



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12268.000366/2008-92
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2301-009.587 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 5 de outubro de 2021
Recorrente CONSTRUTORA PATRAO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2006 a 31/08/2007

PAT. VALE-COMPRA. FALTA DE ADESÃO. SALÁRIO INDIRETO. INTEGRA BASE DE CÁLCULO.

O valor pago a título de auxílio alimentação em ticket/cartão magnético/vale-compra, por a empresa que não comprovar a regularidade da inscrição perante o Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, integra a base de cálculo das contribuições. Inaplicável o Ato Declaratório PGFN n.º 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 maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Wesley Rocha que deu-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Flavia Lilian Selmer Dias - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: João Mauricio Vital, Wesley Rocha, Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Fernanda Melo Leal, Flavia Lilian Selmer Dias, Leticia Lacerda de Castro, Mauricio Dalri Timm do Valle, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 159 a 169), interposto pelo contribuinte contra o Acórdão nº 02-34.971 (e-fls. 151 a 156), que julgou o inteiramente procedente o AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - AIOP DEBCAD nº 37.185.254-4. O referido Acórdão esta assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2006 a 31/08/2007

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Integra o salário-de-contribuição o valor fornecido aos empregados a título de “vale compra”, em desacordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho, nos termos da legislação previdenciária.

MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA. MOMENTO DO CÁLCULO.

A lei aplica-se a fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. A comparação para determinação da multa mais benéfica deverá ser feita por ocasião do pagamento ou parcelamento do crédito tributário, nos termos da Portaria Conjunta PGFN nº 14, de 04 de dezembro de 2009.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O crédito tributário lançado, no valor de R\$ 10.278,38 (dez mil duzentos e setenta e oito reais e trinta e nove centavos), refere-se às contribuições devidas à Seguridade Social, correspondente à parte da empresa e ao RAT, incidentes sobre as remunerações paga, devida ou creditada aos empregados a título de “vale compra”, não declaradas nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, conforme descrito no Relatório do Auto de Infração nº 37.185.254-4, às fls.28 a 31.

Apresentou, em 27/08/2008 impugnação às fls.43 a 53 no qual faz um relato dos fatos ocorridos na ação fiscal e aduz as alegações a seguir brevemente relatadas, conforme relatório DRJ:

- Que não obstante a constatação por parte da autoridade fiscal do efetivo pagamento de “vale compras” para a aquisição de alimentos *in natura* aos segurados empregados (vide relatórios dos Ais nº 37.185.254-4, 37.185.255-2 e 37.185.256-0), ainda assim foi lavrado o Auto de Infração pelo fato da empresa não estar inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, a verba deve ser considerada como parcela integrante do salário de contribuição.
- Que as Leis nºs 6.321/76 e 8.212/91, que dispõem sobre o PAT, preveem que os valores pagos a esse título estão isentos da contribuição previdenciária sobre a folha de salários.
- Que é equivocado o entendimento do INSS de que a isenção aplica-se somente aos fatos ocorridos posteriormente à sua concessão, e neste caso, se a empresa efetuou a inscrição no PAT depois de fornecer alimentação por algum tempo a seus empregados, está sujeita a situação em que parte dos valores pagos a título de alimentos pode ser considerado como salário indireto, pois a) a isenção, não surge de um carimbo concedido por um funcionário dos Correios, mas sim, da observância das condições exigidas no fornecimento da alimentação; e b)- tampouco pode ter seus efeitos restringidos.

- Que os “vales compras” fornecidos aos empregados se davam de modo gratuito, sem qualquer espécie de desconto em folha de pagamento. Nesta condição, pois, não se pode incorporar o benefício concedido ao salário, mormente se a empresa pretendeu facilitar e melhorar as condições de saúde e bem estar dos trabalhadores, inclusive garantindo a alimentação em caso de faltas, pois a necessidade alimentar é inafastável.

No aditamento de fls.132 a 136, pede pela aplicação da legislação mais benéfica, artigo 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991, sob a alegação da extinção da penalidade pela revogação do artigo 32 da Lei n.º 8.212, de 1991, pela Medida Provisória 449, publicada no DOU de 04/12/2008.

A Turma, em 29/09/2011, proferiu Acórdão com as seguintes conclusões:

- Dispõem o artigo 458 da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 5.452, de 01 de abril de 1943, que além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações “in natura” que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado.
- De acordo com o disposto no § 9º, alínea “c”, do artigo 28 da Lei n.º 8.212, de 1991, na redação da Lei n.º 9.528 de 1997 não integra o salário-de-contribuição, exclusivamente, a parcela “in natura” recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho, nos termos da Lei n.º 6.321, de 14 de abril de 1.976
- Somente a alimentação fornecida aos empregados de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho, nos termos da Lei n.º 6.321 de 1976, está fora do campo de incidência da contribuição previdenciária, isso porque as isenções e não incidências, são objetos de lei, e, conseqüentemente, as exclusões não explicitamente anotadas em lei não devem ser apreciadas porque necessariamente ilegais
- O fato de o fornecimento de alimentação aos empregados da impugnante, decorrer de Convenção Coletiva de Trabalho ou Acordo Coletivo, não basta para excluir a parcela do campo de incidência previdenciária, pois só se tributa e altera tributo por lei.
- Quanto às decisões judiciais transcritas na peça impugnatória, ressalta-se que por expressa vedação legal contida no artigo 26-A do Decreto n.º 70.235, de 1972, na redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, não pode este órgão julgador desconsiderar norma válida no ordenamento jurídico para aplicar o entendimento da jurisprudência
- No que tange à aplicação da multa mais benéfica, registre-se que, em 4 de dezembro de 2008, foi publicada a Medida Provisória no 449, convertida na Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, que alterou a redação de vários artigos

da Lei n.º 8.212, de 1991, entre eles os artigos 32, inciso IV, e 35, acrescentando os artigos 32 A e 35 A.

- Assim, a partir da publicação da MP 449, de 03/12/2008, para fatos geradores de contribuições previdenciárias anteriores a esta data, incluídos em autuação, deverá ser avaliado o caso concreto e a norma atual deverá retroagir, se mais benéfica, pois em matéria de penalidades deve ser observado o disposto no Código Tributário Nacional, artigo 106, inciso II, alínea ‘c’.
- A multa prevista na Lei n.º 9.430, de 1996, artigo 44, inciso I, visa apenar, de forma conjunta, tanto o não pagamento do tributo (descumprimento de obrigação principal), quanto a não apresentação da declaração ou a declaração inexata (descumprimento de obrigação acessória).
- Desta forma, quando houver a aplicação da multa prevista nos revogados § 5º e 6º, do artigo 32 e inciso II do artigo 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, deverá ser feito o cotejo das duas multas em relação à penalidade pecuniária da Lei n.º 9.430, de 1996, artigo 44, inciso I, que se destina a punir ambas as infrações já referidas.
- Deve-se observar também, que os percentuais da multa tanto do artigo 35 (redação anterior) da Lei n.º 8.212, de 1991, quanto do artigo 44 da Lei 9.430, de 1996, sofrem variação de acordo com a data do pagamento do crédito (art. 6º da Lei n.º 8.218, de 1991). Logo, tem-se que a comparação entre uma e outra modalidade somente pode ser feita por ocasião do pagamento ou parcelamento do crédito tributário, nos termos da Portaria Conjunta PGFN n.º 14, de 04 de dezembro de 2009.
- Diante das alterações da legislação previdenciária, caberá a Delegacia da Receita Federal do Brasil de jurisdição do contribuinte, efetuar a comparação das multas aplicadas, de acordo com a Portaria Conjunta PGFN n.º 14, de 04 de dezembro de 2009, por ocasião do pagamento ou parcelamento do crédito tributário

Ao final, a Turma julgadora decidiu por não acolher os argumentos da impugnação e manter integralmente o crédito tributário lançamento.

O contribuinte tomou ciência da decisão do julgamento da impugnação em 17/10/2011 (e-fl. 158) e apresentou Recurso Voluntário em 08/11/2011 (e-fls. 159 a 169).

A alegação do contribuinte quanto ao mérito é que os pagamentos de “vale compras”, para aquisição de alimento *in natura* aos empregados segurados, ainda que a empresa não estivesse a época inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT, não deve ser considerada parcela integrante do salário de contribuição, logo não é base de cálculo das contribuições e, não deveria ser informada como tal na GFIP.

Para fundar sua alegação afirma que:

- A lei n.º 6.321, de 1976 e a Lei 8.212, de 1991, que tratam do PAT, preveem que os valores pagos a esse título são isentos de contribuição previdenciária.
- A teor da Portaria Interministerial TEM/MF/MS n.º 5, de 1999, a simples postagem nos Correios seria a condição *sin qua non* que faria surgir o direito. Mas tal tese é equivocada pois a isenção, de fato só poderia surgir com a observação de condições.
- A distribuição do “vale compras” era de modo gratuito e tinha como pressuposto facilitar e melhorar as condições de saúde e bem estar dos trabalhadores.
- A doutrina ampara o direito do contribuinte garantindo a não incidência de contribuição previdenciária sobre os benefícios fornecidos a título gratuito, por mera liberalidade, sem contraprestação alguma.
- A jurisprudência pacificada no Tribunal Superior do Trabalho afasta o caráter salarial da ajuda alimentação.

É o relatório

Voto

Conselheira Flavia Lilian Selmer Dias, Relatora.

Admissão do Recurso

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto, merece ser conhecido.

Mérito

A regulamentação sobre o assunto de alimentação fornecida ao empregado está disposta no art. 28, §9º, “c” da Lei n.º 8.112, de 1991:

§ 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 n.º 6.321, de 14 de abril de 1976.

Grifou-se

Já de acordo com os artigos 3º da Lei n.º 6.321/76 e 6º do Decreto n.º 5/1991, o pagamento in natura do auxílio-alimentação pela empresa nos programas de alimentação previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho e Previdência Social não integra a base de cálculo da contribuição previdenciária e do FGTS.

A legislação sobre o assunto coloca o tema sobre a seguinte perspectiva, **se há a inscrição regular da empresa no PAT, o valor pago pela alimentação não é base de cálculo da contribuição**. Isso é incontroverso. A questão que foi amplamente debatida nos tribunais é o fornecimento de alimentação por empresa que não estava regularmente inscrita no PAT.

Quando o fornecimento da alimentação fosse feito pela própria empresa, o entendimento e a jurisprudência consolidada é a expressa na Ementa do RESP 977.238/RS

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento no sentido de que o **pagamento in natura** do auxílio-alimentação, isto é, quando a própria **alimentação é fornecida pela empresa**, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não constituir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT.

(Grifos não originais)

Considerando a jurisprudência pacífica sobre o assunto nos tribunais superiores, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) editou o Ato Declaratório n.º 03, de 20 de dezembro de 2011:

Ato Declaratório PGFN n.º 3, de 2011: A PROCURADORA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso da competência legal que lhe foi conferida, nos termos do inciso II do art. 19 da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto n.º 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/N.º 2117/2011, desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 24/11/2011, declara que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexistam outros fundamentos relevantes: "nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre **o pagamento in natura do auxílio-alimentação** não há incidência de contribuição previdenciária". JURISPRUDÊNCIA: Resp n.º 1.119.787-SP (DJe 13/05/2010), Resp n.º 922.781/RS (DJe 18/11/2008), EREsp n.º 476.194/PR (DJ 01.08.2005), Resp n.º 719.714/PR (DJ 24/04/2006), Resp n.º 333.001/RS (DJ 17/11/2008), Resp n.º 977.238/RS (DJ 29/ 11/ 2007)

(Grifos não originais)

A Receita Federal do Brasil editou as Instruções Normativas n.º 1.453, de 2014 e n.º 1.867, de 2019 alterando o art. 58 da IN RFB n.º 971, de 2009, suprimindo a obrigação de inscrição prévia:

Art. 58. Não integram a base de cálculo para fins de incidência das contribuições:

(...)

III - o auxílio-alimentação, vedado seu pagamento em dinheiro, observado o disposto no § 2º;

(...)

§ 2º Até 10 de novembro de 2017 deverá ser observado, em relação às parcelas a que se referem os incisos III, VII, VIII e XVI, que a não incidência prevista no caput aplica-se apenas:

I - à parcela in natura do auxílio alimentação;

Resta ainda a questão da empresa que não fornece o alimento “in natura” aos seus empregados mas o faz através de tickets, vales alimentação, vales refeição, cartão magnético ou qualquer outro modo indireto de fornecimento e, não está regularmente inscrita no PAT. A esse casos não se aplica o Ato Declaratório n.º 03, de 2011 da PGFN.

Esse 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”.

(Grifos não originais)

O fornecimento de alimentação aos empregados através de tickets, vales alimentação, vales refeição, cartão magnético **ou qualquer outro modo indireto de fornecimento** e, **por empresa que não está regularmente inscrita no PAT**, como é o caso ora sob análise, **é considerado salário de contribuição** e, portanto, base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por CONHECER integralmente o recurso voluntário. No mérito, NEGAR PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

Flavia Lilian Selmer Dias

