



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 15586.001966/2008-63  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-008.620 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 02 de setembro de 2021  
**Recorrente** CIA ITALO BRASILEIRA DE PELOTIZAÇÃO - ITABRASCO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

**CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIO EDUCAÇÃO. EMPREGADOS E DIRIGENTES. CURSOS DE NÍVEL SUPERIOR. ISENÇÃO.**

Para que sejam isentas, a qualificação e capacitação profissional oferecidos em nível de graduação ou pós-graduação devem ser profissionalizantes.

Sem essa condição, há incidência tributária.

**CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DESPESAS COM MATERIAL ESCOLAR. ISENÇÃO. INEXISTÊNCIA.**

A isenção referida na alínea “t” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 não alcança o custeio de despesas com a aquisição de material escolar.

**CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ALIMENTAÇÃO IN NATURA. PAT. DESNECESSIDADE. NÃO INCIDÊNCIA.**

O fornecimento de alimentação in natura pela empresa a seus empregados não está sujeito à incidência da contribuição previdenciária, ainda que o empregador não esteja inscrito no PAT. Ato Declaratório PGFN nº 3/2011.

Não integram o salário de contribuição os valores relativos à alimentação in natura fornecida aos segurados empregados, inclusive por meio de terceiros/refeitórios, ainda que a empresa não esteja inscrita no Programa de alimentação do Trabalhador PAT.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, exceto no que se refere à insurgência quanto à multa imposta por descumprimento de obrigação acessória, e, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento para afastar o lançamento decorrente do auxílio alimentação “in natura” (cesta básica e por terceiros/refeitório).

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos, Martin da Silva Gesto, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Thiago Duca Amoni (Suplente Convocado), Samis Antônio de Queiroz, Sonia de Queiroz Accioly e Ronnie Soares Anderson (Presidente). Ausente o Conselheiro Leonam Rocha Medeiros, substituído pelo Conselheiro Thiago Duca Amoni (Suplente Convocado).

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 213 e ss) interposto contra decisão da 14ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro (fls. 190 e ss) que manteve o lançamento lavrado em face do Recorrente, referente às contribuições previdenciárias, incidentes sobre a remuneração de segurados empregados e contribuinte individual, previstas no artigo 22, inciso I, II, alínea 'c' e III, da Lei nº 8.212/91, c/c o artigo 201, inciso I e II e artigo 202, inciso III, do RPS — Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, relativas ao período de jan/2004 a dez/2004 – **DEBCAD 37.200.137-8**

A R. decisão proferida pela D. Autoridade Julgadora de 1ª Instância (fls. 190 e ss) analisou as alegações apresentadas e manteve a autuação.

Trata-se de crédito lançado pela fiscalização (relativamente à parte dos segurados) contra a empresa acima identificada que, de acordo com o Relatório Fiscal (fls. 69/79), refere-se as contribuições previdenciárias, incidentes sobre a remuneração de segurados empregados e contribuinte individual, previstas no artigo 22, inciso I, II, alínea 'c' e III, da Lei nº 8.212/91, c/c o artigo 201, inciso I e II e artigo 202, inciso III, do RPS — Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

2. Consta do referido relatório, a informação de que constituem fatos geradores das contribuições lançadas:

*1. as remunerações de segurados empregados e segurado contribuinte individual (Diretor), apurados por arbitramento, nesse caso aferidas indiretamente, e não informados em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social — GFIP, relativas ao fornecimento pela ITABRASCO de refeições e cestas alimentação a segurados da previdência social em desconformidade com a legislação.*

*2. as remunerações de segurados empregados e segurado contribuinte individual (Diretor), não informadas em Guias de recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações a Previdência Social — GFIP, relativas a valores de benefícios reembolsados a empregados e diretor da empresa, através de folhas de pagamento nas rubricas "(0159) — reembolso despesa educacional 3º grau" e "(0077) — verba material escolar", concedidos em desconformidade com a legislação previdenciária*

3. Segundo o Auditor, o lançamento do débito refere-se ao período de jan/2004 a dez/2004, envolvendo os seguintes levantamentos no Discriminativo Analítico do débito - DAD:

### **ALI - ALIMENTAÇÃO**

*A ITABRASCO utiliza dependências da CVRD, dentre as quais o restaurante (refeitório), usado pelos seus empregados e dirigentes, onde são fornecidas suas refeições.*

*A ITABRASCO utiliza também mão-de-obra da CVRD na produção de pelotas de minério de ferro em sua usina de pelotização.*

*Conforme previsto em cláusulas dos acordos coletivos 2003/2004 e 2004/2005, a ITABRASCO fornecerá exclusivamente a empregados, o benefício "Cesta Alimentação", estabelecendo critérios para recebimento desse benefício.*

*A ITABRASCO apesar de não previsto em acordo coletivo, fornece alimentação a seus empregados e dirigentes, utilizando o restaurante (refeitório) da CVRD.*

*Para que essas parcelas não integrem o salário-de-contribuição, devem ser fornecidas de acordo com o Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, sendo irrelevante se o benefício concedido a título gratuito ou a preço subsidiado*

*A empresa não apresentou documentos comprobatórios de inscrição no referido programa, mesmo assim, solicitamos através de email (pat@tem.gov.br) sobre a situação da empresa junto ao PAT e fomos informados que a mesma não é cadastrada no programa.*

*Assim, concluímos que o fornecimento pela ITABRASCO de refeições e cestas alimentação a segurados da previdência social está em desconformidade com a legislação, integrando assim o valor relativo ao benefício alimentação, a base de cálculo das contribuições previdenciárias.*

*A contabilização dos valores dos serviços prestados, inclusive fornecimento de benefícios é feita automaticamente através de sistemas utilizados pelas empresas do grupo CVRD, em contas de débito ou crédito de "Registros Intercompanhias" e apropriados em contas de despesas ou receitas de acordo com os centros de custo informados.*

*Analisando os registros contábeis fornecidos pela ITABRASCO em arquivos digitais, verificamos que os valores referentes ao fornecimento de alimentação não estão contabilizados em títulos próprios no período de 01/07/2004 a 31/12/2004. Os valores referentes aos serviços prestados pela CVRD, inclusive o custo das refeições fornecidas e da cesta alimentação, são apropriados em contas de "Serviços de Operação de Usinas". Os valores lançados nesse período nas contas de despesas "Alimentação" e "Cesta alimentação"*

