



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

**Processo n°** 16682.720534/2011-25  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2202-004.338 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 6 de março de 2018  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrente** CONTAX S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

Ementa:

PRELIMINARES. NULIDADE SUSCITADA PELO RELATOR. REJEIÇÃO.

Inocorrência de inovação de fundamento do lançamento por parte do julgador de 1º grau.

AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO. PAGAMENTO EM PECÚNIA.

Integram o salário de contribuição os pagamentos efetuados em pecúnia a título de auxílio alimentação (assim também considerados os pagamentos via cartões ou tickets).

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SEGURO DE VIDA COLETIVO. NÃO INCIDÊNCIA.

Não incide contribuição previdenciária sobre valor pago a título de seguro de vida em grupo, independentemente da existência ou não de convenção ou acordo coletivo de trabalho. Nos termos do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria/MF 343, de 2015, art. 62 §1º, inciso II, os membros das turmas de julgamento do CARF devem observar em suas decisões a existência de dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos artigos 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ABONO. NÃO INCIDÊNCIA.

Não há incidência de contribuição previdenciária sobre os abonos únicos previstos em Convenção Coletiva de Trabalho, desvinculados do salário e pago sem habitualidade, conforme entendimento contido no Ato Declaratório nº 16/2011 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, rejeitar a preliminar de nulidade do acórdão recorrido em relação ao auxílio-alimentação e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para cancelar o lançamento em relação a: auxílio-alimentação tão-somente no que se refere a valores pagos pelo Contribuinte para a aquisição de alimentos in natura; seguro de vida; e abono salarial. Vencidos os Conselheiros Dilson Jatahy Fonseca Neto (Relator), Martin da Silva Gesto e Junia Roberta Gouveia Sampaio, que acolhiam a preliminar de nulidade e, no mérito, deram provimento parcial ao recurso em maior extensão. Foi designado o Conselheiro Paulo Sérgio Miranda Gabriel Filho para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

WALTIR DE CARVALHO - Presidente.

(assinado digitalmente)

DILSON JATAHY FONSECA NETO - Relator.

(assinado digitalmente)

PAULO SERGIO MIRANDA GABRIEL FILHO - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Waltir de Carvalho, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Dilson Jatahy Fonseca Neto, Rosy Adriane da Silva Dias, Paulo Sergio Miranda Gabriel Filho e Martin da Silva Gesto.

## **Relatório**

Trata-se, em breves linhas, de auto de infração lavrado em desfavor da Contribuinte para constituir crédito tributário referente a Contribuições Sociais Previdenciárias. Tendo a Contribuinte impugnado o lançamento, a DRJ manteve integralmente o crédito fazendário. Inconformada, a Contribuinte interpôs recurso voluntário, ora levado a julgamento.

Feito o breve resumo da lide, passo ao relatório pormenorizado dos autos.

Em 07/07/2011 foram constituídos

- AI DEBCAD nº 37.317.098-0 (fls. 2/21) para constituir GILRAT;
- AI DEBCAD nº 37.317.099-8 (fls. 22/40) para constituir contribuições destinadas a outras entidades;
- AI DEBCAD nº 37.317.100-5 (fls. 41/54) para constituir contribuições devidas pelos segurados empregados;

- 
- AI DEBCAD nº 37.317.102-1 (fl. 55) para constitui crédito tributário referente à CFL 35;
  - AI DEBCAD nº 37.317.104-8 (fls. 56/82) para constituir crédito tributário referente às Contribuições ao auxílio-alimentação pago sem que a empresa estivesse inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT;
  - AI DEBCAD nº 37.317.105-6 (fls. 83/108) para constituir crédito tributário referente às Contribuições ao auxílio-alimentação pago sem que a empresa estivesse inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT;
  - AI DEBCAD nº 37.317.107-2 (fls. 109/134) para constituir crédito tributário referente às Contribuições ao auxílio-alimentação pago sem que a empresa estivesse inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT;
  - AI DEBCAD nº 37.317.108-0 (fls. 135/140) para constituir crédito referente a trabalhadores contribuintes individuais que prestaram serviços à empresa;
  - AI DEBCAD nº 37.317.109-9 (fls. 141/146) para constituir crédito referente a trabalhadores contribuintes individuais que prestaram serviços à empresa;
  - AI DEBCAD nº 37.343.833-8 (fls. 147/151) para constituir crédito tributário referente à glosa de compensação indevida;
  - AI DEBCAD nº 37.343.834-6 (fl. 152) para constituir crédito tributário referente à CFL 30;
  - AI DEBCAD nº 37.343.835-4 (fl. 153) para constituir crédito tributário referente à CFL 59;
  - AI DEBCAD nº 37.343.836-2 (fl. 154) para constituir crédito tributário referente à CFL 38;
  - AI DEBCAD nº 37.343.838-9 (fl. 155) para constituir crédito tributário referente à CFL 22;
  - AI DEBCAD nº 37.343.840-0 (fl. 156) para constituir crédito tributário referente à CFL 78; e
  - AI DEBCAD nº 37.343.841-9 (fl. 157) para constituir crédito tributário referente à CFL 68.

Conforme o Relatório Fiscal (fls. 161/214 e docs. anexos fls. 215/1.763),

*"CAPÍTULO I*

*RELATÓRIO FISCAL DOS AUTOS DE INFRAÇÃO - AIs  
DEBCAD Nº 37.317.098-0, 37.317.099-8 e 37.317.100-5*

(...)

*5) As contribuições lançadas nestes Autos de Infração foram agrupadas nos seguintes levantamentos:*

| <i>Levantamento</i> | <i>Descrição</i>         |
|---------------------|--------------------------|
| <i>L1</i>           | <i>Dif FP Menos GFIP</i> |
| <i>L2</i>           | <i>Abono Salarial</i>    |
| <i>L3</i>           | <i>Contr Segurado</i>    |
| <i>L6</i>           | <i>Ajuda de Custo</i>    |

(...)

*7) DO LEVANTAMENTO "L1- Dif FP Menos GFIP*

(...)

*7.3) Os valores lançados neste levantamento foram calculados pela diferença entre os valores da folha de pagamento (os valores considerados pela empresa como base de cálculo de contribuições previdenciárias) e os valores declarados pela empresa na GFIP.*

*7.3.1.) Assim, estão sendo lançados neste levantamento somente os valores da folha de pagamento que não estão declarados na GFIP.*

(...)

*8) DO LEVANTAMENTO "L2 - ABONO SALARIAL'*

(...)

*8.5) Portanto, conclui-se que os valores recebidos a título de abono salarial não integram o salário-de-contribuição, quando forem expressamente desvinculados do salário por força de lei.*

*8.6) Entretanto, o Abono Salarial pago pela empresa não estava submetido a nenhuma Lei que expressamente o desvinculasse do salário. Portanto, os valores pagos a título de abono salarial devem integrar o salário-de-contribuição.*

(...)

*9) DO LEVANTAMENTO - "L6 - AJUDA DE CUSTO"*

*9.1) Os fatos geradores das contribuições previdenciárias lançadas nos Autos de Infração debcad Nº 37.317.098-0, 37.099-8 e 37.317.100-5 no levantamento L 6 ocorreram com os pagamentos de valores em dinheiro aos segurados empregados da empresa, a título de ajuda de custo, sem que houvesse a comprovação da mudança do local de trabalho do empregado.*

(...)

#### 10) DO LEVANTAMENTO "L3 - CONTR SEGURADO"

10.1) Os fatos geradores da contribuição previdenciária lançada no Auto de Infração debcad Nº 37.317.100-5 no levantamento L3 ocorreram com o pagamento de valores de remuneração aos segurados empregados da empresa. Estes valores de remuneração são:

10.1.1) Diferença entre os valores da folha de pagamento (os valores considerados pela empresa como base de cálculo de contribuições previdenciárias) e os valores declarados pela empresa na GFIP, lançados no L1

10.1.2) Valores de Abono Salarial, lançados no levantamento L2.

(...)

10.5) Não foram observados aqui fatos que configurassem, em tese, o crime contra a seguridade social relacionado à falta de repasse à previdência social das contribuições recolhidas dos contribuintes, tipificado no art. 168-A do Código Penal, pois os valores lançados neste levantamento L3 do auto de Infração debcad Nº 37.317.100-5 não foram descontados dos segurados empregados.

#### CAPÍTULO 2

##### RELATÓRIO FISCAL DOS AUTOS DE INFRAÇÃO - AIs DEBCAD NºS 37.317.108-0 E 37.317.109-9

(...)

#### 14 - DO LEVANTAMENTO "L5 - DIRF CI"

14.1) Os fatos geradores das contribuições previdenciárias lançadas nos Autos de Infração debcad Nºs 37.317.108-0 e 37.317.109-9 no levantamento L5 ocorreram com o pagamento de valores remuneratórios a segurados contribuintes individuais que prestaram serviços à empresa.

(...)

14.5) Entretanto, a empresa não apresentou esclarecimentos por escrito e nem entregou novos arquivos digitais da folha de pagamento formado MANAD incluindo os segurados contribuintes individuais. Por este motivo, foi lavrado Auto de Infração (AIOA) cfl 22, debcad nº 37.343.838-9 neste mesmo processo.

(...)

#### CAPÍTULO 3

##### RELATÓRIO FISCAL DOS AUTOS DE INFRAÇÃO - AIs DEBCAD NºS 37.317.104-8, 37.317.105-6 e 37.317.107-2

(...)

**18) DO LEVANTAMENTO "L8 - PAT"**

*18.1) Os fatos geradores das contribuições previdenciárias lançadas nos Autos de Infração debcad N°s 37.317.104-8, 37.317.105-6 e 37.317.107-2 no levantamento L8 ocorreram com o fornecimento de ticket refeição / alimentação aos segurados empregados da empresa, sem que a empresa estivesse inscrita no Programa de Alimentação do trabalhador - PAT, do Ministério do Trabalho e Empresa - MTE.*

*18.2) A inscrição da empresa no PAT foi cancelada por execução inadequada, pela Portaria N° 5, de 12/02/2007, da Secretaria de Inspeção do Trabalho, publicada no Diário Oficial da União, em 14/02/2007, seção 1, página 49, com data de Inativa e Encerramento do PAT em 26/02/2007 no sítio do PAT/MTE (cópias anexas). Portanto, os valores de ticket refeição/alimentação fornecidos aos segurados empregados da empresa no período de 26/02/2007 a 31/12/2007 se revestem de caráter remuneratório, mas não foram considerados pela empresa como salário de contribuição (tela de consulta ao sítio do PAT/MTE e mensagem enviada ao PAT/MTE com a respectiva resposta em anexo).*

*18.3) O parágrafo nono do artigo 28 da Lei N° 8.212, de 24/07/91, dispõe sobre os valores exclusivos que não integram o salário-de-contribuição e a alínea 'c' expressa que as parcelas 'in natura' recebidas de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei n° 6.321, de 14 de abril de 1976 não integram o salário de contribuição.*

(...)

*18.5) Para que essa parcela 'in natura' não integre o salário-de-contribuição, esta deve ser fornecida de acordo com o Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT. O PAT é um programa instituído por lei. A empresa teve a sua inscrição cancelada no PAT a partir de 26/02/2007. Portanto, no período de 26/02/2007 a 31/12/2007, a empresa não estava inscrita no PAT e os valores fornecidos pela empresa a título de ticket refeição/alimentação integram o salário-de-contribuição.*

*18.6) A empresa foi intimada, através do Termo de Intimação Fiscal (TIF) N° 10, datado de 06/04/2011, a apresentar as notas fiscais/faturas pagas pela empresa referentes a ticket refeição/alimentação e a Relação Mensal de Ticket Refeição/Alimentação Fornecidos a cada um dos empregados, com o valor do ticket e a quantidade fornecida do período de janeiro/2007 a dezembro/2007.*

*18.6.1) A empresa apresentou diversas notas fiscais/faturas pagas às empresas Ticket Serviços S/A e Tok Take Alimentação Ltda. Como pôde se verificar com o confronto com os lançamentos contábeis da conta contábil "0041100200 - PAT*

*PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO AO TRABALHADOR", obtidos dos arquivos digitais da contabilidade no formato previsto no MANAD, foi constatado que a empresa não apresentou a totalidade das notas fiscais/faturas, pois há lançamentos contábeis desta conta contábil para os quais não foram detectados as respectivas notas fiscais/faturas.*

*(...)*

*18.6.3) Como a empresa não apresentou a relação mensal de Ticket Refeição/Alimentação fornecido a cada um dos empregados da empresa, foi lavrado Auto de Infração com código de fundamentação legal - CFL 35, debcad nº 37.317.102-1 deste mesmo processo.*

*(...)*

#### *19 - DO LEVANTAMENTO "L9 - SVG"*

*19.1) Os fatos geradores das contribuições previdenciárias lançadas nos Autos de Infração debcad N°s 37.317.104-8, 37.317.105-6 e 37.317.107-2 no levantamento L9 ocorreram com o pagamento de seguro de vida aos empregados da empresa, sem que este benefício esteja previsto em acordo ou convenção coletiva de trabalho.*

*(...)*

*19.6.3) Como a empresa não apresentou as notas fiscais/faturas pagas referentes a Seguro de Vida em Grupo e também não apresentou a relação mensal com o valor individualizado por empregado do benefício do Seguro de Vida em Grupo, foi lavrado Auto de Infração com código de fundamentação legal - CFL 35, debcad nº 37.317.102-1 deste mesmo processo.*

*(...)*

#### *CAPÍTULO 4*

##### *RELATÓRIO FISCAL DOS AUTOS DE INFRAÇÃO - AI DEBCAD N° 37.343.833-8*

*(...)*

#### *23) DO LEVANTAMENTO L7 - GLOSA DE COMPENSAÇÃO*

*23.1) Os fatos geradores das contribuições previdenciárias lançadas no Auto de Infração debcad N° 37.343.833-8 no levantamento L7 ocorreram pelo fato da empresa ter declarado na GFIP valores de compensação indevidos.*

*(...)*

*23.7) Foi lavrado também Auto de Infração com código de fundamentação legal - (CFL) 78, debcad nº 37.343.840-0, pela declaração na GFIP de valores de compensação indevidos.*

23.8) Foi formalizado processo de Representação Fiscal para Fins Penais, de sonegação de contribuições previdenciárias, comprot nº 10569.000257/2011-51, pois os valores do levantamento L7 foram declarados incorretamente em GFIP e isso configura, em tese, crime contra a Seguridade Social, conforme definido na Lei no. 9.983, de 14/07/2000, publicada no DOU de 17/07/2000.

(...)

#### CAPÍTULO 15

(...)

138) Foram lavrados neste procedimento fiscal, os seguintes Autos de Infração:

| <i>Tipo</i> | <i>Comprot</i>               | <i>Debcad</i>       | <i>Débito</i>               | <i>Assuntos</i>                                |
|-------------|------------------------------|---------------------|-----------------------------|------------------------------------------------|
| <i>AIOP</i> | <i>16682.720.534/2011-25</i> | <i>37.317.098-0</i> | <i>Empregado-Empresa</i>    | <i>Dif. FP - GFIP, Abono, Ajuda de Custo</i>   |
| <i>AIOP</i> | <i>16682.720.534/2011-25</i> | <i>37.317.099-8</i> | <i>Empregado-Terceiros</i>  | <i>Dif. FP - GFIP, Abono, Ajuda de Custo</i>   |
| <i>AIOP</i> | <i>16682.720.534/2011-25</i> | <i>37.317.100-5</i> | <i>Empregado-Segurado</i>   | <i>Dif. FP - GFIP, Abono, Ajuda de Custo</i>   |
| <i>AIOP</i> | <i>16682.720.534/2011-25</i> | <i>37.317.108-0</i> | <i>CI - Empresa</i>         | <i>CI origem na DIRF</i>                       |
| <i>AIOP</i> | <i>16682.720.534/2011-25</i> | <i>37.317.109-9</i> | <i>CI - Empresa</i>         | <i>CI origem na DIRF</i>                       |
| <i>AIOP</i> | <i>16682.720.534/2011-25</i> | <i>37.317.104-8</i> | <i>Aferição Empresa</i>     | <i>- Alimentação e Seguro de Vida em Grupo</i> |
| <i>AIOP</i> | <i>16682.720.534/2011-25</i> | <i>37.317.105-6</i> | <i>Aferição Terceiros</i>   | <i>- Alimentação e Seguro de Vida em Grupo</i> |
| <i>AIOP</i> | <i>16682.720.534/2011-25</i> | <i>37.317.107-2</i> | <i>Aferição Segurado</i>    | <i>- Alimentação e Seguro de Vida em Grupo</i> |
| <i>AIOP</i> | <i>16682.720.534/2011-25</i> | <i>37.317.833-8</i> | <i>Glosa de Compensação</i> | <i>Glosa de Compensação</i>                    |
| <i>AIOA</i> | <i>16682.720.534/2011-25</i> | <i>37.343.835-4</i> | <i>Cfl 59</i>               |                                                |
| <i>AIOA</i> | <i>16682.720.534/2011-25</i> | <i>37.343.834-6</i> | <i>Cfl 30</i>               |                                                |
| <i>AIOA</i> | <i>16682.720.534/2011-25</i> | <i>37.343.838-9</i> | <i>Cfl 22</i>               |                                                |
| <i>AIOA</i> | <i>16682.720.534/2011-25</i> | <i>37.343.836-2</i> | <i>Cfl 38</i>               |                                                |

|      |                           |              |          |                                       |
|------|---------------------------|--------------|----------|---------------------------------------|
| AIOA | 16682.720.534/<br>2011-25 | 37.343.840-0 | Cfl 78   |                                       |
| AIOA | 16682.720.534/<br>2011-25 | 37.343.841-9 | Cfl 68   |                                       |
| AIOA | 16682.720.534/<br>2011-25 | 37.317.102-1 | Cfl 35   |                                       |
| AIOA | 16682.720.535/<br>2011-70 | 37.317.101-3 | Retenção | Cessão e Empreitada de<br>Mão-de-Obra |

(...)

#### CAPÍTULO 17

#### 140) DA COMPARAÇÃO ENTRE A LEGISLAÇÃO À ÉPOCA DOS FATOS GERADORES E A LEGISLAÇÃO ATUAL SUPERVENIENTE

(...)

*140.6) Portanto, a multa de ofício de 75% mais a multa administrativa de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas, a ser aplicada após a Lei n.º 11.941, substitui as seguintes multas que seriam aplicadas pela legislação anterior:*

- multa de mora de 24% aplicada no lançamento da obrigação principal devida;
- multa aplicada pela infração relativa à omissão de fatos geradores em GFIP e
- multa aplicada pela infração relativa à omissão ou inexatidão de dados não relacionados aos fatos geradores de contribuições previdenciárias.

*140.7) Tendo em vista que as infrações possuem fatos geradores ocorridos anteriormente a 04/12/2008, data da entrada em vigor da MP n.º 449/2008, a multa aplicada observa o princípio da retroatividade benigna (Código Tributário Nacional - CTN, art. 106, inc. II, c), comparando-se as multas impostas pela legislação vigente à época da ocorrência do fato gerador com as multas impostas pela legislação superveniente.*

*140.8) Assim, foi feita uma comparação entre as multas impostas pela legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores: multa de mora de 24% (vinte e quatro por cento) mais auto de infração por obrigação acessória de infração relativa à omissão de fatos geradores em GFIP mais auto de infração por obrigação acessória de infração relativa à omissão ou inexatidão de dados não relacionados aos fatos geradores de contribuições previdenciárias com a multa imposta pela legislação superveniente atual da Lei n.º 11.941, publicada no D.O.U. em 28.05.2009: multa de ofício de 75% (setenta e cinco*

*porcento) mais auto de infração por obrigação acessória de infração relativa à omissão ou inexatidão de informações em GFIP, com o objetivo de se considerar o princípio da retroatividade benigna.*

*(...)*

*140.15) Segue, anexa, a planilha Anexo 27 demonstrando o comparativo entre as multas impostas pela legislação vigente à época da ocorrência do fato gerador com as multas impostas pela legislação superveniente.*

Intimada, a Contribuinte protocolou Impugnação (fls. 1.785/1.819 e docs. anexos fls. 1.820/2.705). A DRJ então proferiu o acórdão nº 12-43.692, de 06/02/2012 (fls. 2.708/2.723), que julgou procedente o lançamento e restou assim ementado:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

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

*AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO. PARECER PGFN 2117/2011. NÃO INCIDÊNCIA CONDICIONADA.*

*Para que o auxílio alimentação (das empresas não inscritas no PAT) não sofra a incidência de contribuições previdenciárias é necessário que o mesmo seja fornecido in natura. O fornecimento em espécie e de forma reiterada não afasta a tributação.*

*SEGURO DE VIDA EM GRUPO. PARECER PGFN 2119/2011. NÃO INCIDÊNCIA CONDICIONADA.*

*Quando o seguro de vida em grupo é contratado de forma não individualizada, fica afastada a tributação. Caso contrário dá-se quando o Fisco não tem condições de saber, dada a recusa de fornecimento de informações, se a contratação foi feita para os empregados individualmente ou para o coletivo obreiro.*

*ABONOS - VINCULAÇÃO AO SALÁRIO*

*Os ganhos eventuais e indenizações sobre os quais não incidem contribuição previdenciária são aqueles expressamente desvinculados do salário por força de Lei, na forma do Art. 28, §9º, "e", sétima figura e Art. 214, §9º, V, "j", do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99.*

*CRÉDITO TRIBUTÁRIO. FATO EXTINTIVO. ÔNUS DA PROVA.*

*A alteração do crédito tributário constituído deve se basear em fatos extintivos ou modificativos, argüidos como matéria de defesa, devidamente demonstrados pelo contribuinte mediante produção de provas.*

*MULTA DE MORA. ART. 35, II, DA LEI 8.212/91, NA REDAÇÃO ANTERIOR À MP 449/08, CONVERTIDA NA LEI 11.941/09. RETROAÇÃO BENIGNA.*

*Para fatos geradores ocorridos até 31/10/2008, deve ser aplicada a multa de mora de 24%, na forma do Art. 35, II, da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 9.876/99, quando mais benéfica ao contribuinte, de acordo com o Art. 106, II, "c", do Código Tributário Nacional.*

#### ILEGALIDADE/INCONSTITUCIONALIDADE

*O julgador no âmbito do contencioso administrativo não tem competência legal para apreciar e declarar ilegalidade ou inconstitucionalidade de dispositivo de Lei ou Decreto, frente ao sistema normativo. O controle da constitucionalidade é exercido, via de regra, pelo Poder Judiciário. Art. 26-a do Decreto 70.235/72*

#### ART. 17 DO DEC. 70.235/72 - MATÉRIA NÃO IMPUGNADA

*A teor do Art. 17 do Decreto 70.235/72, a matéria não expressamente impugnada está preclusa. Necessidade de estabilização da relação jurídico-processual no contencioso administrativo fiscal. Compatibilidade com a Legalidade Administrativa insculpida no Art. 37, caput, da Constituição da República.*

#### *Impugnação Improcedente*

#### *Crédito Tributário Mantido*

Intimada em 19/09/2012 (fl. 2.726), a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 2.731/2.755 e docs. anexos fls. 2.756/2.854) em 19/10/2012 (fl. 2.729), argumentando, em síntese:

- Que reconheceu parte dos débitos, especificamente aqueles consubstanciados nos AI DEBCAD nºs 37.343.836-2, 37.343.838-9, 37.343.834-6, 37.317.108-0, 37.317.109-9, 37.343.835-4 e 37.343.833-8, os quais já realizou o pagamento;
- Que a matéria dos AI DEBCADs nº 37.317.104-8, 37.317.105-6 E 37.317.107-2 são: (1) fornecimento pela Recorrente de auxílio alimentação *in natura* a seus empregados; e (2) contratação pela Recorrente de seguro de vida em grupo em favor de seus empregados;

#### Auxílio-alimentação

- Que não é possível a incidência das Contribuições Sociais Previdenciárias sobre os valores pagos a título de auxílio-alimentação, porquanto têm natureza indenizatória, e servem para permitir que o trabalhador labore, e não para remunerar o seu trabalho; em outras palavras, é **para** trabalho, e não **pelo** trabalho;
- Que forneceu alimentos *in natura*, não podendo incidir CP nesse caso;

#### Seguro de vida

- Que o seguro de vida fornecido o foi para a totalidade dos seus trabalhadores;
- Que não é possível incidir CP sobre os valores despendidos a título de seguro de vida, nos termos do art. 458 da CLT, do art. 28, § 9º, 'p' da Lei nº 8.212/1991;
- Que o seguro de vida é igual à previdência privada;
- Que o art. 214, § 9º, inciso XXV, do Decreto nº 3.048/1999 extrapola as exigências da Lei ao exigir que a oferta do seguro de vida está incluída em acordo ou convenção coletiva;

#### Abono salarial

- Que os AI DEBCADs nº 37.317.098-0, 37.317.099-8 e 37.317.100-5 se referem ao abono salarial;
- Que é a norma do art. 214, § 9º, inciso V, alínea 'j', do Decreto nº 3.048/1999 também é ilegal, porquanto estabelece exigência inexistente na Lei, especificamente que a desvinculação dos abonos em relação ao salário seja feita por Lei;
- Que os pagamentos feito pela Contribuinte se coadunam com a jurisprudência do STJ, que é no sentido de que o abono salarial não compõe a base de cálculo da contribuição previdenciária, desde que seja: (1) pago em parcela única, (2) desvinculado do salário e (3) previsto em acordo coletivo;

#### Da comparação da Folha de Pagamento com a GFIP:

- Que não há divergência entre a Folha de Pagamento e a GFIP;
- Que, na verdade, a Folha de Pagamento utilizada pela fiscalização em formato digital MANAD não estava devidamente parametrizada, e isso é que deu causa à diferença;
- Que a Contribuinte apresentou em anexo à Impugnação todas as folhas de pagamento e as respectivas GFIPs para demonstrar que todos os valores pagos pela Recorrente foram corretamente declarados;

#### Das multas

- Que foi imposta multa de 100% sobre o valor do tributo lançado, nos termos do art. 32, § 5º, da Lei nº 8.212/1991, mas que a Lei nº 11.491/2009 promoveu alterações na legislação, revogando o referido comando legal, substituindo-a pelo art. 32-A da Lei nº 8.212/1991, penalidade essa que deve ser aplicada, em observância do art. 106, inciso II, alínea 'c', do CTN;

- Que os AI DEBCADs nºs 37.343.840-0 e 37.317.102-1 foram constituídos para lavras a multa do art. 32-A em relação aos períodos de 01/2007 a 05/2007, 08/2007 a 12/2007 e 13/2007, mas que a sua existência está associada à existência do crédito principal, ou seja, à existência de erros na declaração;
- Que tampouco pode prevalecer a multa de mora lançada em 24%, com base no art. 35, incisos, I, II e III, da Lei nº 8.212/1991, vez que este foi revogado pela Lei nº 11.941/2009, devendo ser aplicada a partir de então a norma do art. 61 da Lei nº 9.430/1996 c/ art. 35 da Lei nº 8.212/1991;

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Dilson Jatahy Fonseca Neto - Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos, portanto dele conheço.

Conforme o relatório, percebe-se que o recurso voluntário argumenta pelo seguinte: (1) não incidência da CP sobre (1.1.) o auxílio-alimentação; (1.2.) seguro de vida; e (1.3.) abono salarial; (1.4) GFIP, e, caso seja mantida a autuação, (2) aplicabilidade retroativa das normas da Lei nº 11.941/2009 em relação à multa.

### **Preliminares de nulidade do acórdão recorrido**

#### **Do auxílio-alimentação**

A despeito de a Recorrente não ter suscitado essa questão em sua peça recursal, constata-se que o acórdão recorrido utilizou fundamento diverso daquele constante no Relatório Fiscal para fundamentar a manutenção do lançamento. Nos termos do art. 61 do Decreto nº 70.235/1972, a nulidade será declarada pela autoridade competente para julgar a legitimidade do ato; *in casu*, este CARF tem competência para julgar a legitimidade da decisão de primeiro grau, razão pela qual se pode conhecer da nulidade de ofício.

Retornando ao lançamento, percebe-se que a autoridade lançadora incluiu na base de cálculo dos autos de infração os valores pagos a título de auxílio alimentação em função da exclusão da Contribuinte do PAT. Em suas próprias palavras:

*"18) DO LEVANTAMENTO "L8 - PAT"*

**18.1) Os fatos geradores das contribuições previdenciárias lançadas nos Autos de Infração debcad Nºs 37.317.104-8, 37.317.105-6 e 37.317.107-2 no levantamento L8 ocorreram com o fornecimento de ticket refeição / alimentação aos segurados empregados da empresa, sem que a empresa estivesse inscrita no Programa de Alimentação do trabalhador - PAT, do Ministério do Trabalho e Empresa - MTE.**

18.2) A inscrição da empresa no PAT foi cancelada por execução inadequada, pela Portaria Nº 5, de 12/02/2007, da Secretaria de Inspeção do Trabalho, publicada no Diário Oficial da União, em 14/02/2007, seção 1, página 49, com data de Inativa e Encerramento do PAT em 26/02/2007 no sítio do PAT/MTE (cópias anexas). Portanto, os valores de ticket refeição/alimentação fornecidos aos segurados empregados da empresa no período de 26/02/2007 a 31/12/2007 se revestem de caráter remuneratório, mas não foram considerados pela empresa como salário de contribuição (tela de consulta ao sítio do PAT/MTE e mensagem enviada ao PAT/MTE com a respectiva resposta em anexo).

18.3) O parágrafo nono do artigo 28 da Lei Nº 8.212, de 24/07/91, dispõe sobre os valores exclusivos que não integram o salário-de-contribuição e a alínea 'c' expressa que as parcelas 'in natura' recebidas 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 não integram o salário de contribuição.

(...)

**18.5) Para que essa parcela 'in natura' não integre o salário-de-contribuição, esta deve ser fornecida de acordo com o Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT. O PAT é um programa instituído por lei. A empresa teve a sua inscrição cancelada no PAT a partir de 26/02/2007. Portanto, no período de 26/02/2007 a 31/12/2007, a empresa não estava inscrita no PAT e os valores fornecidos pela empresa a título de ticket refeição/alimentação integram o salário-de-contribuição.**

18.6) A empresa foi intimada, através do Termo de Intimação Fiscal (TIF) Nº 10, datado de 06/04/2011, a apresentar as notas fiscais/faturas pagas pela empresa referentes a ticket refeição/alimentação e a Relação Mensal de Ticket Refeição/Alimentação Fornecidos a cada um dos empregados, com o valor do ticket e a quantidade fornecida do período de janeiro/2007 a dezembro/2007.

18.6.1) A empresa apresentou diversas notas fiscais/faturas pagas às empresas Ticket Serviços S/A e Tok Take Alimentação Ltda. Como pôde se verificar com o confronto com os lançamentos contábeis da conta contábil "0041100200 - PAT PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO AO TRABALHADOR", obtidos dos arquivos digitais da contabilidade no formato previsto no MANAD, foi constatado que a empresa não apresentou a totalidade das notas fiscais/faturas, pois há lançamentos contábeis desta conta contábil para os quais não foram detectados as respectivas notas fiscais/faturas.

(...)

18.6.3) Como a empresa não apresentou a relação mensal de Ticket Refeição/Alimentação fornecido a cada um dos empregados da empresa, foi lavrado Auto de Infração com

*código de fundamentação legal - CFL 35, debcad nº 37.317.102-1 deste mesmo processo." - fls. 175/177; (grifei)*

Argumenta a Contribuinte pela não incidência das Contribuições Sociais Previdenciárias sobre os valores pagos a título de auxílio-alimentação. Segundo defende sua tese, o valor é pago **para** o trabalho, e não **pelo** trabalho. Mais, afirma que o STJ já tem jurisprudência consolidada no sentido da não incidência, independente de estar ou não inscrita no PAT. Enfim, que o auxílio-alimentação foi *in natura*.

Já a DRJ, ao analisar a questão, afirmou que:

*"17.1. Em relação à jurisprudência do STJ afeta ao assunto, **temos que, para que não incida contribuição previdenciária sobre auxílio alimentação, mesmo não estando o contribuinte inscrito no PAT, tal melhoria deve ser fornecida in natura e não em espécie:***

*(...)*

*17.2. Seguindo esta linha de pensamento, a PGFN exarou o parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011 (aprovado pelo Min. da Fazenda em 22/11/11 - DOU de 24/11/11) (...)*

*17.3. Não é o caso deste lançamento. **Pelo que descreve o Relatório Fiscal, a empresa, não inscrita no PAT, no lugar de fornecer alimentação in natura, efetua entrega de 'vale-refeição' ou 'ticket-refeição' que, em dedução simples, é espécie de espécie.** Além do mais, o contribuinte não disponibilizou a relação dos beneficiários deste acréscimo, bem como o total dos tickets fornecidos, motivo que levou à lavratura do AI 35.317.102-1. Cabe ressaltar que a empresa foi excluída expressamente do PAT, conforme se observa no tópico 18.2 do Relatório Fiscal, por execução inadequada daquele. Ainda que pense o contribuinte não ser necessária a inscrição no PAT, a contrario sensu, a exclusão de ofício aponta irregularidade constatada pelo MTE, reforçando a necessidade de se entender as vergas pagas como salário-de-contribuição. (...)" - fls. 2.718/2.720; (grifei)*

Enfim, constata-se que a autoridade julgadora de primeiro grau concordou com o fundamento utilizado pela Contribuinte: não incide Contribuições Previdenciárias sobre os alimentos pagos *in natura*, independente de estar ou não inscrita no PAT. No caso concreto, entretanto, ela observou que os valores despendidos pela empresa não foram para a oferta de alimentos *in natura*, mas sim para a aquisição de *tickets* refeição/alimentação. Em outras palavras, a autoridade julgadora de primeiro grau negou provimento à Impugnação porque os alimentos não teriam sido oferecidos *in natura*, e não simplesmente por estar excluída do PAT.

Contudo, a autoridade lançadora em momento algum fez a distinção. Pelo contrário, em seu relatório fiscal ora se refere a *tickets* refeição/alimentação, ora a alimentos *in natura*, sem fazer a distinção. Em outras palavras, a autoridade lançadora admite diversas vezes que os pagamentos foram feitos *in natura*, mas incluiu tal lançamento na base de cálculo **exclusivamente** por a empresa ter sido excluída do PAT.

Mais, incluiu na base de cálculo os valores pagos tanto à Ticket Serviços S/A e Tok Take Alimentação Ltda. Percebe-se das notas fiscais juntadas aos autos, entretanto, que aquela fornecia *tickets* (fls. 2.064/2.174), enquanto esta fornecia gêneros alimentícios (pães, bolos, saladas, frutas etc.) (fls. 2.175/2.409). Em outras palavras, não distinguiu, incluindo todos os valores como se fossem uma só coisa.

Portanto, não pode a autoridade julgadora de 1º grau inovar nos fundamentos do lançamento, apresentando fundamento diverso - que os alimentos não foram *in natura* - para justificar a manutenção do auto de infração.

### **MÉRITO**

A despeito das nulidades identificadas acima, constata-se que é possível dar provimento ao recurso no mérito - em relação a esses pontos -, razão pela qual, nos termos do art. 59, § 3º, do Decreto nº 70.235/1972, dou continuidade ao julgamento.

### **Auxílio-alimentação**

Retornando ao lançamento, percebe-se que a autoridade lançadora incluiu na base de cálculo dos autos de infração os valores pagos a título de auxílio alimentação em função da exclusão da Contribuinte do PAT. Em suas próprias palavras:

*"18) DO LEVANTAMENTO "L8 - PAT"*

*18.1) Os fatos geradores das contribuições previdenciárias lançadas nos Autos de Infração de N.ºs 37.317.104-8, 37.317.105-6 e 37.317.107-2 no levantamento L8 ocorreram com o fornecimento de ticket refeição / alimentação aos segurados empregados da empresa, sem que a empresa estivesse inscrita no Programa de Alimentação do trabalhador - PAT, do Ministério do Trabalho e Empresa - MTE.*

*18.2) A inscrição da empresa no PAT foi cancelada por execução inadequada, pela Portaria Nº 5, de 12/02/2007, da Secretaria de Inspeção do Trabalho, publicada no Diário Oficial da União, em 14/02/2007, seção 1, página 49, com data de Inativa e Encerramento do PAT em 26/02/2007 no sítio do PAT/MTE (cópias anexas). Portanto, os valores de ticket refeição/alimentação fornecidos aos segurados empregados da empresa no período de 26/02/2007 a 31/12/2007 se revestem de caráter remuneratório, mas não foram considerados pela empresa como salário de contribuição (tela de consulta ao sítio do PAT/MTE e mensagem enviada ao PAT/MTE com a respectiva resposta em anexo).*

*18.3) O parágrafo nono do artigo 28 da Lei Nº 8.212, de 24/07/91, dispõe sobre os valores exclusivos que não integram o salário-de-contribuição e a alínea 'c' expressa que as parcelas 'in natura' recebidas 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 não integram o salário de contribuição.*

*(...)*

**18.5) Para que essa parcela 'in natura' não integre o salário-de-contribuição, esta deve ser fornecida de acordo com o Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT. O PAT é um programa instituído por lei. A empresa teve a sua inscrição cancelada no PAT a partir de 26/02/2007. Portanto, no período de 26/02/2007 a 31/12/2007, a empresa não estava inscrita no PAT e os valores fornecidos pela empresa a título de ticket refeição/alimentação integram o salário-de-contribuição.**

18.6) A empresa foi intimada, através do Termo de Intimação Fiscal (TIF) Nº 10, datado de 06/04/2011, a apresentar as notas fiscais/faturas pagas pela empresa referentes a ticket refeição/alimentação e a Relação Mensal de Ticket Refeição/Alimentação Fornecidos a cada um dos empregados, com o valor do ticket e a quantidade fornecida do período de janeiro/2007 a dezembro/2007.

18.6.1) A empresa apresentou diversas notas fiscais/faturas pagas às empresas Ticket Serviços S/A e Tok Take Alimentação Ltda. Como pôde se verificar com o confronto com os lançamentos contábeis da conta contábil "0041100200 - PAT PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO AO TRABALHADOR", obtidos dos arquivos digitais da contabilidade no formato previsto no MANAD, foi constatado que a empresa não apresentou a totalidade das notas fiscais/faturas, pois há lançamentos contábeis desta conta contábil para os quais não foram detectados as respectivas notas fiscais/faturas.

(...)

18.6.3) Como a empresa não apresentou a relação mensal de Ticket Refeição/Alimentação fornecido a cada um dos empregados da empresa, foi lavrado Auto de Infração com código de fundamentação legal - CFL 35, debrad nº 37.317.102-1 deste mesmo processo." - fls. 175/177; (grifei)

Argumenta a Contribuinte pela não incidência das Contribuições Sociais Previdenciárias sobre os valores pagos a título de auxílio-alimentação. Segundo defende sua tese, o valor é pago **para** o trabalho, e não **pelo** trabalho. Mais, afirma que o STJ já tem jurisprudência consolidada no sentido da não incidência, independente de estar ou não inscrita no PAT. Enfim, que o auxílio-alimentação foi *in natura*.

Já a DRJ, ao analisar a questão, afirmou que:

**"17.1. Em relação à jurisprudência do STJ afeta ao assunto, temos que, para que não incida contribuição previdenciária sobre auxílio alimentação, mesmo não estando o contribuinte inscrito no PAT, tal melhoria deve ser fornecida in natura e não em espécie:**

(...)

17.2. Seguindo esta linha de pensamento, a PGFN exarou o parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011 (aprovado pelo Min. da Fazenda em 22/11/11 - DOU de 24/11/11) (...)

17.3. Não é o caso deste lançamento. Pelo que descreve o Relatório Fiscal, a empresa, não inscrita no PAT, no lugar de fornecer alimentação in natura, efetua entrega de 'vale-refeição' ou 'ticket-refeição' que, em dedução simples, é espécie de espécie. Além do mais, o contribuinte não disponibilizou a relação dos beneficiários deste acréscimo, bem como o total dos tickets fornecidos, motivo que levou à lavratura do AI 35.317.102-1. Cabe ressaltar que a empresa foi excluída expressamente do PAT, conforme se observa no tópico 18.2 do Relatório Fiscal, por execução inadequada daquele. Ainda que pense o contribuinte não ser necessária a inscrição no PAT, a contrario sensu, a exclusão de ofício aponta irregularidade constatada pelo MTE, reforçando a necessidade de se entender as vergas pagas como salário-de-contribuição. (...) - fls. 2.718/2.720; (grifei)

Enfim, constata-se que a autoridade julgadora de primeiro grau concordou com o fundamento utilizado pela Contribuinte: não incide Contribuições Previdenciárias sobre os alimentos pagos *in natura*, independente de estar ou não inscrita no PAT. No caso concreto, entretanto, ela observou que os valores despendidos pela empresa não foram para a oferta de alimentos *in natura*, mas sim para a aquisição de *tickets* refeição/alimentação. Em outras palavras, a autoridade julgadora de primeiro grau negou provimento à Impugnação porque os alimentos não teriam sido oferecidos *in natura*, e não simplesmente por estar excluída do PAT.

Pois bem.

Em primeiro lugar, há que se observar que a despeito de a Contribuinte e a autoridade lançadora se referirem a alimentos *in natura*, o auxílio-alimentação que compõe a base de cálculo foi composto (1) tanto pela oferta de *ticket* refeição/alimentação, (2) quanto pela oferta de alimentos *in natura* propriamente dita.

Efetivamente, a autoridade lançadora, no seu relatório fiscal (fls. 175/179), refere-se a auxílio-alimentação *in natura*, mas afirma que foram adquiridos *tickets* refeição/alimentação. Há, nesse sentido, inclusive notas fiscais e faturas nos autos (fls. 2.064/2.174). Também, os acordos coletivos mencionam o pagamento de auxílio-alimentação em espécie (fls. 1.557 e 1.566/1.567).

De outro lado, a Contribuinte argumenta que não deve incidir CP em nenhuma hipótese, mas frisa que no caso foram oferecidos alimentos *in natura* propriamente ditos. Há, nesse sentido, também notas fiscais de aquisição de diversos gêneros alimentícios, como pão de forma, saladas, bolos, croissants, frutas etc. (fls. 2.175/2.409). Os acordos coletivos também mencionam a oferta de lanches diários aos empregados contratados com carga horária semanal superior a 36 horas (e.g. fl. 1.557 e 1.566/1.567).

Para fins do presente julgamento, se faz necessário dividir a autuação haja vista que a autoridade lançadora incluiu no mesmo levantamento duas espécies diversas de "auxílio-alimentação". Efetivamente, conforme demonstram as provas nos autos, a Contribuinte fornecia alimentos tanto em *tickets* quanto em gêneros alimentícios diretamente.

Não há discussão quanto à não incidência das Contribuições Sociais Previdenciárias sobre os valores despendidos na aquisição e fornecimentos de alimentos

diretamente. Em relação a essas despesas, inclusive, é irrelevante estar ou não o Contribuinte incluído no PAT, como demonstra o parecer da PGFN citado pela DRJ:

*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.*

(...)

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

(...)

*14. Ademais, deve-se também evitar a constituição de novos créditos tributários que levem em consideração interpretação diversa da adotada pelo STJ na matéria ora em análise.*

Mais relevantemente, é a jurisprudência consolidada do STJ, como se observa do seguinte precedente, que indica inúmeros outros:

*TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. FOLHA DE SALÁRIOS. AVISO PRÉVIO INDENIZADO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO N. 1.230.957-RS. AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA. (...) 2. A jurisprudência desta Corte pacificou-se no sentido de que o auxílio-alimentação in natura não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não possuir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT. Precedentes: EREsp 603.509/CE, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, DJ 8/11/2004; REsp 1.196.748/RJ, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2010; AgRg no REsp 1.119.787/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 29/6/2010. 3. Agravo regimental não provido. (AgRg no AREsp 90.440/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/09/2014, DJe 30/09/2014) (grifei)*

Questão diversa toca aos valores despendidos pela Contribuinte para a aquisição e fornecimento de *tickets* alimentação/refeição.

Em primeiro lugar, o referido Parecer PGFN faz claramente a distinção entre as hipóteses de alimentação em que se fornece diretamente o gênero alimentício e nas quais o benefício é feito pelo pagamento em pecúnia. Segundo ele, "6. *Por outro lado, quando o auxílio-alimentação for pago em espécie ou creditado em conta-corrente, em caráter habitual, assume feição salarial e, desse modo, integra a base de cálculo da contribuição previdenciária.*".

Nesse mesmo sentido, este e.CARF tem diversos precedentes no sentido de que o auxílio-alimentação pago em pecúnia, quando não estiver a Contribuinte inscrita no PAT, compõe a base de cálculo das Contribuições Sociais Previdenciárias. Também, que os *tickets* são equiparáveis a pecúnia:

**Acórdão CSRF nº 9202-006.283, de 30/11/2017**

**AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO. PAGAMENTO EM PECÚNIA.**

*Integram o salário-de-contribuição os pagamentos efetuados em pecúnia a título de auxílio-alimentação (assim também considerados os pagamentos via cartões ou tickets).*

**Acórdão CSRF nº 9202-005.516, de 25/05/2017**

**ALIMENTAÇÃO FORNECIDA MEDIANTE TICKETS. FALTA DE ADESÃO AO PAT. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES. INAPLICABILIDADE DO ATO DECLARATÓRIO PGFN N.º 03 (DOU 24/11/2011).**

*A empresa deve comprovar a sua regularidade perante o Programa de Alimentação do Trabalhador PAT para que não incidam contribuições sociais sobre a alimentação fornecida mediante tickets aos seus empregados. Inaplicável o Ato Declaratório PGFN n.º 03/2011, considerando não se tratar de fornecimento "in natura".*

Há que registrar, entretanto, que esses precedentes da CSRF são por maioria. Em ambos há votos no sentido de que os valores de auxílio-alimentação na forma de *tickets* não compõe a base de cálculo.

O que é mais, a questão chegou à CSRF exatamente em função da divergência observada nas turmas do CARF. Efetivamente, em breve pesquisa é possível encontrar precedentes no sentido de que os "*tickets*" e "*vales*" não se equiparam a pecúnia, configurando-se, em verdade, pagamento *in natura*:

**Acórdão CARF nº 2201-003.600, de 09/05/2017**

**ALIMENTAÇÃO NA FORMA DE TICKET. PAGAMENTO IN NATURA. CARÁTER INDENIZATÓRIO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.**

*O ticket-refeição (ou vale-alimentação) se aproxima muito mais do fornecimento de alimentação in natura do que propriamente do pagamento em dinheiro, não havendo diferença relevante entre a empresa fornecer os alimentos aos empregados*

*diretamente nas suas instalações ou entregar-lhes ticket-refeição para que possam se alimentar nos restaurantes conveniados.*

*Não incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos ao empregado a título de alimentação in natura.*

**Acórdão CARF nº 2201-003.549, de 06/04/2017**

*CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. TERCEIROS (INCRA, SENAC, SESC, SEBRAE, SALÁRIO-EDUCAÇÃO). BASE DE CÁLCULO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR (PAT). FALTA DE INSCRIÇÃO. AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO. FORNECIMENTO DE TICKET. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE SALÁRIO IN NATURA. CARACTERIZAÇÃO DE ALIMENTO IN NATURA. NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO. ALINHAMENTO COM ENTENDIMENTO DO STJ, CARF E PGFN. RESP Nº 1.119.787SP, DJE 13/05/10, ADE Nº 03/11, PARECER PGFN/CRJ/Nº 2117/11, IN RFB Nº 1.456/14, REGIMENTO INTERNO CARF (PORT. MF Nº 343/15 ART. 62, PAR ÚN., II, "A"), PARECER PGFN/CRJ/Nº 2117/11*

*Na relação de emprego, a remuneração representada por qualquer benefício que não seja oferecido em pecúnia configura o denominado "salário utilidade" ou "prestação in natura". Nesse contexto, se a não incidência da contribuição previdenciária sobre alimentação abrange todas as distribuições e prestações in natura, ou seja, que não em dinheiro, tanto a alimentação propriamente dita como aquela fornecida via ticket, mesmo sem a devida inscrição no PAT, deixam de sofrer a incidência da contribuição previdenciária.*

Exposta a existência da divergência, necessário concluir pela não incidência da Contribuição Social Previdenciária sobre os valores fornecidos em *ticket* refeição/alimentação.

Em primeiro lugar, e suficientemente, porque a própria autoridade lançadora, no presente caso, afirma peremptoriamente que os valores que compõem a base de cálculo são "alimentos *in natura*" (vide item 18.5 do relatório fiscal, supra-transcrito). Portanto, entender diversamente a essa altura é inovar o lançamento, o que é vedado.

Em segundo lugar, e ainda que assim não fosse, é necessário registrar que nos termos dos arts. 45, VI, e 62, § 1º, II, 'c', do Anexo II ao RICARF, os conselheiros deste tribunal administrativo são obrigados a aplicar o quanto determinado em Ato Declaratório da PGFN aprovado pelo Ministro da Fazenda. No presente caso, convém observar que o AD PGFN nº 3/2011 admite a não incidência de Contribuições Sociais Previdenciárias sobre o auxílio-alimentação *in natura*.

Ora, o Parecer PGFN nº 2.117/2011, que fundamentou tal AD, foi cristalino ao afirmar que:

*4. O entendimento sustentado pela União em juízo é o de que o auxílio-alimentação pago in natura ostenta natureza salarial e,*

*portanto, integra a remuneração do trabalhador, razão pela qual deve haver incidência da contribuição previdenciária.*

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

**6. Por outro lado, quando o auxílio-alimentação for pago em espécie ou creditado em conta-corrente, em caráter habitual, assume feição salarial e, desse modo, integra a base de cálculo da contribuição previdenciária.**

De um lado, por força das decisões judiciais, admite a não incidência quando o pagamento é *in natura*; de outro, reforça a incidência quando o pagamento é feito "em espécie ou creditado em conta-corrente".

Uma vez que não menciona expressamente os *tickets* refeição/alimentação como uma terceira alternativa, então é necessário enquadrá-los em uma ou em outra categoria.

Percebe-se, já na primeira análise, que *tickets* não podem ser equiparados a pagamento em espécie nem a creditamentos em conta-corrente.

Efetivamente, o papel-moeda do real tem curso forçado no Brasil. Isso significa que não pode ser recusado como forma de pagamento do preço. Logo, recebendo pagamento feito em dinheiro, o trabalhador poderia "tredestinar" tais recursos para outras despesas suas. Em sentido similar, o depósito bancário configura moeda-contábil, garantindo ao seu titular o direito de sacá-lo e utilizá-lo como bem entender. Então, mesmo que o fornecedor não aceite uma transferência bancária - ou cartão de débito, cheque etc. -, o consumidor pode sacar os recursos para a seguir utilizá-los.

Diferentemente, o *ticket* refeição/alimentação não pode ser utilizado como bem entender o seu titular. Não tem curso forçado no país e o fornecedor não é obrigado a aceitá-lo. Pelo contrário, o fornecedor deve se cadastrar para poder aceitá-lo. Mais, o cadastro está sujeito ao preenchimento de determinados requisitos por parte do fornecedor. Especificamente, o *ticket* refeição/alimentação deve ser utilizado para a aquisição de gêneros alimentícios. Em outras palavras, o *ticket* não pode ser equiparado ao pagamento em espécie nem ao creditamento em conta-corrente.

Assim, a Contribuinte poderia montar ela própria um refeitório em seu estabelecimento, onde fornecesse diretamente o gênero alimentício. Contudo, esse tipo de empreendimento envolve gastos de pessoal e logística, vez que será necessário separar um espaço para tanto, pessoas que comprem e administrem o estoque etc. Além disso, envolve riscos, como alimentos estragados. De outro lado, fornecendo o *ticket*, o Contribuinte isenta-se desses inconvenientes ao mesmo tempo em que garante o fornecimento do alimento, apenas o

faz por meio de um fornecedor intermediário. Frisa-se que o ticket refeição/alimentação só é (ou só deveria ser) aceito por estabelecimentos que produzam ou vendam alimentos.

Diante desse confronto, conclui-se que os *tickets* refeição/alimentação efetivamente se aproximam muito mais da noção de alimentos *in natura* do que da noção de pagamento em espécie.

Consequentemente, (1) seja porque os alimentos foram fornecidos em gêneros alimentícios diretamente, (2) seja porque a autoridade lançadora não distingue essas espécies, configurando-se inovação distinguir agora, (3) seja porque os tickets **não** se configuram pagamento em espécie, entendo que é necessário dar provimento ao recurso nesse ponto.

### **Seguro de vida**

A autoridade lançadora incluiu na base de cálculo dos autos de infração os valores referentes ao seguro de vida em grupo em função de esses pagamentos não estarem previstos em acordo ou convenção coletiva de trabalho. Em suas próprias palavras:

#### *19 - DO LEVANTAMENTO "L9 - SVG"*

*19.1) Os fatos geradores das contribuições previdenciárias lançadas nos Autos de Infração debcad N°s 37.317.104-8, 37.317.105-6 e 37.317.107-2 no levantamento L9 ocorreram com o pagamento de seguro de vida aos empregados da empresa, sem que este benefício esteja previsto em acordo ou convenção coletiva de trabalho.*

*(...)*

*19.6.3) Como a empresa não apresentou as notas fiscais/faturas pagas referentes a Seguro de Vida em Grupo e também não apresentou a relação mensal com o valor individualizado por empregado do benefício do Seguro de Vida em Grupo, foi lavrado Auto de Infração com código de fundamentação legal - CFL 35, debcad nº 37.317.102-1 deste mesmo processo.*

Por sua vez, a DRJ manteve o lançamento esclarecendo que a jurisprudência do STJ é no sentido de que só não incide Contribuições Sociais Previdenciárias sobre os valores referentes ao Seguro de Vida em Grupo quando não há individualização do montante que beneficia cada um dos segurados. No mesmo sentido indica o Parecer PGFN/CRJ/Nº 2.119/2011, aprovado pelo Min. da Fazenda e publicado no D.O.U. em 09/12/2011. Analisando o caso concreto, afirmou que o lançamento só não individualizou os valores em função de a empresa não ter apresentado os relatórios dos beneficiários e que, ademais, a empresa não demonstrou que a contratação foi feita de forma global. Por essa razão, entendeu que não se encaixa o caso concreto na jurisprudência do STJ e no Parecer da PGFN.

Por sua vez a defesa argumentou que o seguro de vida foi sim fornecido à totalidade de seus trabalhadores, apresentando para isso provas. Outrossim, que o art. 458 da CLT e o art. 28, § 9º, 'p' da Lei nº 8.212/1991 impedem a incidência das Contribuições Sociais Previdenciárias sobre os esses valores. Ainda, que o seguro de vida é similar à previdência privada e que, enfim, o art. 214, § 9º, inciso XXV do Decreto nº 3.048/1999 extrapola as exigências da Lei.

Em primeiro lugar, observa-se que o fundamento da autoridade lançadora para a inclusão dessa rubrica no lançamento foi a ausência dessa previsão em Convenção ou Acordo Coletivo. Tal argumento não pode sobreviver, uma vez que esse requisito não é fundamental para configurar ou não a ocorrência de remuneração. Ademais, o CARF tem afastado esse argumento, como se observa dos seguintes precedentes:

**Acórdão CSRF nº 9202-005.318, de 28/03/2017**

*CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SEGURO DE VIDA COLETIVO. AUSÊNCIA DE ACORDO OU CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO. PARECER PGFN/CRJ Nº 2119/2011 APROVADO PELO MINISTRO DA FAZENDA. ART. 62, §1º, II, C DO RICARF.*

*Não incide contribuição previdenciária sobre valor pago à título de seguro de vida em grupo, independentemente da existência ou não de convenção ou acordo coletivo de trabalho.*

**Acórdão CARF nº 2202-004.300, de 03/10/2017**

*CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SEGURO DE VIDA COLETIVO. AUSÊNCIA DE ACORDO OU CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO. PARECER PGFN/CRJ Nº 2119/2011 APROVADO PELO MINISTRO DA FAZENDA. ART. 62, §1º, II, C, DO RICARF.*

*Não incide contribuição previdenciária sobre valor pago a título de seguro de vida em grupo, independentemente da existência ou não de convenção ou acordo coletivo de trabalho. Nos termos do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria/MF 343, de 2015, art. 62 §1º, inciso II, os membros das turmas de julgamento do CARF devem observar em suas decisões a existência de dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos artigos 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002.*

Em ambos os casos, aplicam o mesmo Parecer PGFN/CRJ/Nº 2.119/2011, utilizado pela DRJ para manter o lançamento exatamente para afastá-lo.

Quanto ao argumento suscitado pela DRJ de que não há provas de que o seguro de vida foi concedido à integralidade dos empregados da Contribuinte, e que não era feito de forma individualizada, aponta-se que a Contribuinte trouxe aos autos:

- Apólice do seguro de vida no qual há sempre referência a "Seguro de Vida em Grupo" (fls. 2.812/2.848);
- Faturas nas quais há exclusivamente o lançamento de uma apólice de seguro de vida em grupo, com um valor unitário (fls. 2.850/2.852);
- Declaração da Seguradora segundo a qual:

*"Informamos que o Itaú Seguros S.A., sucessora de Unibanco Seguros S.A., celebrou com a Contax S.A. um Contrato de Seguro de Vida em Grupo Empresarial para seus funcionários, durante o período de 26 de dezembro de 2005 à 31 de julho de 2010. Esclarecemos ainda que, o pagamento do seguro era mensal e de responsabilidade da Contax S.A., que exercia a função de estipulante da apólice." (fl. 2.854);*

Em suma, é necessário dar provimento ao recurso também nesse ponto, uma vez que (1) não é possível exigir que o seguro de vida esteja estipulado em Convenção ou Acordo Coletivo; e (2) a Contribuinte era a estipulante do seguro, o qual era pago de maneira universal, sem individualização dos seguros para cada um de seus trabalhadores.

### **Abono salarial**

Argumenta a Contribuinte, em relação ao abono salarial, que esses valores se enquadrariam na hipótese do art. 28, § 9º, 'e', 7, da Lei nº 8.212/1991, o qual tem prevalência em relação ao art. 214, § 9º, V, 'j', do Decreto nº 3.048/1999, nos termos do art. 99 do CTN. Nesse sentido, que a exigência estabelecida no Decreto de que o abono seja desvinculado do salário por Lei em sentido estrito extrapolou o conteúdo da Lei que instituiu o referido Decreto. Enfim, que os pagamentos feito pela Contribuinte se coadunam com a jurisprudência do STJ, que é no sentido de que o abono salarial não compõe a base de cálculo da contribuição previdenciária, desde que seja: (1) pago em parcela única, (2) desvinculado do salário e (3) previsto em acordo coletivo.

Retornando ao relatório fiscal, percebe-se que a autoridade lançadora incluiu tais valores na base de cálculo lastreando-se em ambos os comandos legais, o da Lei e o do Decreto. Outrossim, esclareceu que:

*"8.6) Entretanto, o Abono Salarial pago pela empresa não estava submetido a nenhuma Lei que expressamente o desvinculasse do salário. Portanto, os valores pagos a título de abono salarial devem integrar o salário-de-contribuição." - fl. 165*

Tendo a Contribuinte impugnado a questão, a DRJ manteve o lançamento nesse ponto ao argumento de que, apesar de a expressão "*por força de lei*" constar no Decreto mas não na Lei, não se pode falar em ilegalidade do Decreto, que não houve extrapolação. Pelo contrário, que o Decreto não se presta a meramente reproduzir o conteúdo da Lei, mas sim interpretar e regulamentá-la. Outrossim, que o abono não foi "único", uma vez que foi pago nas competências de 06 a 12 (e 13) de 2007.

A verdade é que o último argumento suscitado pela DRJ não pode prevalecer. Efetivamente, a autoridade lançadora identificou o pagamento do Abono salarial em diversas competências. Contudo, fazendo um levantamento por amostragem nas tabelas anexas ao auto de infração (fls. 217/1.131), constata-se que o nome dos funcionários não se repete. Assim, conclui-se que o abono só foi pago uma vez a cada funcionário.

Com relação à desvinculação do abono em relação ao salário, a despeito da bem fundamentada posição esposada pela DRJ, a verdade é que o Decreto não pode impor limitação ou exigência não existente em Lei. O Decreto tem sim autorização para interpretar a Lei, regulamentá-la, mas não para inovar, extrapolar os seus limites. Efetivamente, a Lei nº

8.212/1991 fala em desvinculação do abono em relação ao salário. Não há ali nenhuma menção à desvinculação decorrer de Lei.

Observa-se, outrossim, que constam nos autos Convenções Coletiva de Trabalho (fls. 2.410/2.420, 2.421/2.431, 2.432/2.442 etc.) na qual realmente são previstos o pagamento de um abono salarial aos funcionários da empresa.

A questão já foi objeto, inclusive, de Ato Declaratório da PGFN nº 16/2011, no qual restou decidido que:

*A PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso da competência legal que lhe foi conferida (...), tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2114/2011, (...) DECLARA que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante:*

*'nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o abono único, previsto em Convenção Coletiva de trabalho, desvinculado do salário e pago sem habitualidade, não há incidência de contribuição previdenciária'.*

Trata-se de entendimento que deve ser obrigatoriamente reproduzido, nos termos dos art. 45, VI, e 62, II, 'c', ambos do Anexo II ao RICARF.

Percebem-se, inclusive, diversos precedentes do CARF que reconhecem a não incidência de Contribuições Sociais Previdenciárias sobre valores pagos a título de abonos eventuais, sem fazer exigência de que sejam desvinculados do salário por Lei. Por exemplo:

**Acórdão CARF nº 2401-004.986, de 08/08/2017**

***ABONOS EVENTUAIS. NÃO INTEGRAÇÃO AO SALÁRIO.***

*As importâncias pagas a título de abono foram se deram sem habitualidade - o que revela a sua eventualidade - e estavam desvinculadas do salário, não constituindo, por isso, base de cálculo das contribuições devidas à seguridade social.*

**Acórdão CARF nº 2301-003.740, de 19/09/2013**

***ABONO - NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA***

*Não há incidência de contribuição previdenciária sobre os abonos únicos previstos em Convenção Coletiva de Trabalho, desvinculados do salário e pago sem habitualidade, conforme entendimento contido no Ato Declaratório nº 16/2011 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN*

Por esse motivo, sendo a fundamentação da inclusão de tal valor na base de cálculo exclusivamente calcada na questão da exigência de desvinculação legal, é necessário dar provimento ao recurso voluntário também nesse ponto.

**Das diferenças entre Folha de Pagamento e GFIP**

Argumenta a recorrente, ainda, que não há divergência entre os valores pagos e os valores declarados em GFIP. Segundo esclarece, o arquivo MANAD utilizado pela fiscalização não estava "parametrizado", o que gerou a diferença apurada. Nesse sentido, juntou aos autos, já na impugnação, os demonstrativos de pagamento e as GFIPs, buscando assim demonstrar que todos os valores pagos foram devidamente declarados.

Analizando a questão, a DRJ concluiu que:

*"16.7. Não infirma o lançamento, neste passo, a alegação de que a folha não estava "parametrizada". Muito menos eficiente é a assertiva de que traz os comprovantes aos autos, as folhas. Ao se analisar os documentos acostados, verifica-se que os demonstrativos são os individuais, não as folhas de pagamentos. Também não são acostadas as passagens do diário que comprovem a real despesa com o pagamento de salários, o que daria possível suporte à alegação de que a folha, à época do lançamento, não estaria parametrizada.*

*16.8. O Fisco, na época do acerto, indicou os CNPJs, empregados e valores em divergência, com especificação clara, numérica e nominal, das bases de cálculo apontadas. Alegar que não há descompasso entre a GFIP e a nova folha, de forma genérica, não é eficaz a desconstituir o lançamento.*

*16.9. Importante notar que o ônus da impugnação específica do lançamento, além de requisito indispensável à aferição da adequação formal da impugnação, é uma importante regra processual afeta aos critérios de distribuição do ônus da prova, já que a legislação é expressa ao afirmar que, nas razões de defesa, cabe ao sujeito passivo manifestar-se precisa e especificamente sobre cada ponto de discordância.*

*16.10. Em decorrência disto, a peça de defesa que, ao contestar determinados fatos geradores, não aponta os erros e as discordâncias, nem mesmo cita os dados apurados com os quais não concorda, torna-se inepta, sendo admitidos como verdadeiros os mesmos." - fl. 2.716;*

Com razão a DRJ. Compulsando os autos, constata-se que a autoridade lançadora juntou aos autos tabelas indicando os valores extraídos da GFIP e os valores extraídos da FP (fls. 217/1.131). Por sua vez, a Contribuinte anexa aos autos documentação juntada pela Contribuinte (fls. 2.472/2.682) se compõe de demonstrativos individuais.

Outrossim, já no primeiro demonstrativo de pagamento acostado (fl. 2.472) se observa um salário de contribuição do INSS de R\$ 238,18 em jan/2007, o mesmo identificado pela autoridade lançadora como constante da FP mas não na GFIP (fl. 217). O mesmo se repete com o oitavo demonstrativo de pagamento acostado aos autos (fl. 2.475), no qual se observa um salário de contribuição de R\$ 32,33, mesmo valor apurado pela autoridade lançadora como constante na FP mas não na GFIP (fl. 217).

Em suma, a Contribuinte não logrou demonstrar o erro no lançamento, razão pela qual não é possível dar provimento ao recurso nesse ponto.

### **Das multas**

Argumenta a Recorrente, subsidiariamente, pela aplicação retroativa da Lei nº 11.491/2009, que promoveu alterações na Lei nº 8.212/1991, em especial no tocante às multas aplicáveis. Outrossim, reclama o cancelamento das multas constantes por descumprimento de obrigações acessórias em conjunto com o cancelamento dos créditos principais, uma vez que, não havendo erros na GFIP, não há que se aplicar a multa do art. 32-A, I, da Lei nº 8.212/1991. Enfim, que foi errôneo o lançamento da multa de mora, lastreada no art. 35, I, II e III, da Lei nº 8.212/1991, deixando de aplicar o art. 79 da Lei nº 11.941/2009.

Em primeiro lugar, uma vez que entendemos pela manutenção parcial do lançamento, é possível afirmar que há erros na GFIP.

Em segundo lugar, constata-se que a autoridade lançadora registrou, no Relatório Fiscal,

*140.7) Tendo em vista que as infrações possuem fatos geradores ocorridos anteriormente a 04/12/2008, data da entrada em vigor da MP nº 449/2008, a multa aplicada observa o princípio da retroatividade benigna (Código Tributário Nacional - CTN, art. 106, inc. II, c), comparando-se as multas impostas pela legislação vigente à época da ocorrência do fato gerador com as multas impostas pela legislação superveniente.*

*140.8) Assim, foi feita uma comparação entre as multas impostas pela legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores: multa de mora de 24% (vinte e quatro por cento) mais auto de infração por obrigação acessória de infração relativa à omissão de fatos geradores em GFIP mais auto de infração por obrigação acessória de infração relativa à omissão ou inexatidão de dados não relacionados aos fatos geradores de contribuições previdenciárias com a multa imposta pela legislação superveniente atual da Lei n.º 11.941, publicada no D.O.U. em 28.05.2009: multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) mais auto de infração por obrigação acessória de infração relativa à omissão ou inexatidão de informações em GFIP, com o objetivo de se considerar o princípio da retroatividade benigna.*

*(...)*

*140.15) Segue, anexa, a planilha Anexo 27 demonstrando o comparativo entre as multas impostas pela legislação vigente à época da ocorrência do fato gerador com as multas impostas pela legislação superveniente.*

*140.16) Seguem, anexas, as planilhas Anexo 25 e 28, demonstrando os cálculos da multa de infração relativas à omissão de fatos geradores em GFIP pela legislação anterior à MP 449/2008;*

*140.17) Seguem, anexas, as planilhas Anexo 25 e 26, demonstrando os cálculos da multa de infração relativa à omissão de fatos geradores em GFIP pela legislação posterior à MP 449/2008." - fls. 211/212.*

Em outras palavras, aplicou a denominada "cesta de multas", a qual condiciona a aplicação retroativa da Lei mais benéfica à comparação entre (a) o somatório das multas por descumprimento de obrigações acessórias e multas por falta de pagamento; e (b) a multa de 75% introduzida pela referida Lei nº 11.941/2009.

Tal entendimento, entretanto, não pode prevalecer. A verdade é que a Lei (1) alterou penalidade já existente; (2) revogou a multa anteriormente existente e (3) ao mesmo tempo criou outra multa, em função de fatos diversos. Nesse caminho, podem retroagir benéficamente a norma que alterou, reduzindo a penalidade (1), bem como a norma que revogou a penalidade anteriormente existente (2). Diferentemente, a norma que criou penalidade nova (3) não pode retroagir, somente podendo ser aplicada nos lançamentos posteriores.

Nesse sentido deve-se limitar a multa a 20%, conforme o art. 35, da Lei nº 8.212/1991, com redação dada pela Lei nº 11.941/2009, não podendo ser aplicada a multa da redação original desse artigo, uma vez que foi revogada, nem a multa do art. 35-A, da mesma Lei, vez que só foi criada após o fato gerador, não podendo retroagir em prejuízo do sujeito passivo.

Esse é, inclusive, o entendimento do STJ, conforme se observa do seguinte precedente:

*PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. PREMISSA EQUIVOCADA. SÚMULA 284/STF. INAPLICABILIDADE. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. COBRANÇA DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. MULTA. REDUÇÃO PARA 20%. ART. 35 DA LEI N. 8.212/91 E ART. 106, II, "C", DO CTN. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. PRECEDENTES. HONORÁRIOS. CABIMENTO.*

*1. Tratando-se de ato não definitivamente julgado, aplica-se a lei mais benéfica ao contribuinte, para redução de multa, conforme dispõe o art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN.*

*2. O art. 35 da Lei n. 8.212/91 foi alterado pela Lei n. 11.941/09, devendo o novo percentual aplicável à multa seguir o patamar de 20% que, sendo mais propícia ao contribuinte, deve ser a ele aplicado, por se tratar de lei mais benéfica, cuja retroação é autorizada com base no art. 106, II, do CTN.*

*3. Precedentes: AgRg no AREsp 185.324/SP, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 27.8.2012; AgRg no REsp 1216186/RS, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 16/5/2011; REsp 1117701/SP, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 19/10/2009.*

*4. O art. 35 da Lei n. 8.212/91, com a redação anterior à Lei n. 11.940/09, não distingue a aplicação da multa em decorrência da sua forma de constituição (de ofício ou por homologação), hipótese prevista tão somente com o advento da Lei n. 11.940/09, que introduziu o art. 35-A à Lei de Custeio da Seguridade Social, restringindo sua incidência aos casos ocorridos após sua vigência, sob pena de retroação.*

*5. É firme o entendimento no sentido de que a procedência do incidente de exceção de pré-executividade, ainda que resulte apenas na extinção parcial da execução fiscal ou redução de seu valor, acarreta a condenação na verba honorária. Precedentes.*

*Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos.*

*(EDcl no AgRg no REsp 1275297/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/12/2013, DJe 10/12/2013)*

Mais relevante ainda é a leitura do voto proferido pelo i.Min. Relator, de onde se extrai os seguintes excertos:

*Cumpre destacar que o art. 35 da Lei n. 8.212/91, com a redação anterior à Lei n. 11.940/09, não distinguia a aplicação da multa em decorrência da sua forma de constituição (de ofício ou por homologação), mas levando em consideração, essencialmente, o momento em que constatado o atraso no pagamento: antes da notificação fiscal, durante a notificação e existência de recurso administrativo, e após a inscrição em dívida ativa. Vale a transcrição:*

*(...)*

*Com efeito, a nova redação do art. 35 da Lei n. 8.212/91, dada pela Lei n. 11.941/09, ao prever que as multas aplicadas obedecerão os parâmetros estabelecidos no art. 61 da Lei n. 9.430/96, possibilitou a aplicação da multa reduzida aos processos ainda não definitivamente julgados.*

*(...)*

*A distinção quanto à forma de lançamento para fixação de multa somente foi prevista com o advento da Lei n. 11.940/09, que introduziu o art. 35-A à Lei n. 8.212/91, verbis:*

*(...)*

*Com efeito, sua aplicação restringe-se aos lançamentos de ofício existentes após sua vigência, sob pena de retroação.*

Outros relevantes precedentes são:

- AgRg no REsp 1319947/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 25/09/2012, DJe 02/10/2012); e
- AgRg no REsp 1216186/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/05/2011, DJe 16/05/2011).

Nesse caminho, é necessário reconhecer a aplicação retroativa (art. 106 do CTN) da Lei nº 11.941/2009, aplicando-se a multa mais benéfica ao Contribuinte, limitada porém ao patamar de 20% constante na nova redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991.

### **Dispositivo**

Diante de tudo quanto exposto, voto por reconhecer a nulidade da decisão recorrida, mas para superar a nulidade nos termos do art. 59, § 3º, do Decreto nº 70.235/1972 para, no mérito, dar parcial provimento ao recurso para cancelar o lançamento em relação ao auxílio-alimentação, ao seguro de vida e ao abono salarial, bem como para reduzir a multa para 20%.

(assinado digitalmente)

Dilson Jatahy Fonseca Neto - Relator

## **Voto Vencedor**

Conselheiro Paulo Sérgio Miranda Gabriel Filho - Redator designado

Peço licença ao Ilustre Relator, Conselheiro Dilson Jatahy Fonseca Neto, para divergir do seu entendimento com relação ao mérito da incidência de contribuições previdenciárias sobre o auxílio alimentação pago pela Recorrente em pecúnia por meio de ticket, bem como em relação as preliminares, pelas razões que passo a expor.

### **Preliminares de nulidade do acórdão recorrido**

#### **Do auxílio-alimentação**

A questão preliminar foi suscitada pelo ilustre relator, já que a Recorrente restou silente sobre essa questão em sua peça recursal.

Uma vez que no mérito, o recurso voluntário não foi provido integralmente em relação ao auxílio-alimentação, não é possível a aplicação do art. 59, § 3º, do Decreto nº 70.235/1972 para superar a nulidade.

Da leitura do Relatório Fiscal, é possível verificar que a Autoridade Fiscal citou os dois tipos de pagamento de auxílio-alimentação realizado pela Recorrente: in natura e em pecúnia por meio de ticket. Em nenhum momento, a autoridade fiscal afirmou que o pagamento em pecúnia por meio de ticket é o mesmo que pagamento in natura.

No item 18.4, v.g., a autoridade fiscal deixa claro que a sua fundamentação legal foi o art. 214, § 9º, inciso III, do Regulamento da Previdência Social (RPS; Decreto nº 3.048/99), o qual estabelece que não integram o salário de contribuição, exclusivamente a parcela in natura recebida de acordo com programa de alimentação aprovado pelo Ministério do Trabalho e Emprego, nos termos da Lei nº 6.321/1976. Dessa forma, temos dois critérios: a parcela ser in natura e a empresa estar regular no PAT.

Da leitura do Acórdão a quo, é possível verificar que a Autoridade Julgadora de 1º grau fez tão somente resumir o que foi afirmado pela Autoridade Fiscal em seu Relatório Fiscal. Não houve inovação de fundamentação.

Não há que se falar, *in casu*, em ausência de distinção da Autoridade Fiscal com relação ao tipo de pagamento do auxílio alimentação (in natura e em ticket) e,

consequentemente, em inovação nos fundamentos do lançamento por parte da autoridade julgadora de 1º grau. As preliminares suscitada devem ser, portanto, rejeitadas.

### **MÉRITO**

Vencidas as nulidades identificadas acima, resta apreciar o mérito da questão retromencionada.

### **Auxílio-alimentação**

No que concerne ao auxílio alimentação, conforme afirmou o Ilustre Relator, o Auto de Infração sob julgamento deve ser dividido em duas espécies: pagamento in natura (em gêneros alimentícios diretamente) e pagamento em pecúnia por meio de tickets.

Especificamente no que se refere à incidência das Contribuições Previdenciárias sobre a parcela correspondente a auxílio alimentação pago na forma de ticket/cartão alimentação, o art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212/1991, apresenta o mesmo regramento citado anteriormente no art. 214, § 9º, inciso III, do RPS.

Ademais, o Decreto nº 05, de 1991, que regulamentou a Lei nº 6.321, de 1976, assim define o fornecimento de alimentação:

*"Art. 4º Para a execução dos programas de alimentação do trabalhador a pessoa jurídica beneficiária pode manter serviço próprio de refeições, distribuir alimentos e firmar convênio com entidades fornecedoras de alimentação coletiva, sociedades civis e sociedades cooperativas. (Redação dada pelo Decreto nº 2.101, de 1996)"*

No caso sob crivo, conforme consta nos autos, parte do auxílio alimentação era fornecido em pecúnia, por meio de tickets, e a empresa não comprovou sua inscrição em PAT (Programa de Alimentação do Trabalhador).

Mesmo que houvesse inscrição no PAT, o STJ<sup>1</sup> já se manifestou no sentido de que ainda assim o pagamento na forma de tickets integra o salário de contribuição, tendo em vista que o mesmo não se configura como pagamento in natura, *in verbis*:

**TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO. PAGAMENTO EM PECÚNIA, TICKETS OU VALE-ALIMENTAÇÃO. INCIDÊNCIA.**

*1. Conforme entendimento deste Superior Tribunal, "o auxílio-alimentação pago in natura não integra a base de cálculo da contribuição previdenciária, esteja ou não a empresa inscrita no PAT; por outro lado, quando pago habitualmente e em pecúnia, incide a referida contribuição, como ocorre na hipótese dos autos em que houve o pagamento na forma de tickets. Precedentes: REsp 1.196.748/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe 28/09/2010;*

<sup>1</sup> AgRg no REsp 1446149 / CE, DJe de 13/04/2016, rel. Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada TRF 3ª REGIÃO). No mesmo sentido, EDcl no AgInt no REsp 1591058 / GO, DJe de 01/09/2017, rel. Min. Regina Helena Costa.

---

*AgRg no Ag 1.392.454/SC, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, DJe 25/11/2011; AgRg no REsp 1.426.319/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe 13/05/2014." (AgRg no REsp 1.474.955/RS, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07/10/2014, DJe 14/10/2014) 2. Agravo regimental a que se nega provimento.(g.n.)*

Assim, constata-se que o auxílio alimentação ora tratado (pagamento em pecúnia por meio de tickets) não satisfaz a nenhuma das modalidades legais que autorizariam sua exclusão do salário de contribuição<sup>2</sup>.

### **Dispositivo**

Diante de tudo quanto exposto, voto por rejeitar a nulidade suscitada pelo ilustre relator e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso para cancelar o lançamento em relação ao auxílio-alimentação *in natura*, ao seguro de vida e ao abono salarial.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Sérgio Miranda Gabriel Filho - Redator designado

---

<sup>2</sup> No mesmo sentido, ao julgar Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, assim decidiu a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão nº 9202-006.283, de 30/11/2017.