



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.720220/2019-29
ACÓRDÃO	2102-003.773 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de junho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BANCO J. SAFRA S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/03/2014 a 31/12/2015

AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO. TÍQUETES-ALIMENTAÇÃO OU CARTÃO ALIMENTAÇÃO. SÚMULA CARF 213.

O auxílio-alimentação pago *in natura* ou na forma de tíquete ou congêneres não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, independentemente de o sujeito passivo estar inscrito no PAT.

FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO (FAP). GUIA DE RECOLHIMENTO DO FGTS E INFORMAÇÕES À PREVIDÊNCIA SOCIAL (GFIP). RECURSO ADMINISTRATIVO. MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. LANÇAMENTO PARA PREVENIR A DECADÊNCIA. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. SÚMULA CARF 05.

Na hipótese de lançamento para prevenir a decadência, por disposição expressa de lei, é exigível a multa de ofício e/ou os juros de mora, quando a empresa não recolhe, nem declara em GFIP, o FAP que lhe foi atribuído, mesmo quando suspensa a exigibilidade do crédito tributário em razão de recurso perante o órgão competente do Ministério da Previdência Social.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário para excluir os valores a título de auxílio-alimentação em forma de ticket/cartão.

Assinado Digitalmente

Vanessa Kaeda Bulara de Andrade – Relatora

Assinado Digitalmente

Cleber Alex Friess – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Jose Marcio Bittes, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Yendis Rodrigues Costa, Cleber Alex Friess (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração de fls. 720/741 lavrado em 17/03/2019, para constituição das contribuições previdenciárias de terceiros/outras entidades (INCRA e FNDE) incidentes sobre os valores de auxílio-alimentação creditado em favor dos funcionários, nos anos-calendário de 2014 e 2015 (fls. 720).

Além disso, para prevenir a decadência, houve também o lançamento de ofício do mesmo período de apuração, dos valores da contribuição previdenciária sobre os riscos ambientais/aposentadoria especial (GILRAT) incidentes sobre a referida base (valores de auxílio-alimentação), não declarados em GFIP (fls. 730).

Destaco:

a) INCRA e -salário educação (FNDE) devidos sobre auxílio-alimentação pago aos empregados em cartões refeição e alimentação (fls. 720).

	<u>principal</u>	<u>Valor da Multa</u>	<u>Valor dos Juros</u>	<u>Total</u>
INCRA	34.240,64	25.680,37	13.583,72	73.504,73
salário educação/(FNDE)	428.008,98	321.006,66	169.798,42	918.814,06

b) parte patronal incidente sobre o valor de alimentação a empregados não oferecida à tributação e seus reflexos na contribuição sobre os riscos ambientais/aposentadoria especial (GILRAT) (fls. 730):

	<u>principal</u>	<u>Valor da Multa</u>	<u>Valor dos Juros</u>	<u>Total</u>
Contribuição patronal	3.852.081,82	2.889.061,30	1.528.186,74	8.269.329,86

contribuição sobre os riscos ambientais/aposentadoria especial (GILRAT)	618.967,27	464.225,35* ¹	247.391,48	1.330.584,10
--	------------	--------------------------	------------	--------------

Para melhor compreensão, destaco parte do relatório fiscal de fls. 699/715:

“(…)

2.1 Este relatório é parte integrante dos Autos de Infração lavrados para a constituição de créditos tributários correspondentes às seguintes contribuições sociais, apuradas pela fiscalização:

(i) contribuição previdenciária da empresa, prevista do art. 22, inciso I, e § 1º, da Lei nº 8.212 de 1991, incidente à alíquota de 22,5% (vinte e dois e meio por cento) *sobre as verbas de auxílio-alimentação pagas aos empregados por intermédio de cartões refeição e alimentação nos anos de 2014 e 2015*, de acordo com os Anexos I e II deste relatório;

(ii) contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa, decorrentes dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT, prevista do art. 22, inciso II, da Lei nº 8.212 de 1991, incidentes às alíquotas de 3,8814% e de 3,4473% nos anos calendário de 2014 e 2015, respectivamente, *sobre as verbas de auxílio-alimentação pagas aos empregados por intermédio de cartões refeição e alimentação nos anos de 2014 e 2015*, conforme os Anexos I e II deste relatório; e

(iii) contribuições destinadas ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE) (Salário Educação) prevista do art. 15 da Lei 9.424 de 1996 e ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA) de acordo com o arts. 1º, inciso I e item 2, 3º e 4º do Decreto Lei nº 1.146 de 1970, incidentes às alíquotas de 2,5% (dois e meio por cento) e 0,2% (dois décimos por cento), respectivamente, *sobre as verbas de auxílio-alimentação pagas aos empregados por intermédio de cartões refeição e alimentação nos anos de 2014 e 2015*, consoante os Anexos I e II deste relatório. (…)”

Ainda no referido relatório, constou que os extratos do sistema FAPWeb (DOC. 03), que os FAPs divulgados para a empresa, com efeitos tributários para os anos-calendário de 2014 e 2015, resultaram em 1,2938 e 1,1491, respectivamente, tendo sido verificado que a empresa apresentou contestações e recurso aos órgãos competentes da Previdência Social, impugnando os fatores que lhe foram atribuídos, cujos processos estavam pendentes de decisão definitiva na esfera administrativa até a lavratura do presente relatório e dos respectivos autos de infração (fls. 701).

Destaco itens 2.2 a 2.4:

¹ Cf. fls. 737, o valor de R\$ 464.225,35 se refere à multa de lançamento de ofício de 75% que o recorrente entende indevida por se tratar de lançamento para prevenir decadência

“(…)

2.2 Nos períodos abrangidos pela fiscalização, a alíquota do GILRAT perfez 3% (três por cento) devido ao risco grave da atividade preponderante, classificada sob a subclasse da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) 6422-1/00 – “bancos múltiplos, com carteira comercial”, de acordo com o art. 22, inciso II, alínea c, da Lei nº 8.212 de 1991, o Anexo V do Regulamento da Previdência Social e o Anexo I da Instrução Normativa RFB nº 971 de 2009;

2.3. Segundo os extratos do sistema FAPWeb (DOC. 03), os FAP divulgados para a empresa, com efeitos tributários para os anos-calendário de 2014 e 2015, resultaram em 1,2938 e 1,1491, respectivamente. Verificou-se, todavia, que a empresa apresentou contestações e recurso aos órgãos competentes da Previdência Social, de modo a impugnar os fatores a ela atribuídos, nos termos do art. 202-B do Regulamento da Previdência Social, pendentes de decisão definitiva na esfera administrativa até a lavratura do presente relatório e dos respectivos autos de infração.

2.4 O art. 72, § 16, da Instrução Normativa RFB nº 971 de 2009 determina que no caso da apresentação de contestação ou recurso administrativo à Previdência Social o sujeito passivo está obrigado a informar nas Guias de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social (GFIP) os FAP atribuídos de acordo com o art. 202- A do Decreto nº 3.048 de 1999. Em descumprimento à referida norma, a empresa declarou FAP igual a 1,00 (um) em todas as GFIP das competências de 2014 e 2015.” – destaques desta Relatora

A Autoridade Fiscal também relatou que “o fornecimento pelo banco de refeições e de alimentação aos trabalhadores foi pactuado mediante negociação coletiva” (item 5.17 do relatório fiscal- fls. 709).

Houve impugnação requerendo preliminarmente a declaração da nulidade do auto de infração ou, caso assim não seja declarada, que seja cancelada a exigência fiscal (fls. 755/783).

Há acórdão de fls. 884/911 por maioria, julgou *parcialmente procedente* a impugnação apenas para excluir da base de cálculo os valores lançados com erro de fato (lançamento em duplicidade de valores) nas competências 08/2014 e 08/2015.

Com isso, a decisão de piso:

(i) manteve a cobrança das contribuições sobre os valores de auxílio refeição/alimentação em cartão, por considerar que somente a partir do dia 11 de novembro de 2017, o auxílio alimentação pago mediante tíquete-alimentação ou cartão-alimentação deixou de integrar a base de cálculo dessas contribuições;

(ii) manteve a aplicação da multa de ofício de 75%, em decorrência do lançamento do crédito tributário para prevenir a decadência, cuja fundamentação destaco às fls. 907:

“Em relação ao **ano-calendário 2014**, a exigibilidade do crédito tributário decorrente da parcela contestada do FAP sequer está suspensa porque o depósito integral não abrange tais contribuições. Como a própria empresa afirmou na impugnação, ela realizou o “depósito do valor integral referente à GILRAT incidente sobre os valores declarados em GFIP”. Porém, as contribuições incidentes sobre o auxílio-alimentação não foram declaradas pela empresa em GFIP. O contribuinte não dispõe de decisão administrativa ou judicial ao seu favor. Dada a inexistência de amparo legal para impedir ou afastar a constituição das contribuições correspondentes para prevenir a decadência, pois não foram declaradas pelo contribuinte, concluo que procede o seu lançamento e a aplicação da multa de ofício.