*A escrituração contábil deve ser efetuada de forma a possibilitar a fiscalização a identificação dos fatos geradores de contribuições previdenciárias por intermédio dos títulos das contas, sem que haja a necessidade de pesquisa em históricos contábeis.*

*A ITABRASCO apropria na mesma conta contábil valores referentes a serviços prestados por terceiros no caso a Companhia Vale do Rio Doce e os valores relativos a despesas com mão-de-obra própria, de forma englobada, gerando na mesma conta lançamentos que silo fato gerador de contribuição previdenciária e os que não são.*

*Diante do exposto acima, não foi possível apurar os valores referentes ao fornecimento de refeições pelo valor real da utilidade recebida, sendo tais valores arbitrados, apurados por aferição indireta, com base no que dispõe a legislação previdenciária, no §11 do artigo 214 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, sendo utilizado o percentual de vinte por cento (20%) sobre a remuneração mensal de cada segurado.*

*No caso da cesta alimentação o valor da utilidade recebida pelos segurados, também arbitrado, foi apurado por aferição indireta, com base em cláusula dos acordos coletivos firmados em 2003/2004 e 2004/2005.*

*Os valores descontados dos segurados a título de fornecimento de refeições e cesta alimentação foram deduzidos, em cada competência, da remuneração apurada por aferição indireta (rubricas d a FOFAG: 5622 —fornecimento de refeições II e 5859— cesta alimentação).*

**EDU — EDUCAÇÃO**

*Despesas com educação e capacitação são inerentes a segurados empregados e dirigentes, mesmo não empregados (contribuintes individuais).*

*Conforme previsto em cláusulas dos acordos coletivos 2003/2004 e 2004/2005, a empresa reembolsará os seus empregados com as despesas incorridas por estes em cursos de ensino fundamental, ensino médio e terceiro grau (superior).*

*Os acordos coletivos preveem também reembolsos relativos agastos com material escolar/uniforme, estabelecendo um valor máximo por beneficiário. Esse benefício abrange além dos empregados, os dependentes dos mesmos, matriculados na educação infantil em pré-escolas e nos ensinos fundamental e médio.*

*No período da ação fiscal (jan/2004 a dez/2004) a empresa reembolsou através de rubricas pagas em folhas de pagamento, os gastos de empregados com ensino superior e os gastos de dependentes de empregados e diretor referentes a aquisição de material escolar/uniforme. Os valores reembolsados bem como a identificação das rubricas e dos segurados beneficiados constam em planilhas anexas.*

*(..) Pela interpretação literal da Lei n.º 8.212/91, para que não haja a incidência de contribuição previdenciária, os valores devem ser gastos apenas com educação básica e profissional (cursos de capacitação e qualificação profissionais), também abordada na Lei n.º 9.394/96, não englobando a educação superior e reembolso de material escolar/uniforme. Portanto, em relação aos valores gastos com educação pela empresa, para que não integrem a base de incidência de contribuição previdenciária, é necessária a observação de três requisitos: que os valores não sejam pagos em substituição à parcela salarial; que sejam extensivos a todos os empregados e dirigentes da empresa e que digam respeito somente a despesas com educação básica ou profissional.*

*O reembolso de material didático (escolar) e uniformes concedidos aos filhos e dependentes dos empregados e dirigentes da empresa, integra o salário-de-contribuição por falta de previsão legal.*

*Diante do exposto, concluímos que os valores reembolsados a empregados e diretor da empresa, referentes aos benefícios "(0159) reembolso despesa educacional 3º grau" e "(0077) — verba material escolar", são concedidos em desconformidade com a legislação previdenciária, integrando assim esses valores, a base de cálculo das contribuições previdenciárias.*

*A autuada deixou de informar na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social — GFIP, contribuições previdenciárias incidentes sobre: as remunerações de segurados empregados e segurado contribuinte individual (Diretor), apurados por arbitramento, nesse caso aferidas indiretamente, relativas ao fornecimento pela ITABRASCO de refeições e cestas alimentação a segurados da previdência social em desconformidade com a legislação e as remunerações de segurados empregados e segurado contribuinte individual (Diretor), relativas a valores de benefícios reembolsados a empregados e diretor da empresa, através de folhas de pagamento nas rubricas "(0159) — reembolso despesa educacional 3º grau" e "(0077) - verba material escolar", concedidos em desconformidade com a legislação previdenciária.*

4. Conforme o Relatório Fiscal, as alíquotas aplicadas para o cálculo das contribuições previdenciárias foram:

1. Dos segurados empregados, de acordo com o estabelecido para cada faixa salarial, conforme dispõe o artigo 20, da Lei n.º 8.212/91, c/c o artigo 198, do RPS.

2. Do segurado contribuinte individual, de acordo com os artigos 21 e 30, § 4º, da Lei n.º 8.212/91, c/c os artigos 199 e 215, § 26º, do

#### **DA IMPUGNAÇÃO**

5. A Notificada foi intimada pessoalmente em 04/11/2008 (conforme se verifica As fls. 01), tendo ingressado com a defesa de fls. 131/148 (protocolada em 03/12/2008, como se verifica às fls. 131 e fls.178).

6. Argumenta, a Notificada, que: "(.) vale-se da presente ocasião para apresentar defesa administrativa, exatamente pela impossibilidade de que o fornecimento de alimentação em refeitório próprio e o reembolso de despesa com educação sejam considerados como salário 'in natura', e, portanto, como base de cálculo da contribuição para o custeio da Previdência Social".
7. Alega que: "Com relação a autuação sobre o reembolso de despesas com mensalidades e materiais escolares, cabe-nos soerguer a impossibilidade da incidência das contribuições previdenciárias sobre tais valores".
8. E acrescenta: "Ocorre que o inciso lido parágrafo 2º do artigo 458 da CLT, com redação dada pela Lei n.º 10.243/2001, expressamente exclui do cômputo do salário do empregado a educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos à matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático" e que "Da redação de tais dispositivos infere-se que reembolso com despesas educacionais creditados a qualquer título não é salário ou remuneração para `todos os efeitos legais', inclusive para efeitos previdenciários".
9. A Notificada, em sua peça impugnatória, alega, ainda: "O C. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA já decidiu pela não incidência das contribuições previdenciárias sobre o auxílio alimentação concedido 'in natura' mesmo não estando o empregador inscrito no PAT." (Cita jurisprudência do STJ)
10. E que: "Nesse sentido, é incabível fazer incidir as contribuições previdenciárias sobre auxílio alimentação 'in natura' concedido em refeitório próprio, mesmo que não registrado o empregador no PAT, justamente por tal parcela não ter natureza salarial, e, consistir em benefício em prol do trabalhador para a produção industrial".
11. Requer, ao final, seja anulada a NFLD.
12. É o Relatório.

