência transcrita, têm por escopo afiançar a não incidência de INSS sobre parcelas indenizatórias pagas aos empregados conforme se observa nos incisos do art. 58;
- a jurisprudência caminha no sentido de desvincular a contribuição previdenciária sobre parcela sem natureza salarial, da qual não decorre contraprestação;
- os valores recebidos pelo empregado a título de Vale Alimentação, ou mesmo a alimentação fornecida pela empresa, não integra o salário e sim o indeniza, estando ausente a contraprestação da atividade laboral, da mesma forma, que os 30 (trinta) dias não trabalhados do aviso prévio indenizado;
- o salário só é devido em razão do trabalho realizado pelo empregado;
- dessa forma, conclui-se que o empregado não trabalharia regularmente para receber férias + 1/3, vale alimentação, vale transporte, aviso prévio indenizado, diferença de horas extras, auxílio doença e outras tantas indenizações que recebe no decorrer do seu contrato de trabalho, mas sim para receber seu salário regular normativo e é apenas sobre isso que a contribuição social deve incidir.

O Contribuinte conclui suas contrarrazões defendendo o não provimento do recurso especial da PGFN, e a manutenção da decisão recorrida em todos os seus efeitos.

Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho - Relator

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto, dele conheço. Por serem também tempestivas, conheço das Contrarrazões oferecidas pelo Sujeito Passivo.

De forma a contextualizar a análise aqui empreendida, convém ressaltar que a matriz constitucional das contribuições previdenciárias incidente sobre a remuneração dos trabalhadores em geral é a alínea “a” do inciso I do art. 195 da Constituição Federal que dispõe:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

[...]

Com base na previsão constitucional, a Lei nº 8.212/1991, por intermédio de seus arts. 22 e 28 instituiu as bases sobre as quais incidem as contribuições previdenciárias de empregadores e empregados, que abrangem o total das remunerações pagas/recebidas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados que lhe prestem serviços, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades.

Assim, a princípio, a base de cálculo das contribuições previdenciárias abrange toda e qualquer forma de benefício habitual destinado a retribuir o trabalho, seja ele pago em pecúnia ou sob a forma de utilidades, aí incluídos alimentação, habitação, vestuário, além de outras prestações e *in natura*. Exclui-se da tributação somente aqueles benefícios abrangidos por alguma regra isentiva ou que tenham sido disponibilizados para a prestação de serviços, a exemplo de vestuário, equipamentos e outros acessórios destinados a esse fim.

Dessarte, a definição sobre a incidência ou não das contribuições sociais em relação às rubricas objeto de lançamento deve levar em consideração sua natureza jurídica, a existência ou não de normas que lhes concedam isenção e o cumprimento dos requisitos necessários ao usufruto desse favor legal.

Nessa esteira, o § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 relaciona, de forma exaustiva, as diversas verbas de natureza salarial que podem ser excluídas da base de cálculo da Contribuição Previdenciária. Em se tratando de salário utilidade pago sob a forma de alimentação, dispõe a alínea “c” do citado § 9º:

Art. 28.

[...]

§ 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;

[...]

No mesmo sentido é o art. 3º da Lei nº 6.321/1976 que dispõe:

Art 3º Não se inclui como salário de contribuição a parcela paga in natura, pela empresa, nos programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho.

Nos termos das disposições legais encimadas, para que a parcela referente à alimentação *in natura* recebida pelo segurado empregado seja excluída do salário-de-contribuição é necessário que essa seja paga de acordo com o Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT, instituído pelo Ministério do Trabalho e Emprego, de conformidade com a Lei nº 6.321/1976.

Não se olvide que o descumprimento dos requisitos necessários ao gozo da isenção tem como consequência lógica a incidência da exação tributária. Cabe aqui ressaltar que o art. 111 do CTN estabelece que as normas afetas a outorga de isenção devem ser interpretadas literalmente.

A despeito do que dispõe a legislação trabalhista e tributária, o entendimento pacificado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça – STJ é de que, em se tratando de pagamento *in natura*, o auxílio-alimentação não sofre incidência de contribuição previdenciária, independentemente de inscrição no PAT, visto que ausente a natureza salarial da verba. Nesse sentido é a decisão consubstanciada no AgRg ao REsp nº 1.119.787/SP:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. FGTS. ALIMENTAÇÃO IN NATURA. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTES.

1. O pagamento do auxílio-alimentação *in natura*, ou seja, **quando a alimentação é fornecida pela empresa**, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não possuir natureza salarial, razão pela qual não integra as contribuições para o FGTS. Precedentes: REsp 827.832/RS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/11/2007, DJ 10/12/2007 p. 298; AgRg no REsp 685.409/PR, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/06/2006, DJ 24/08/2006 p. 102; REsp 719.714/PR, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/04/2006, DJ 24/04/2006 p. 367; REsp 659.859/MG, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/03/2006, DJ 27/03/2006 p. 171. 2. Ad argumentandum tantum, esta Corte adota o posicionamento no sentido de que a referida contribuição, *in casu*, não incide, esteja, ou não, o empregador, inscrito no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT. 3. Agravo Regimental desprovido.

Em virtude do entendimento do STJ, foi editado o Ato Declaratório nº 03/2011 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional PGFN, publicado no D.O.U. de 22/12/2011, com base em parecer aprovado pelo Ministro da Fazenda, o qual autoriza a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, “nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento *in natura* do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária”, independentemente de inscrição no PAT.

Conforme alínea “c” do inciso II do § 1º do art. 62 RICARF, os membros das turmas de julgamento do CARF podem afastar a aplicação de lei com base em ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522/2002 (como é o caso do Ato Declaratório nº 3/2011). Resta, portanto, perquirir se a situação retratada nos autos se amolda ou não ao previsto em referido Ato Declaratório.

No caso concreto, a matéria devolvida a este Colegiado refere-se especificamente a auxílio alimentação pago por meio de tíquete alimentação. Não há qualquer contestação quanto o que fora apurado pela Fiscalização de que o auxílio alimentação foi disponibilizado aos trabalhadores da empresa autuada pela utilização de tal instrumento.

Contudo, o Ato Declaratório PGFN nº 3/2011, bem assim os julgados do STJ que fomentaram sua edição, dentre os quais encontra-se o AgRg ao REsp nº 1.119.787 (ementa reproduzida acima), 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 do benefício feito por meio de tíquete alimentação não está abrangido pelo ato administrativo da PGFN e nem pelas decisões judiciais aqui suscitadas.

Desse modo, para beneficiar-se da isenção prevista na alínea “c” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 a empresa necessitaria cumprir rigorosamente os requisitos previstos nesse

dispositivo, isto é, o benefício teria de observar as diretrizes dos programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e Emprego e a empresa deveria estar regularmente inscrita em tal programa, o que não se verifica na situação ora analisada.

O cumprimento dos requisitos do PAT pressupõe a regular inscrição da empresa no referido programa, em observância ao art. 2º da Portaria MTE nº 3/2002, *in verbis*:

Art. 2º Para inscrever-se no Programa e usufruir dos benefícios fiscais, a pessoa jurídica deverá requerer sua inscrição à Secretaria de Inspeção do Trabalho (SIT), através do Departamento de Segurança e Saúde no Trabalho (DSST), do Ministério do Trabalho e Emprego (MTE), em impresso próprio para esse fim a ser adquirido nos Correios ou por meio eletrônico utilizando o formulário constante da página do Ministério do Trabalho e Emprego na Internet (www.mte.gov.br).

§ 1º A cópia do formulário e o respectivo comprovante oficial de postagem ao DSST/SIT ou o comprovante da adesão via Internet deverá ser mantida nas dependências da empresa, matriz e filiais, à disposição da fiscalização federal do trabalho.

§ 2º A documentação relacionada aos gastos com o Programa e aos incentivos dele decorrentes será mantida à disposição da fiscalização federal do trabalho, de modo a possibilitar seu exame e confronto com os registros contábeis e fiscais exigidos pela legislação.

§ 3º A pessoa jurídica beneficiária ou a prestadora de serviços de alimentação coletiva registradas no Programa de Alimentação do Trabalhador devem atualizar os dados constantes de seu registro sempre que houver alteração de informações cadastrais, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar informações a este Ministério por meio da Relação Anual de Informações Sociais (RAIS).

Assevere-se que a inscrição no PAT trata-se de medida necessária que impõe à pessoa jurídica o cumprimento dos requisitos do programa e possibilita a fiscalização de sua regular execução pelo Ministério do Trabalho e Emprego. Não tendo o sujeito passivo adotado essa medida e não estando ele amparado pelo Ato Declaratório PGFN nº 3/2011, não vejo como considerá-lo isento de contribuições previdenciárias.

De se esclarecer que não está em discussão a incidência de contribuições sociais sobre parcelas como aviso prévio indenizado, terço constitucional de férias, dentre outras citadas em sede de Contrarrazões. Além do que, ainda que as considerações a respeito de tais parcelas levassem à conclusão quanto a não incidência de contribuições em relação aos valores a elas relativos, essas têm características próprias e que não se estendem ao auxílio alimentação pago em tíquete.

Sobre o vale transporte, sua exclusão da base das contribuições aqui referidas decorre de dispositivo expresso de lei e não da Instrução Normativa nº 971/2009. Aliás, como visto, também há lei isentando o auxílio alimentação da incidência de referidos tributos e o lançamento aqui referido somente foi efetuado em razão do descumprimento dos requisitos necessários ao usufruto do favor legal.

Conclusão

Ante o exposto, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho