



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



**Processo nº** 19515.002653/2008-17  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2301-006.804 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de janeiro de 2020  
**Recorrente** SERCOM LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2006

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em reconhecer a decadência até o período de 06/2003 (inclusive) e, no mérito, em negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Marcelo Freitas de Souza Costa (relator), Wesley Rocha, Thiago Duca Amoni e Fernanda Melo Leal, que deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Cleber Ferreira Nunes Leite

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Freitas de Souza Costa - Relator

(documento assinado digitalmente)

Cleber Ferreira Nunes Leite - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cleber Ferreira Nunes Leite, Wesley Rocha, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Marcelo Freitas de Souza Costa, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Fernanda Melo Leal, Thiago Duca Amoni (suplente convocado) e João Maurício Vital (Presidente). Ausente a Conselheira Juliana Marteli Fais Feriato.

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra o contribuinte acima identificado referente às contribuições devidas à Seguridade Social correspondentes a contribuição dos segurados empregados, período de 01/2003 a 12/2006.

De acordo com o Relatório Fiscal (Efls. 116 e sgts) constituem fatos geradores do presente lançamento o fornecimento de vale-refeição sem inscrição da empresa no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, durante o período de 01/2003 a 12/2006 e também relativos aos depósitos na conta bancária dos empregados a título "alimentação" e "transporte" em abril e maio de 2006 sendo aferidos indiretamente através das Notas Fiscais/Faturas.

Após a impugnação a decisão de primeira instância julgou procedente o lançamento e o contribuinte apresentou recurso alegando em síntese:

Como o recurso voluntário repete basicamente o conteúdo da impugnação, peço vênia para transcrever o relatório da decisão de primeira instância que muito bem resumiu os argumentos da autuada:

(...)

*2.1. Ab initio afirma que houve entendimento equivocado da Fiscalização afirmando que os pagamentos foram efetuados a trabalhadores que não são seus empregados e a base de cálculo apurada pelas Notas Fiscais/Faturas pagas As cooperativas de trabalho, concluindo que a Administração não tem poderes para desnaturar a relação jurídica e, assim, o auto de infração não pode prosperar por absoluta falta de conteúdo jurídico.*

*2.2. Preliminarmente alega decadência parcial do crédito lançado relativamente ao período de janeiro a junho de 2003, considerando que a lavratura ocorreu em 30/06/2003, fundamentando seu entendimento no art. 173 do CTN e requerendo, independentemente do exame do mérito, o afastamento da autuação relativa ao período de janeiro a junho/2003.*

*2.3. Também em preliminar sustenta a impossibilidade legal da caracterização da relação de emprego pela via administrativa e, via de consequência, a ausência de responsabilidade da contratante de serviços prestados em face do recolhimento das contribuições objeto do presente.*

*2.4. Argumenta que pelo sistema normativo brasileiro as fiscalizações administrativas não podem julgar relação empregatícia, cuja competência é exclusiva do Judiciário, conforme art. 39 da CLT que transcreve.*

*2.5. Contesta a relação de emprego afirmada pela Fiscalização e informa que "apesar da relação com um número grande de prestadores de serviço, através de empresas contratadas, apenas cerca de quinhentas reclamações trabalhistas foram produzidas. Dessas reclamações, como explicativamente provam os documentos inclusos, cerca de vinte por cento (20%) foram julgadas improcedentes..." (item 8, fls. 69/70); em seguida acrescenta que "nas decisões judiciais em que as relações empregatícias foram reconhecidas, a Impugnante está sendo obrigada a efetuar...o recolhimento da contribuição empresarial previdenciária...(item 9, fls. 70) concluindo que é competência exclusiva do Judiciário decidir sobre a existência — ou não — de tais vínculos quando acionado, bem como determinar a incidência dos encargos previdenciários e executar cobrança, do que depreende que a presente autuação não se justifica.*

2.6. Acrescenta que a fiscalização não pode se antecipar nem substituir a manifestação da vontade do interessado, reiterando que os encargos previdenciários estão sendo pagos perante a Justiça, quando devidos.

2.7. Também alega que os trabalhadores desses contratos eram contribuintes individuais e que era dever da fiscalização verificar, junto as empresas contratadas, o cumprimento de deveres instrumentais, bem como o recolhimento das contribuições, não podendo ser estendido à ora impugnante, a contratante, estas obrigações e que com a presente autuação o Fisco está praticando bis in idem indevido, reiterando que a SERCOM cumpriu suas obrigações tributárias.

2.8. Em conclusão, contestando o "aleatório valor", requer a nulidade do auto de infração e, também, a produção das provas previstas no processo administrativo, especialmente a pericial, a ser oportunamente especificada.

(...)

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Marcelo Freitas de Souza Costa, Relator.

O recurso é tempestivo e estão presentes os pressupostos de admissibilidade.

### Da Decadência

Inicialmente cumpre esclarecer que o presente lançamento contempla as competências abrangidas no período de 01/2003 a 12/2006, com ciência do contribuinte ocorrida em 01/07/2008 conforme consta nas efls. 126.

Embora o contribuinte sustenta a decadência com fulcro no art. 173, I do CTN, entendo que no caso a decadência a ser aplicada é a do art. 150, § 4º do mesmo diploma legal. Isto porque no Relatório de Documentos Apresentados, o auditor afirma que foram apresentadas GPS de pagamentos em todas as competências. Portanto, houve antecipação de pagamento.

Note-se que este conselho já vem de algum tempo entendendo que os recolhimentos não são analisados por rubricas e, em havendo recolhimentos, ainda que parciais, estes se aproveitam para a aplicação do prazo quinquenal contado da data do fato gerador.

Desta forma, entendo que estão decaídos os levantamentos até 06/2003, inclusive.

Quanto aos depósitos na conta bancária dos empregados a título "alimentação" e "transporte" em abril e maio de 2006, por estarem dentro do prazo decadencial acima mencionado, não serão tratados separadamente nesta decisão.

### Do fornecimento de vale-refeição sem inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT

A questão a ser resolvida agora resume-se em se definir se o vale refeição fornecido pela empresa ao empregado equipara-se a alimentação *in natura* já definida pelos tribunais superiores como não sujeita a incidência de impostos, tendo inclusive a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional proferido o Parecer PGFN/CRJ/Nº 2.117/2011, aprovado pelo Ministro da Fazenda em Despacho de 24/11/2011, que concluiu pela dispensa de apresentação de

contestação, de interposição de recursos e pela desistência dos já interpostos, desde que inexistam outro fundamento relevante, com relação às ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento *in natura* do auxílio alimentação não há incidência de contribuição previdenciária.

Pois bem, os benefícios oferecidos pelo PAT não têm natureza salarial e podem ser oferecidos como refeição no próprio local de trabalho, cestas de alimentação, vales ou cartões (restaurante ou alimentação). Note-se que a única forma de fornecimento de alimentação não aceita pelo próprio PAT é o fornecimento do benefício em pecúnia.

Em linhas gerais, o vale refeição/alimentação é um benefício concedido pela empresa aos seus colaboradores para que eles possam comprar suas refeições. Com esse pagamento, o colaborador pode se alimentar diariamente em restaurantes, padarias, lanchonetes e em todos os estabelecimentos credenciados. Assim, equipara-se ao fornecimento de alimentação *in natura* e a não incidência da contribuição previdenciária sobre a alimentação abarca todas as distribuições/prestações *in natura* ou seja, que não em dinheiro, incluindo tanto a alimentação propriamente dita como aquela fornecida através de vale refeição, mesmo sem a devida inscrição no PAT.

Embora não seja uma unanimidade, este entendimento já vem sendo acolhido em várias decisões deste conselho, tais como no Acórdão 2401-004.100 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária de 16 de fevereiro de 2016, *in verbis*:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Se o Relatório Fiscal e as demais peças dos autos demonstram de forma clara e precisa a origem do lançamento, não há que se falar em nulidade oriunda de suposta obscuridade na apuração dos valores lançados e na fundamentação legal.

**VALE ALIMENTAÇÃO OU VALER REFEIÇÃO SEM INSCRIÇÃO PAT. INCIDÊNCIA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ALINHAMENTO COM O PARECER PGFN/CRJ/Nº 2.117/2011. ALIMENTAÇÃO *IN NATURA*.**

**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*. Assim, se a não incidência da contribuição previdenciária sobre alimentação abarca todas as distribuições/prestações *in natura* ou seja, que não em dinheiro, tanto a alimentação propriamente dita como aquela fornecida *ticket*, mesmo sem a devida inscrição no PAT, deixam de sofrer a incidência da contribuição previdenciária, em razão da compreensão exposta no Parecer PGFN/CRJ/Nº 2.117/2011. (GRIFEI)**

JUROS/SELIC. MULTA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE.

O sujeito passivo inadimplente tem que arcar com o ônus de sua mora, ou seja, os juros e a multa legalmente previstos.

Nos termos do enunciado no 4 de Súmula do CARF, é cabível a cobrança de juros de mora com base na taxa SELIC para débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA. INOCORRÊNCIA.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a penalidade de multa nos moldes da legislação em vigor.

Ou ainda no recente Acórdão 9202-007.861 – 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais de 21 de maio de 2019:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1997 a 30/06/2002, 01/07/2002 a 31/12/2006

VALE ALIMENTAÇÃO RECEPCIONADO COMO SALÁRIO IN NATURA. PAT. DESNECESSIDADE. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

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

Desta forma, também devem ser excluídos do levantamento os valores pagos através de vale refeição.

Ante ao exposto voto no sentido de reconhecer a decadência parcial até 06/2003, inclusive, e no mérito dar provimento ao recurso exonerando o crédito tributário.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Freitas de Souza Costa

## Voto Vencedor

Conselheiro Cleber Ferreira Nunes Leite - Redator designado

Discordo do relator exclusivamente na matéria relativa a não incidência da contribuição previdenciária no fornecimento de vale refeição/alimentação sem a inscrição no PAT.

O artigo 28 da Lei nº 8.212, de 1991, prevê que o salário para efeitos de contribuição previdenciária deve ser calculado pela totalidade de rendimentos destinados a retribuir o trabalho, incluindo ganhos habituais sob a forma de utilidades. Conforme disposto na alínea c do parágrafo 9º do mesmo artigo 28, constam os programas de alimentação do Ministério do Trabalho e Previdência Social:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

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

(...)c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;

Portanto, o auxílio-alimentação fornecido pela companhia (com valores incluídos em vale/cartão) não satisfaz nenhuma das modalidades legais que autorizariam a sua exclusão do salário de contribuição, mas as situações previstas no Decreto n.º 5, de 1991, que regulamentou a Lei n.º 6.321, de 1976, como manter serviços próprios de refeições, distribuir alimentos e firmar convênio com entidades fornecedoras de alimentação coletiva.

Quanto a aplicação do Ato Declaratório PGFN n.º 3/2011 para o caso, tem-se que o mesmo faz referência a auxílio-alimentação in natura, o quer dizer, “alimentação fornecida pela empresa”, ou seja, o pagamento do benefício feito por meio de vale refeição/alimentação, o que não está abrangido pelo ato administrativo da PGFN.

Este é o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que no julgamento do 9202-008.210–CSRF / 2ª Turma, teve a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

ALIMENTAÇÃO FORNECIDA POR MEIO DE VALE REFEIÇÃO/ALIMENTAÇÃO. FALTA DE ADESÃO AO PAT. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INAPLICABILIDADE DO ATO DECLARATÓRIO PGFN N.º 03/2011. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

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

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

Do exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso

(documento assinado digitalmente)

Cleber Ferreira Nunes Leite