A Autoridade Julgadora manteve a autuação, em decisão com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Tratando-se de parcela, cuja não incidência esteja condicionada ao cumprimento de requisitos previstos na legislação previdenciária, o pagamento em desacordo com a legislação de regência sujeita-se tributação.

AUXÍLIO EDUCACIONAL E MATERIAL ESCOLAR. MENSALIDADE ESCOLAR DE DEPENDENTES. INCIDÊNCIA.

Integra o salário-de-contribuição o pagamento de mensalidade escolar de dependentes posto que tais valores não se enquadram nas exclusões àquele conceito, previstas em lei.

CESTA ALIMENTAÇÃO

Há incidência de contribuições previdenciárias e para terceiros sobre valores pagos aos empregados, a título de cesta alimentação quando a empresa não está devidamente inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT.

BASE-DE-CÁLCULO. ARBITRAMENTO.

É lícito o lançamento por arbitramento, e a apuração por aferição indireta do salário de contribuição, na ocorrência de recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SEGURADOS EMPREGADOS..  
OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO.

Ocorrido o fato gerador de contribuições previdenciárias, ocorre também o dever do Sujeito Passivo de recolher as respectivas contribuições.

A empresa é obrigada a recolher, nos prazos definidos em lei, as contribuições a seu cargo, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados e contribuintes individuais a seu serviço.

**JURISPRUDÊNCIA. VINCULAÇÃO NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO.**

As decisões judiciais e administrativas não constituem normas complementares do Direito Tributário, aplicando-se somente à questão em análise e vinculando, apenas, as partes envolvidas no litígio.

**CONVENÇÃO COLETIVA / ACORDO COLETIVO DE TRABALHO. INCAPACIDADE DE ALTERAR OBRIGAÇÕES DEFINIDAS EM LEI.**

As Convenções Coletivas / Acordos Coletivos de Trabalho comprometem empregadores e empregados, não possuindo capacidade de alterar as normas legais que obrigam terceiros, ou de isentar o Contribuinte de suas obrigações definidas por Lei.

Lançamento Procedente

Cientificado da decisão de 1ª Instância, aos 26/05/2009 (fls. 208), o contribuinte apresentou o presente recurso voluntário em 09/05/2009 (fls. 213 e ss), insurgindo-se contra o lançamento ao enfoque de que:

1 – não tem natureza salarial o fornecimento de alimentação, em refeitório próprio – “in natura”, mesmo que o empregador não tenha registro no PAT.

1 – as verbas relativas a reembolso educação e material escolar não tem natureza salarial, respeitado §2º, II, do art. 458, da CLT;

Assinala que inexistindo descumprimento de obrigação principal ou acessória, resta indevida a multa aplicada.

Busca seja anulada da autuação.

Juntou documentos.

Esse, em síntese, o relatório.

## Voto

Conselheira Sonia de Queiroz Accioly, Relatora.

Sendo tempestivo, conheço do recurso, parcialmente, e passo ao seu exame.

O Recorrente alega que (fls. 230/231): *27. A aludida multa pelo descumprimento de obrigação acessória legalmente estipulada, nos termos do art. 32, inciso IV, .§ 5º, combinado como o art. 92 da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, alterada pela Lei n.º 9.528, de 10 de dezembro de 1997, é totalmente indevida já que a RECORRENTE preencheu sua GFIP em plena obediência ao Manual veiculado pela própria Previdência Social.*

A insurgência diz respeito ao DEBCAD nº 37.180.272-5, que originou o PAF nº 15586.001970/2008-21.

Sendo matéria estranha a esta lide administrativa, que cuida da análise do **DEBCAD 37.200.137-8**, relativo à infrações tributárias diversas, não há como conhecer da argumentação trazida a respeito da multa imposta.

Apenas para constar, o PAF 15586.001970/2008-21 foi julgado em 13/03/2012, Acórdão nº 2403-01.140, que teve a seguinte ementa:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/04/2004 a 31/12/2004

PREVIDENCIÁRIO. GUIA DE RECOLHIMENTO DO FUNDO DE GARANTIA DO TEMPO DE SERVIÇO E INFORMAÇÕES À PREVIDÊNCIA SOCIAL GFIP.

A apresentação da GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa .

MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A lei aplica-se a ato ou a fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Foi apresentado Recurso Especial, não admitido em regular juízo de admissibilidade, e determinada a conexão com os processos 15586.001968/2008-52, 15586.001966/2008-63 e 15586.001965/2008-19.

### Do mérito

Segundo relato fiscal (fls. 72), “4. *Constituem fatos geradores das contribuições lançadas: 4.1. as remunerações de segurados empregados e segurado contribuinte individual (Diretor), apurados por arbitramento, nesse caso aferidas indiretamente, e não informados em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social — GFIP, relativas ao fornecimento pela ITABRASCO de refeições e cestas alimentação a segurados da previdência social em desconformidade com a legislação. 4.2. as remunerações de segurados empregados, não informadas em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e informações Previdência Social — GFIP, relativas a valores de benefícios reembolsados a empregados e diretor da empresa, através de folhas de pagamento nas rubricas "(0159) - reembolso despesa educacional 30 grau" e "(0077) — verba material escolar", concedidos em desconformidade com a legislação previdenciária. 5. O valor originário do débito corresponde, assim, em cada competência, ao montante das contribuições previdenciárias incidentes sobre o salário-de-contribuição apurado sobre os fatos geradores acima citados. 6. O lançamento do débito refere-se ao período de jan/2004 a dez/2004, envolvendo os seguintes levantamentos no Discriminativo Analítico do Débito - DAD:”*

Vejamos cada um dos tópicos trazidos em sede recursal.

1 – O Recorrente alega que as verbas relativas a reembolso educação, material escolar não tem natureza salarial, respeitado §2º, II, do art. 458, da CLT.