Para o **ano-calendário 2015**, apesar da contestação administrativa pendente de decisão, que implica a suspensão da exigibilidade exclusivamente da parte do crédito tributário que foi objeto da contestação, o fato de o contribuinte ter deixado de declarar a parcela contestada do FAP em GFIP exigiu a constituição de ofício das contribuições correspondentes, para prevenir a decadência, acompanhadas da punição legal correspondente à multa de ofício.” – destaques desta Relatora

Destaco também que, por ocasião do acórdão proferido, constou às fls. 909/910, declaração de voto do Conselheiro julgador que apesar de vencido, discordou do Relator especificamente sobre a incidência da multa de ofício sobre a parcela do lançamento correspondente à contribuição para o GILRAT decorrente da diferença entre o valor do FAP, adotado pela empresa e o atribuído pela Previdência Social, para o ano de 2015, em razão “ da contestação administrativa estar pendente de julgamento até os dias atuais”.

Houve recurso voluntário de fls. 922 alegando as seguintes razões, quais sejam:

a) Preliminarmente:

(i) Nulidade por falta de comprovação da ocorrência do fato gerador demonstrando o valor supostamente pago/creditado em retribuição ao trabalho realizado, individualizado para cada empregado e/ou erro na base de cálculo do lançamento;

b) Quanto ao mérito:

(i) seja cancelada a exigência fiscal, em razão da natureza indenizatória do auxílio-alimentação; ou, caso assim não se entenda,

(ii) sejam excluídos da base de cálculo do lançamento os valores correspondentes ao auxílio-alimentação fornecido aos empregados que não mantêm relação jurídica de trabalho com a empresa ou que estavam com o contrato de trabalho suspenso/interrumpido; e

(iii) sejam excluídas as penalidades impostas, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, nos termos do art. 100, inc. III, § único do CTN e art. 76, inc. II, “a” da Lei nº. 4502/64; ou ainda, quando menos,

(iv) seja excluída a multa de 75% incidente sobre os valores cobrados a título de GILRAT referentes ao ano-calendário 2015, em razão da suspensão da exigibilidade do índice FAP.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Vanessa Kaeda Bulara de Andrade** – Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e possui os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

Passo a análise.

PRELIMINARES

1. Da falta de comprovação da ocorrência do fato gerador – individualização para cada empregado

A empresa recorrente alega que, embora o I. Fiscal Autuante mencione diversos documentos que fariam prova dos fatos narrados no Relatório Fiscal, nenhum documento integrou o auto de infração, à exceção do próprio Relatório Fiscal e seus Anexos I e II” (fls. 924), carecendo, portanto, o lançamento de nulidade.

Alega ainda que, “nos citados Anexos I e II que acompanham o Relatório Fiscal, verifica-se que os autos de infração foram lavrados tomando por base os valores constantes das notas fiscais ali listadas, registradas nas contas contábeis 8172700006 – PAT TICKET REFEIÇÃO e 8172700008 – PAT VALE ALIMENTAÇÃO. Porém, os valores constantes das notas fiscais não representam valores creditados aos empregados da Recorrente a título de auxílio-alimentação, fazendo prova, tão somente, dos valores que efetivamente foram pagos à empresa de cartões SODEXO.”

Destaco adicionalmente fls. 926:

“Além disso, ainda que fosse possível, teratologicamente, admitir que o valor de notas fiscais pagas à SODEXO fosse considerado base de cálculo das contribuições previdenciárias, **por supostamente sua totalidade corresponder a valores presumidamente pagos aos funcionários, não seria possível usar a base total para imposição de penalidades, uma vez que os valores pagos aos empregados**

que estão com seus contratos de trabalho suspensos em razão de afastamento por doença estão expressamente excluídos da base de cálculo da Contribuição, em razão de decisão judicial proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 0012956-37.2015.4.03.6100, da 26ª Vara Federal de São Paulo.

Com efeito, a utilização do valor das notas fiscais de despesa não permite identificar os valores do auxílio-alimentação efetivamente pagos aos empregados e que supostamente estariam sujeitos à incidência da contribuição previdenciária prevista no art. 22 da Lei nº 8.212/1991. **O valor de despesas pagas a fornecedor não é base de cálculo dessas contribuições.** Assim, não é possível admitir que o valor das notas fiscais de fornecimento de serviço emitidas pela empresa Sodexo, e utilizadas indistintamente pelo i. Fiscal Autuante sejam base hígida para o cálculo da suposta contribuição previdenciária devida, sob pena de estar-se tributando base manifestamente não imponible. “destaques desta Relatora

Entendo que, conforme constou no relatório fiscal de fls. 709, a despeito de haver a contabilização englobada nos lançamentos contábeis abaixo, o documento 4 individualizou tais valores, por colaborador. Destaco:

“(…) 5.14 Os **valores pagos aos empregados** da fiscalizada a título de auxílio alimentação mediante cartões refeição ou alimentação (magnéticos ou chip) **foram registrados na contabilidade nas contas contábeis 8172700006 – PAT TICKET REFEIÇÃO e 8172700008 – PAT VALE ALIMENTAÇÃO.**

5.15 Em resposta ao Termo de Intimação Fiscal Nº 11 (DOC. 01), o sujeito passivo apresentou: (i) comprovante de inscrição no PAT nas modalidades administração de cozinha, refeição-convênio e alimentação-convênio (DOC. 05); (ii) contrato de prestação de serviço de cartão refeição com a empresa Sodexo Pass do Brasil (“Cartão Refeição Pass”) e aditamentos (DOC. 05); (iii) contrato de prestação de serviço de cartão alimentação com a empresa Sodexo Pass do Brasil (“Cartão Alimentação Pass”) e aditamentos (DOC. 05); (iv) **notas fiscais lançadas nas contas contábeis 8172700006 – PAT TICKET REFEIÇÃO e 8172700008 – PAT VALE ALIMENTAÇÃO (DOC. 05);** e (v) **planilha eletrônica contendo os valores efetivamente pagos aos empregados, disponibilizados nos cartões refeição e alimentação nos anos de 2014 e 2015 (DOC. 04).**

(…)

5.19 O valor total disponibilizado nos cartões refeição ou alimentação dos empregados está destacado no campo “Discriminação dos Serviços e Informações Relevantes” das respectivas notas fiscais (DOC. 05). **Destarte, não foram considerados nos Anexos I e II deste relatório quaisquer comissões, taxas e outros custos contratuais pagos pelo sujeito passivo à empresa Sodexo Pass do Brasil.”**

Nesse sentido, apesar de realmente o “DOC. 05” demonstrar as notas fiscais emitidas pela prestadora de serviço de alimentação, com a discriminação nos Anexos I e II, o “Doc. 4” traz os valores discriminados POR EMPREGADOS, a título de vale refeição e vale alimentação. A planilha demonstrando os valores pagos aos empregados foi confeccionado pela própria recorrente, cf. fls. 381, esclarecido no acórdão. Isso foi, inclusive, ratificado na decisão recorrida, às fls. 896/897 que destaco a seguir:

“Como se pode observar, o Auditor-Fiscal demandou expressamente a discriminação mensal dos “valores efetivamente pagos a título de vale-refeição ou alimentação aos administradores e aos empregados no período de 01/01/2014 a 31/12/2015”. **A planilha eletrônica apresentada durante o procedimento fiscal, constante nos autos, contém a discriminação individualizada dos trabalhadores beneficiários e vincula cada pagamento à correspondente nota fiscal de prestação de serviços pela Sodexo. Nela, não constam as datas das entregas ou das cargas dos cartões eletrônicos entregues aos beneficiários, mas constam as datas de emissão das notas fiscais pela Sodexo, fato que exigiu da Autoridade Tributária a adoção da competência a que se referiu cada nota fiscal emitida.**”

Qualquer outra alegação que foi trazida, no sentido de que nem todos os empregados estarem ativos na folha (sem licença médica etc.) não condiz também com o trazido aos autos em razão de ausência de provas pelo recorrente. Nesse sentido, o ônus da prova compete a quem alega, nos termos da legislação vigente.

Portanto, rejeito a alegação de nulidade.

Apesar do recurso voluntário trazer outra nulidade às fls. 927 (DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR ERRO NA BASE DE CÁLCULO DO LANÇAMENTO), ainda em sede de preliminares, entendo que o conteúdo trazido pelo recorrente se trata de mérito, motivo pelo qual passo a sua análise adiante.

NO MÉRITO

O recorrente alegou improcedência da multa de ofício no valor de 75% lançado para a cobrança do valor GILRAT, incidente sobre os valores de vale refeição pagos, do não calendário de 2015, somente. Esclareceu, nos autos, que os valores de GILRAT de 2015, em verdade, estavam com a exigibilidade do crédito suspensa, por haver processo administrativo pendente de decisão até a lavratura do auto.

Esclareceu que até a data do protocolo do recurso voluntário, o processo sobre o valor do FAP do ano calendário de 2015, permanecia em análise, estando, portanto, com a exigibilidade suspensa (fls. 813/815).

Pois bem.

Com relação a multa de ofício, quando em relatoria de casos anteriores, esclareço que me manifestei de forma favorável ao pleito do contribuinte. Entretanto, sinalizo que revi meu posicionamento sobre este tema.

Na hipótese de falta de pagamento, ausência de declaração ou declaração inexata em GFIP, a multa de ofício integra o crédito tributário e decorre de aplicação direta da lei, cf. art. 35-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, c/c art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. A referida multa de ofício se presta a justamente lançar o tributo, que não foi feito pelo próprio contribuinte, mediante declaração. Assim, sem razão ao recorrente.

Sobre os juros de mora, apesar da suspensão do tributo em razão do processo administrativo de decisão do FAP, nos termos do art. 151, III, do CTN, o §3º do art. 61, da Lei 9430/96, dispõe a incidência de juros de mora nos casos em que houver tributos não pagos nos prazos previstos na legislação específica, mantenho a referida incidência.

Para melhor didática, destaco a Súmula CARF 5, vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018:

“São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.

Por tais razões, afasto os argumentos da recorrente.

2. Do fornecimento de auxílio-alimentação na forma de cartões refeição/alimentação

Esclareço que este Tribunal possui entendimento firmado no sentido de que o auxílio-alimentação, seja *in natura* ou na modalidade de cestas básicas ou tíquetes, não integra o salário de contribuição, por não possuir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador PAT.

Nesse sentido, a forma como é oferecida ao empregado não desnatura a qualificação da natureza jurídica da verba, para considerar que a circunstância de o auxílio alimentação ser pago em tíquete, cartão magnético, ou outro meio destinado à aquisição de alimento pelo trabalhador, não interfere no caráter indenizatório do benefício, que, portanto, não deve integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária.

O tema inclusive é objeto de Súmula CARF nº 213, aprovada pelo Pleno da 2ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024, com vigência a partir de 04/10/2024. O entendimento é vinculante aos julgadores deste Tribunal conforme disposição do RICARF/23. Destaco a respectiva redação:

“O auxílio-alimentação pago *in natura* ou na forma de tíquete ou congêneres não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, independentemente de o sujeito passivo estar inscrito no PAT.”

Dessa forma, dou provimento às razões recursais do recorrente, não devendo compor a base de cálculo das contribuições os valores pagos a título de auxílio-alimentação na forma de cartões ou tíquetes.

3. Da não aplicação de penalidades por mudança de entendimento do fisco

Alega o recorrente que, sempre que a dúvida se instalar na penalidade do contribuinte, deve ser adotada a interpretação que lhe for mais favorável, nos termos do art. 112 do CTN.

Assim, alega que a multa de ofício lançada sobre os valores de GILRAT sobre as contribuições não declaradas e não recolhidas, **com base no auxílio alimentação fornecido por meio de cartões refeição/alimentação**, deve ser cancelada visto que a empresa vem sendo regularmente fiscalizada e os agentes fiscais NUNCA se insurgiram contra tal fato.

Entendo que essa alegação, apesar de ter sido feita de forma subsidiária, perdeu sua finalidade em razão do provimento já dado no item 2 acima, que afastou a cobrança do valor principal de GILRAT que incidiu sobre vale refeição/alimentação.

Dessa forma, a referida análise resta prejudicada.

Conclusão:

Pelas razões acima expostas, conheço do recurso voluntário, rejeito as preliminares e no mérito, dou parcial provimento para excluir os valores de vale refeição/alimentação fornecidos em cartão.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Vanessa Kaeda Bulara de Andrade