O presente lançamento considerou as remunerações de segurados empregados e segurado contribuinte individual (Diretor), não informadas em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social — GFIP, relativas a valores de benefícios reembolsados a empregados e diretor da empresa, através de folhas de pagamento nas rubricas "(0159) - **reembolso despesa educacional 3º grau**" e "(0077) — verba **material escolar**", concedidos em desconformidade com a legislação previdenciária.

Afirma a fiscalização que no período da ação fiscal (jan/2004 a dez/2004) a empresa reembolsou através de rubricas pagas em folhas de pagamento os gastos de empregados com ensino superior e os gastos de dependentes de empregados e diretor referentes a aquisição de material escolar/uniforme.

O Recorrente assinala que a CLT não considera salário as verbas relativas a educação e material escolar pagas aos seus diretores (contribuintes individuais) e empregados.

Do relato fiscal (fls. 76/7) extrai-se que:

6.2.1. Despesas com educação e capacitação são inerentes a segurados empregados e dirigentes, mesmo não empregados (contribuintes individuais).

6.2.2. Conforme previsto em cláusulas dos acordos coletivos 2003/2004 e 2004/2005, a empresa reembolsará os seus empregados com as despesas incorridas por estes em cursos de ensino fundamental, ensino médio e terceiro grau (superior).

6.2.3. Os acordos coletivos prevêem também reembolsos relativos a gastos com material escolar/uniforme, estabelecendo um valor máximo por beneficiário. Esse benefício abrange além dos empregados, os dependentes dos mesmos, matriculados na educação infantil em pré escolas e nos ensinos fundamental e médio.

6.2.4. No período da ação fiscal (jan/2004 a dez/2004) a empresa reembolsou através de rubricas pagas em folhas de pagamento os gastos de empregados com ensino superior e os gastos de dependentes de empregados e diretor referentes a aquisição de material escolar/uniforme.

(...)

NOTA TÉCNICA CGMT/DCMT N2 74/2005:

#### CONCLUSÃO

"Pelo exposto, conclui-se que o valor, destinado ao pagamento de curso superior para empregado pela empresa, integra o salário-de-contribuição.

Isso se deve ao fato de que o plano educacional, a que se refere a alínea t inciso I do artigo 28 da Lei n 2 8.212/91 restringe-se à educação básica (educação infantil, ensino fundamental e ensino médio) e a curso de capacitação e qualificação profissional vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa".

(...)

6.2.7. O reembolso de material didático (escolar) e uniformes concedidos aos filhos e dependentes dos empregados e dirigentes da empresa, integra o salário-de-contribuição por falta de previsão legal.

O R. Acórdão de piso examinou a questão sob a ótica abaixo reproduzida (fls. 221):

27. O Relatório Fiscal nos informa que: "*Os acordos coletivos preveem também reembolsos relativos a gastos com material escolar/uniforme, estabelecendo um valor máximo por beneficiário. Esse benefício abrange além dos empregados, os dependentes dos mesmos, matriculados na educação infantil em pré-escolas e nos ensinos fundamental e médio*". (grifamos)

28. Nesse contexto, verificamos que foi correto o procedimento da autoridade lançadora quando considerou como salário -de-contribuição os valores referentes A mensalidade escolar concedida pela empresa aos filhos e dependentes de seus funcionários, em desacordo com a Lei 8.212/91, conforme veremos nos itens a seguir.

29. Dentre as parcelas não integrantes do salário-de-contribuição, há que se buscar a exclusão prevista pela alínea "t" do parágrafo 9º, do artigo 28, da lei 8212/91, abaixo transcrita:

"§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

t) o valor relativo a plano educacional que vise a educação básica, nos termos do art. 21 da Lei n2 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a  **cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados as atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo**; (grifamos)

30. Há que se observar que, pela definição do citado dispositivo legal, só não constituem parcelas integrantes do salário-de-contribuição os rendimentos pagos,

devidos ou creditados ao empregado, a título de educação, **quando presentes os requisitos previstos acima**. Os casos não listados nas exceções expressas, enquadram-se na definição legal de salário-de-contribuição.

31. Por outro lado, o parágrafo 10, do artigo 214, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto no 3.048/1999, assim dispõe:

*Art. 214 - §10. **As parcelas referidas no parágrafo anterior, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, integram o salário -de-contribuição para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis.** (grifamos)*

32. Note-se que o termo "educação básica" foi empregado tanto pela Lei no 8.212/1991 quanto pelo Decreto n.º 3.048/99 (art. 214, § 90, XIX), sendo que o mesmo, conforme dispõe o art. 21, da Lei n.º 9.394/1996, não se limita A educação infantil, compreendendo também o ensino fundamental e médio;

33. Ressalte-se que, se a intenção do legislador fosse abranger também os dependentes dos segurados, e não só os próprios segurados, não faria constar do texto legal, como condicionante da isenção, **o vínculo dos cursos de capacitação e qualificação profissionais as atividades desenvolvidas pela empresa**.

34. Quando a lei determina que integram o salário-de-contribuição os rendimentos a qualquer título, inclusive "sob a forma de utilidades", deixa claro que além dos pagamentos diretos, também os salários indiretos estão sujeitos As contribuições previdenciárias, pois, representam vantagens concedidas ao empregado, sem as quais, o empregado teria que arcar com o respectivo ônus.

35. Correto, portanto, o procedimento da fiscalização ao considerar como salário-de-contribuição os valores pagos pela empresa Notificada, na forma da gratuidade da "mensalidade escolar" dos filhos e dependentes de seus empregados, posto que, o disposto no §9º, alínea "t", do art. 28, I, da Lei 8.212/91, acima transcrito, abrange tão somente os empregados e dirigentes da empresa, **não podendo tal benefício ser estendido, portanto, a seus filhos e dependentes**.

36. A natureza de salário-de-contribuição do Auxílio Educacional, nos termos do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991, parece clara, tendo em vista que se constitui em uma vantagem econômica ao trabalhador, auferida como retribuição ao trabalho prestado, caracterizando, assim, o recebimento de uma remuneração indireta.

37. A Notificada, ao arcar com o ônus de tais auxílios em benefício de seus empregados, está proporcionando-lhes um ganho econômico, uma vantagem adicional percebida durante a vigência do contrato de trabalho. Via de regra, portanto, todos os rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades, são considerados salário-de-contribuição.

38. No caso em questão, não há dúvida de que as contribuições feitas pelo empregador, a título de Auxílios Educacional e Material Escolar, representam dispêndios, realizados com habitualidade, destinados aos empregados, como forma de retribuir o trabalho que estes lhe prestaram.

39. Importante ressaltar que *o pagamento de tal auxílio é feito pela prestação de trabalho, e não para a prestação de trabalho, pois, não se destina ao aprimoramento educacional do trabalhador, mas de seus dependentes. Por isso, não tem caráter indenizatório. **Toda prestação ao empregado que não tenha por escopo aparelhá-lo para o trabalho é considerada remuneração indireta, salário in natura.** Portanto, a rubrica considerada amolda-se ao conceito de salário-de-contribuição, desenhado no art. 28, I, da Lei n.º 8.212/91, considerando que ele integra "os ganhos habituais sob a forma de utilidades".*

40. Assim, no tocante ao AUXÍLIO EDUCACIONAL e MATERIAL ESCOLAR, por não existir previsão legal para suas exclusões da base de tributação, foram considerados parcelas integrantes do salário -de-contribuição.

41. Acrescenta ainda, a Notificada, em sua defesa, que: "*Ocorre que o inciso II do parágrafo 2º do artigo 458 da CLT, com redação dada pela Lei n.º 10.243/2001, expressamente exclui do cômputo do salário do empregado a educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos à matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático*" e que "*Da redação de tais dispositivos infere-se que reembolso com despesas educacionais creditados a qualquer título não é salário ou remuneração para todos os efeitos legais, inclusive para efeitos previdenciários*".

42. O art. 458 da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT dispõe:

(...)

43. Como se pode notar, o conceito estabelecido no dispositivo legal em que se baseou a Notificada, aplica-se somente para fins trabalhistas, não servindo aos fins previdenciários, restando destacar que a definição legal do salário-de-contribuição, prevista no artigo 28, inciso I, da Lei nº 8.212/1991, tem natureza previdenciária, não se confundindo com a definição trabalhista de remuneração, mesmo porque, se assim não fosse, seria desnecessária tal definição estabelecida pela legislação previdenciária, o que não é o caso.

44. Por isso, o conceito de salário-de-contribuição deve ser buscado em sua lei própria, posto que inaplicável qualquer processo de integração de outras normas de direito para o presente caso, mesmo porque não há omissão na lei previdenciária específica. A especificidade da norma previdenciária se sobrepõe à norma trabalhista, no tange às contribuições previdenciárias.

(...)

47. Ressaltamos que, o lançamento é uma atividade vinculada e, uma vez constatada a omissão no recolhimento de contribuições previdenciárias por parte da empresa, cabe à autoridade fiscalizadora proceder aos respectivos lançamentos. Para tal, a Auditoria Fiscal, no caso em questão, valeu-se, em parte, da aferição indireta, como ficou claro no Relatório Fiscal, tendo como base legal o que preceitua o § 3º do artigo 33 da Lei nº 8.212/91.

48. Cabe observar que, foi julgada procedente, por unanimidade, através do Acórdão nº 23.020, de 19/02/2009, a NFLD DEBCAD nº 37.200.136-0, a qual refere-se aos mesmos fatos geradores do presente lançamento, relativamente à parte da empresa.

49. Desta forma, os argumentos da impugnante não foram suficientes para contrapor o levantamento fiscal e elidir os lançamentos efetuados na presente notificação, não havendo razão que justifique que seja a mesma anulada, conforme requer a impugnante.

Da autuação, especialmente do relato fiscal (fls. 70 e ss), extrai-se que os levantamentos relativos a reembolso educação e despesas de material escolar foram coletados das folhas e pagamentos dos empregados e de segurado contribuinte individual.

O reembolso educação decorreu de gastos com ensino superior e não houve comprovação de que o ensino era profissionalizante. No recurso, o Recorrente nada acresce a esse respeito.

No que toca às despesas de material escolar, o acordo coletivo previa reembolsos relativos a gastos com material escolar/uniforme, estabelecendo um valor máximo por beneficiário. Esse benefício abrange além dos empregados, os dependentes, matriculados na educação infantil em pré-escolas e nos ensinos fundamental e médio.

Ora, o reembolso para custear material escolar de dependentes/empregados (sem a devida segregação) e dirigentes da empresa integra o salário de contribuição, por falta de disposição legal isentiva, especialmente se alheios a plano educacional.

É que a regra isentiva faz referência a “*plano educacional que vise à educação básica (...) e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo*”.

Observe que o regramento aqui referido (Lei n.º 8.212/1991, art. 28, §9º, alínea “t”) não faz menção a custeio de despesas com material escolar, mas tão-somente a plano educacional, ou seja, bolsas de estudo visando educação básica e cursos de capacitação e qualificação profissional, não havendo como estender o favor legal a hipóteses não prevista expressamente em lei, em detrimento do art. 111 do CTN que impõe a interpretação literal da legislação tributária quando essa disponha sobre hipótese de exclusão de crédito tributário.

Nesse sentido, o Acórdão CARF n.º 9202-007.685, proferido na C. CSRF, de 26/03/2019, Relatado pelo Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho, que traz a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

(...)

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DESPESAS COM MATERIAL ESCOLAR. ISENÇÃO. INEXISTÊNCIA.

A isenção referida na alínea “t” do § 9º do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991 não alcança o custeio de despesas com a aquisição de material escolar.

Assim, correta a fundamentação do R. Acórdão, no sentido de que a isenção legal não atinge gastos com material escolar.

Relativamente às verbas pagas relativas a educação superior a empregados e diretor (contribuinte individual), melhor sorte não guarda o Recorrente.

Correta a fiscalização, na conclusão de que a isenção somente atingiria os valores gastos com educação básica e/ou profissionalizante, e não engloba educação superior (não comprovadamente profissionalizante).

Nesse sentido, a Colenda CSRF, no Acórdão 9202-006.553 – 2ª Turma, de 28/02/2018, em voto vencedor proferido pelo redator designado, Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho, assinalou 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;*

À luz da previsão constitucional, o art. 28 da Lei n.º 8.212/1991 instituiu a base de cálculo sobre a qual incidem as contribuições previdenciárias de empregadores e empregados, sob a denominação de “salário-de-contribuição”. Senão vejamos a abrangência de referida base de incidência:

*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;*

É certo que a Lei de Custeio Previdenciário, sendo norma de caráter tributário, não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado (art 110, do CTN), como, no meu entender, é o caso do Direito do Trabalho. Assim, ao inserir o termo “salário” na definição da base de cálculo das contribuições, a norma previdenciária buscou preservar o alcance da expressão tomada de empréstimo da legislação trabalhista, em toda a sua abrangência.

O conceito de salário trazido para a legislação pátria tomou por base o art. 1º da Convenção nº 95 da Organização Internacional do Trabalho – OIT, que tem o Brasil entre seus signatários. De acordo com referido dispositivo:

#### **ARTIGO 1º**

*Para os fins da presente convenção, o termo "salário" significa, qualquer que seja a denominação ou modo de cálculo, a remuneração ou os ganhos susceptíveis de serem avaliados em espécie ou fixados por acordo ou pela legislação nacional, que são devidos em virtude de um contrato de aluguel de serviços, escrito ou verbal, por um empregador a um trabalhador, seja por trabalho efetuado, ou pelo que deverá ser efetuado, seja por serviços prestados ou que devam ser prestados.*

Na mesma linha, o caput do art. 458 da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT arrolou como parcelas integrantes dos salários dos trabalhadores utilidades decorrentes do contrato laboral como alimentação, habitação, vestuário, dentre outras:

*Art. 458 - Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas.*

Assim, a princípio, a base de cálculo das contribuições previdenciárias e de terceiros (salário-de-contribuição) 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, material escolar, além de outras prestações in natura.

Por outro lado, o fato de a legislação trabalhista retirar determinada parcela remuneratória do conceito de salário não implica sua automática exclusão da base de cálculo desse ou daquele tributo. Digo isso porque embora a Lei nº 10.243/2001 tenha alterado a CLT para excluir do salário, para efeito dos direitos sociais dos trabalhadores, os valores despendidos pelos empregadores com livros e materiais didáticos, não vejo como essa alteração possa se refletir invariavelmente na legislação previdenciária. Ademais, o próprio § 2º do art. 458 da CLT é expresso no sentido de que sua aplicação está restrita àquele artigo da norma trabalhista.

*In casu*, ainda que estivéssemos diante de eventual conflito de normas, o que claramente não se verifica, seria aplicável a regra de hermenêutica jurídica segundo a qual lei especial derroga lei geral, ou seja, no contexto que hora se analisa, prevaleceria a norma de caráter tributário.

Retomando-se o exame do inciso I do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, vê-se que o salário-de-contribuição abrange a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título aos empregados, incluindo-se nessa relação os ganhos

habituais percebidos sob a forma de utilidades. Donde se depreende que, em se tratando de utilidades disponibilizadas pela empresa aos obreiros que lhe prestam serviços, sua inclusão na base de cálculo da contribuição previdenciária dependerá da verificação dos seguintes requisitos:

- a) onerosidade;
- b) retributividade; e
- c) habitualidade.

Inexistem dúvidas de que o reembolso de despesas havidas com material escolar tem caráter oneroso, tornando-se despicando tecer maiores comentários a esse respeito.

Do mesmo modo, sendo o benefício pago no contexto da relação laboral, estando inclusive previsto em acordo coletivo de trabalho, resta caracterizada sua índole retributiva, bem assim a habitualidade dessa parcela.

Apercebe-se, pois, que os reembolsos de valores aqui tratados ostentam natureza nitidamente remuneratória e assim, sua exclusão da base de cálculo das contribuições previdenciárias dependeria de previsão expressa em norma de caráter tributário, mormente no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, o qual, no que se refere a isenção, relaciona exaustivamente as parcelas ao abrigo desse favor legal.

Especificamente com relação a educação, à época da ocorrência do fato gerador das contribuições objeto do presente lançamento, a alínea “t” do referido § 9º dispunha:

*Art. 28. [...]*

*§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:*

*[...]*

*t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).*

Sem maiores digressões acerca do dispositivo legal reproduzido, posto que desnecessário no presente caso, no meu entender estamos diante de regra que já possibilitava que os dispêndios suportados pelas empresas com a educação de seus empregados abrangessem tanto cursos de graduação quanto de pós-graduação quando vinculados às atividades desenvolvidas pelo empregador, haja vista os cursos de capacitação e qualificação profissional não estarem restritos à educação básica. A Lei nº 12.513/2011 apenas deixou mais clara essa hipótese.

Contudo, estamos diante de norma isentiva que, consoante disposto no art. 111 do CTN, deve ser interpretada literalmente. Ora, a regra insculpida na alínea “t” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 trata de plano educacional, sendo defeso ao interprete da norma ampliar seu alcance com o fito estender a isenção a reembolsos de despesas com material escolar, isto é, a hipótese que não se encontra expressamente prevista em lei.

De mais a mais, nem mesmo a Lei nº 12.513/2011 isentou das contribuições previdenciárias os valores relacionados a despesas aqui referidas. Significa dizer que, ainda que o art. 112 do CTN possibilitasse a retroação de norma legal para elidir o pagamento de tributo, não haveria como prover o recurso especial do sujeito passivo, face a inexistência da propalada isenção mesmo para competências posteriores às de ocorrência dos fatos geradores insertos no lançamento em questão.

Assevere-se que o art. 112 do CTN refere-se exclusivamente a “lei tributária que define infrações”, o que não é o caso aqui retratado. E mais, o art. 144 do Codex Tributário é expresso no sentido de que “O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”.

Em vista do exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial do Sujeito Passivo.

Insta ressaltar a inaplicabilidade, ao caso concreto, da Súmula CARF nº 149, em razão do fato de que sua aplicação (consoante acórdãos precedentes) depende dos elementos concretos da autuação. Segundo precedentes, o julgador deve-se valer da Súmula 149 nas situações em que o lançamento decorre exclusivamente do fato de o ensino não ser básico (ser superior). No caso dos presentes autos, o lançamento decorreu da ausência de comprovação de ser profissionalizante o ensino superior.

Acolhidos os argumentos acima reproduzidos pela C. CSRF, e pelo R. Acórdão proferido pela 1ª instância, afastam-se as alegações apresentadas pelo Recorrente.

2 – O Recorrente alega que o fornecimento de alimentação, *in natura*, não tem natureza salarial mesmo que o empregador não tenha registro no PAT – Programa Alimentação do Trabalhador.

Constatou-se remunerações pagas a segurados empregados e segurado contribuinte individual (Diretor), apurados por arbitramento, nesse caso aferidas indiretamente, e não informados em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social — GFIP, relativas ao fornecimento pela ITABRASCO de refeições e cestas alimentação a segurados da previdência social.

O Relato Fiscal (fls. 72/73) descreve que:

6.1. ALI — ALIMENTAÇÃO:

6.1.1. A ITABRASCO utiliza dependências da CVRD, dentre as quais o restaurante (refeitório), usado pelos seus empregados e dirigentes, onde são fornecidas suas refeições.

6.1.2. A ITABRASCO utiliza também mão-de-obra da CVRD na produção de pelotas de minério de ferro em sua usina de pelotização.

6.1.3. Conforme previsto em cláusulas dos acordos coletivos 2003/2004 e 2004/2005, a ITABRASCO fornecera exclusivamente a empregados, o benefício "Cesta Alimentação", estabelecendo critérios para recebimento desse benefício.

6.1.4. A ITABRASCO apesar de não previsto em acordo coletivo, fornece alimentação a seus empregados e dirigentes, utilizando o restaurante (refeitório) da CVRD.

6.1.5. Para que essas parcelas não integrem o salário-de-contribuição devem ser fornecidas de acordo com o Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, sendo irrelevante se o benefício é concedido a título gratuito ou a prego subsidiado.

(...)

6.1.8. A empresa não apresentou documentos comprobatórios de inscrição no referido programa, mesmo assim, solicitamos através de email (pat@mte.gov.br) sobre a situação da empresa junto ao PAT e fomos informados que a mesma não é cadastrada no programa.

(...)

6.1.10. Considerando:

. que a empresa não apresentou o termo de adesão ao Programa de Alimentação do Trabalhador — PAT e a confirmação de que a mesma não está inscrita no programa;

. que, conforme a legislação mencionada, o PAT deve ser previamente aprovado pelo Ministério do Trabalho e Emprego — MTE, portanto, obrigatório à formalização da adesão ao programa;

. que tem natureza salarial o fornecimento de alimentação, seja em espécie ou "in natura" sem que o PAT esteja **previamente** aprovado pelo MTE, conforme prevê o artigo 3º da Lei nº 6.321/76; e

que a legislação previdenciária dispõe não integrar o salário-de-contribuição a parcela "in natura" recebida de acordo com o programa de alimentação aprovado pelo MTE, nos termos da Lei nº 6.321/76.

6.1.11. Assim, concluímos que o fornecimento pela ITABRASCO de refeições e cestas alimentação a segurados da previdência social está em desconformidade com a legislação, integrando assim o valor relativo ao benefício alimentação, a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

A autuação decorreu da alimentação disponibilizada *in natura* e por terceiros/refeitório sem que o empregador tenha a devida inscrição no PAT

Neste tópico, o Recorrente alega que o auxílio alimentação, mesmo que pago por empregador mesmo que não registrado no PAT, não tem natureza salarial, constituindo benefício em prol do trabalhador.

O R. Acórdão recorrido examinou a instrução processual e salientou que:

17. Argumenta ainda que: "*Nesse sentido, é incabível fazer incidir as contribuições previdenciárias sobre auxílio alimentação 'in natura' concedido em refeitório próprio, mesmo que não registrado o empregador no PAT, justamente por tal parcela não ter natureza salarial, e, consistir em benefício em prol do trabalhador para a produção industrial*". (grifamos)

18. Equivoca-se, a Notificada, em suas argumentações, como restará demonstrado, senão vejamos.

19. A Lei Orgânica da Seguridade Social, Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, em seu artigo 28, inciso I, como regra geral de incidência das contribuições previdenciárias, na redação dada pela Lei nº 9.528/97, em consonância com a Constituição Federal, em seu art. 201, parágrafo 40 — hoje, parágrafo 11 0 desse mesmo artigo, conforme Emenda Constitucional nº 20/98, **define o salário-de-contribuição do segurado empregado**, in verbis:

(...)

20. Em função da incontestável abrangência desta definição legal, a própria legislação previdenciária tratou de listar, através do parágrafo 9º do citado artigo, as parcelas **não** incluídas no conceito de "salário-de-contribuição".

21. O parágrafo 9º, do artigo 28, da lei 8212/91, deixa claro as parcelas não integrantes do salário de contribuições. Vejamos a alínea "c":

(...)

23. Portanto, a empresa que fornece Cesta Alimentação aos seus empregados e que deseja a exclusão da incidência previdenciária, nos termos do artigo 3º, da lei 6.321, de 14 de abril de 1976, regulamentada pelo Decreto 78.676, de 08/11/76, deve estar devidamente inscrita e aprovada no Programa de Alimentação do Trabalhador — PAT.

(...)

25. Assim, não obstante os argumentos despendidos pela empresa, conclui-se, inequivocamente, que a parcela "in natura" oferecida pela impugnante aos seus empregados em desconformidade com a legislação, acima citada, integra a remuneração e o salário de contribuição para todos os fins e efeitos.

A questão de mérito se resume ao exame da isenção dos valores de alimentação por cesta básica e terceiros/refeitório, por empresa não inscrita no PAT.

O Acórdão CARF n.º 9202-009.391, proferido pela C. CSRF, em 24/02/2021, de Relatoria da Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo bem decide a questão em caso análogo.

Conforme a ementa desse paradigma, colacionada pela própria Contribuinte, o Auxílio-Alimentação era prestado por meio de cestas básicas. Compulsando-se o inteiro teor do julgado, essa informação é confirmada:

#### *DO FORNECIMENTO DE CESTAS BÁSICAS*

*Recentemente a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, após reiteradas decisões judiciais que entenderam não incidir contribuições previdenciárias sobre o fornecimento de alimentação in natura aos segurados das empresas, emitiu o Parecer PGFN 2117/2011, que assim dispõe:*

*PARECER PGFN/CRJ/Nº 2117 /2011 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.*

*Este posicionamento da Procuradoria foi emitido uma vez que “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 à produtividade e eficiência funcionais, razão pela qual os levantamentos referentes à Cestas Básicas devem ser excluídos da presente autuação.*  
(grifei)  
(...)

De plano, constata-se que nesse paradigma a alimentação era concedida por meio de cestas básicas, fornecimento de refeições e vale refeição.

No que diz respeito ao fornecimento de cestas básicas, assim como observado na análise de primeiro paradigma, não se trata de modalidade de Auxílio-Alimentação retratada no recorrido e, assim, não há como se estabelecer dissídio jurisprudencial por ausência de similitude entre as situações fáticas dos julgados em confronto. Relativamente ao vale-refeição, terceira modalidade relacionada no paradigma, longe de demonstrar-se a alegada divergência, recorrido e DF CARF MF Fl. 684 Documento nato-digital Fl. 7 do Acórdão n.º 9202-009.391 - CSRF/2ª Turma Processo n.º 14485.003344/2007-64 paradigma encontram-se em perfeita sintonia, já que em ambos os julgados essa modalidade foi incluída no salário de contribuição. Não obstante, no tocante ao fornecimento de refeições – uma das modalidades de Auxílio-Alimentação, também oferecida no recorrido - afastou-se a incidência de Contribuições Previdenciárias com base nas disposições do Parecer PGFN 2117, de 2011, segundo o qual somente as parcelas pagas in natura devem ser excluídas do salário-de-contribuição, independentemente da inscrição da empresa no PAT. Confirma-se a conclusão do paradigma:

*O tema, por certo já envolveu calorosos debates e recentemente, sobre o assunto, foi publicado o parecer **PARECER PGFN/CRJ/Nº 2117/2011**, mediante o qual a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional passou a reconhecer estar definitivamente vencida quanto no que se refere a não incidência das contribuições previdenciárias sobre os valores de alimentação in natura, concedida pelos empregadores a seus empregados, conforme consolidada jurisprudência do STJ.*

(...)

*Ante todo o exposto, voto no sentido de **DAR PARCIAL PROVIMENTO** ao recurso voluntário para declarar a extinção do lançamento pela decadência das competências*

*lançadas até 11/1999, e, quanto às demais competências, que sejam anuladas somente aquelas que se refiram às contribuições incidentes sobre os valores de refeições in natura e cestas básicas fornecidas pelo empregador aos seus empregados. (destaques no original)*

Assim, esse segundo paradigma se revela apto para demonstrar a divergência jurisprudencial suscitada pela Contribuinte quanto à modalidade de Auxílio-Alimentação in natura por meio de terceiros/refeitórios.

Diante do exposto, quanto ao Recurso Especial interposto pela Contribuinte, conheço e acolho os presentes Embargos para, sanando o vício apontado no Acórdão n.º 9202-008.539, de 29/01/2020, alterar o resultado do julgamento para “conhecer parcialmente do Recurso Especial interposto pela Contribuinte, apenas no que tange ao Auxílio-Alimentação in natura fornecido por meio de terceiros/refeitórios”. No que tange ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, nada há a ser alterado.

(...)

Como se pode constatar, a condição prevista na legislação para que o valor relativo ao auxílio-alimentação não integre o salário de contribuição é que o pagamento seja in natura e feito de acordo com o Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT.

Sobre o fornecimento de alimentação pelas empresas, o Decreto n.º 05, de 1991, regulamentando a Lei n.º 6.321, de 1976, que instituiu o Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, assim dispõe:

(...)

Não obstante o disposto na legislação previdenciária e trabalhista, quando se trata de pagamento de Auxílio-Alimentação in natura, a jurisprudência já foi pacificada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça – STJ, no sentido de que tal verba não está sujeita à incidência de Contribuição Previdenciária, esteja, ou não, o empregador inscrito no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT.

**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. (AgRg ao REsp n.º 1.119.787/SP)*

Nesse passo, foi editado o Parecer PGFN n.º 2117, de 2011, por meio do qual a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional reconheceu ser aplicável a jurisprudência já consolidada do STJ quanto a não incidência de Contribuições Previdenciárias sobre valores de alimentação in natura concedidas pelos empregadores a seus empregados, o que, por sua vez, ensejou a publicação do Ato Declaratório n.º 03, de 2011, que determina que “nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento in natura do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária”.

Ressalte-se que, por força do artigo 62, § 1º, inciso II, alínea “c”, do Anexo II, do RICARF, o Colegiado pode 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 n.º 10.522, de 2002.

Sendo assim, no que diz respeito tão somente ao Auxílio-Alimentação fornecido in natura, por intermédio de terceiros/refeitórios, cabível aplicar a orientação veiculada no Ato Declaratório PGFN n.º 03, de 2011, independentemente de inscrição no PAT.

No mesmo sentido é a jurisprudência recente desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme a seguir se colaciona.

Acórdão n.º 9202-008.442, de 16/12/2019

(...)

Acórdão n.º 9202-007.499, de 30/01/2019

(...)

Acórdão n.º 9202-008.209, de 25/09/2019

Esse Acórdão tem a seguinte ementa:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2006

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO**

Constatado erro material no acórdão, no que tange ao conhecimento do Recurso Especial da Contribuinte, acolhem-se os Embargos para que seja promovida a devida correção.

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. CONHECIMENTO.**

O dissídio interpretativo é demonstrado quando os acórdãos recorrido e paradigma, tratando de situações fáticas similares, adotam interpretação divergente em relação à legislação tributária de regência.

**AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO IN NATURA. NÃO INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INSCRIÇÃO NO PAT. DESNECESSIDADE.**

Não integram o salário de contribuição os valores relativos à alimentação in natura fornecida aos segurados empregados, inclusive por meio de terceiros/refeitórios, ainda que a empresa não esteja inscrita no Programa de alimentação do Trabalhador PAT.

Com estes fundamentos, e lastreada no Parecer PGFN 2.117/2011 e Ato Declaratório PGFN n.º 3/2011, devem-se acolher os argumentos do Recorrente, para afastar o lançamento decorrente do auxílio alimentação.

3 – O Recorrente alega que, inexistindo descumprimento de obrigação, resta nula a multa aplicada.

Não guarda melhor sorte o Recorrente.

Relativamente a alegação de nulidade, observa-se que a completa ausência de fundamentação à afirmação leva ao seu não conhecimento. De fato, da leitura do recurso exsurge que o Recorrente alega nula a multa sob a ótica de questões meritórias, como o não descumprimento de obrigações principais ou acessórias.

Mesmo que assim não fosse, sob a ótica do art. 59, do Decreto 70.235/72, observa-se a inexistência de vício na autuação, ensejador de declaração de nulidade do ato.

As questões de mérito foram devidamente examinadas.

### **CONCLUSÃO.**

Pelo exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso, exceto quanto à insurgência relativa a multa imposta por descumprimento de obrigação acessória, e, no mérito,

dar parcial provimento ao recurso para afastar o lançamento decorrente do auxílio alimentação “*in natura*” (cesta básica e por terceiros/refeitório).

·  
É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly