Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 15586.000737/2010-46

Processo nº	15586.000737/2010-46
Recurso nº	Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº	**9202-010.095 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de	22 de novembro de 2021
Recorrente	FAZENDA NACIONAL E CENTRO EDUCACIONAL CASA DO ESTUDANTE LTDA
Interessado	

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

ALIMENTAÇÃO FORNECIDA POR MEIO DE TÍQUETE. FALTA DE ADESÃO AO PAT. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

O fornecimento de alimentação "*in natura*" pela empresa a seus empregados, incluído neste conceito a alimentação fornecida por meio de tíquetes, não está sujeito à incidência da contribuição previdenciária, ainda que o empregador não esteja inscrito no PAT.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS. RETROATIVIDADE BENIGNA.

De acordo com a jurisprudência pacificada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, após as alterações promovidas na Lei nº 8.212/1991 pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, em se tratando de obrigações previdenciárias principais, a retroatividade benigna deve ser aplicada considerando-se a nova redação do art. 35 da Lei 8.212/1991, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória. Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME e PARECER SEI Nº 11.315/2020/ME.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por determinação do art. 19-E, da Lei nº 10.522, de 2002, acrescido pelo art. 28, da Lei nº 13.988, de 2020, em face do empate no julgamento, dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho (relator), Pedro Paulo Pereira Barbosa, Maurício Nogueira Righetti e Maria Helena Cotta Cardozo, que lhe negaram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)
Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)
Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

(assinado digitalmente)
Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Auto de Infração de contribuições previdenciárias, Debcad nº 37.252.616-0, referente a contribuições devidas à Seguridade Social, correspondente à parte dos segurados, no período de 01/2006 a 12/2007.

Os fatos geradores das contribuições lançadas referem-se:

a) a parcelas fornecidas pela empresa a seus empregados, por meio da contratação de serviços Alimentação-Convênio, sem o amparo da Lei n° 6.321 de 14/04/1976;

b) benefícios de assistência medica;

c) seguros; e

d) previdência complementar.

Tendo em vista que as rubricas objeto da autuação não foram declaradas em GFIP, a Fiscalização aplicou a multa de ofício, mediante a comparação entre as penalidades previstas na legislação vigente à época dos fatos geradores (inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 e § 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/1991 – Redação revogada) e art. 35−A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009, conforme demonstrativo de fls. 159/161.

Em sessão plenária de 09/09/2014 foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2403-002.772 (fls. 701/709), assim ementado:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
>
> Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007
>
> PREVIDENCIÁRIO. ALIMENTAÇÃO. SEGURO E PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. ASSISTÊNCIA MÉDICA. PAGAMENTO EM DESACORDO COM A LEI DE REGÊNCIA. INCIDÊNCIA.
>
> Tratando-se de parcela cuja não-incidência esteja condicionada ao cumprimento de requisitos previstos na legislação previdenciária, o pagamento em desacordo com a legislação de regência se sujeita à tributação.
>
> CONVENÇÕES COLETIVAS. EFEITOS.
>
> As convenções entre particulares que façam leis entre as partes, não podem se opor à Fazenda Pública.
>
> ÓNUS DA PROVA.

Documento nato-digital

> Alegações desprovidas das respectivas provas não ensejam revisão do lançamento.
>
> RETIFICAÇÃO.
>
> Exclui-se do lançamento contribuição apurada sem a respectiva fundamentação legal.
>
> MULTA DE MORA
>
> As contribuições sociais, pagas com atraso, ficam sujeitas à multa de mora prevista artigo 35 da Lei 8.212/91, na forma da redação dada pela Lei n° 11.491, 2009. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais e das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, na forma da redação dada pela Lei no 11.941, de 2009, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996.
>
> MULTA MAIS BENÉFICA.
>
> Considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional, cabe aplicar multa menos gravosa.
>
> Recurso Voluntário Provido em Parte.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

> Acordam os membros do colegiado, Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para determinar o recálculo da multa de mora de acordo com o disposto no art. 35, caput, da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/09 (art. 61 da Lei 9.430/96) que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%, critérios desta data que devem ser observados quando da ocasião do pagamento. Vencido o conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro na questão da multa. Pelo voto de qualidade manter a tributação do levantamento "Alimentação". Vencidos os conselheiros Elfas Cavalcante Lustosa Aragão Elvas e Daniele Souto Rodrigues

Recurso Especial da Fazenda Nacional

O processo foi encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN em 05/04/2015 (fl. 573 do processo principal, de nº 15.586.000734/2010-11) que, em 25/03/2015 (fl. 612 do processo principal), interpôs o Recurso Especial de fls. 710/726, no intuito de rediscutir a matéria "**retroatividade benigna**".

Apresenta como paradigma o Acórdão nº 9202-02.086, cuja ementa transcreve-se a seguir:

> Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias
>
> Período de apuração: 01/01/1999 a 31/05/2004
>
> AUTO DE INFRAÇÃO. PENALIDADE DECORRENTE DO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DECADÊNCIA.
>
> O prazo decadencial aplicável à exigência de multa decorrente de omissão de informações em GFIP é aquele previsto no artigo 173, inciso I, do CTN, ou seja, tem inicio no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.
>
> AUTO DE INFRAÇÃO DECORRENTE DE LANÇAMENTO POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL JULGADO IMPROCEDENTE EM PARTE. AUTUAÇÃO REFLEXA. OBSERVÂNCIA DECISÃO.
>
> Impõe-se a exclusão da multa aplicada decorrente da ausência de informação em GFIP de fatos geradores lançados em Auto de Infração, pertinente ao descumprimento da obrigação principal, declarado parcialmente improcedente, em face da íntima relação de causa e efeito que os vincula, devendo ser excluído da penalidade os valores concernentes à Previdência Complementar Privada e Reembolso Escolar.

Documento nato-digital

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PENALIDADE. GFIP. OMISSÕES. INCORREÇÕES. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A multa prevista no art. 44, inciso I da Lei 9.430, de 1997, decorrente do lançamento de ofício é única, no importe de 75% (se não duplicada), e visa apenar, de forma conjunta, tanto o não pagamento (parcial ou total) do tributo devido, quanto a não apresentação da declaração ou a declaração inexata, sem haver como mensurar o que foi aplicado para punir uma ou outra infração. No presente caso, em que houve a aplicação da multa prevista no revogado art. 32, § 5º, que se refere à apresentação de declaração inexata, e também da sanção pecuniária pelo não pagamento do tributo devido no prazo de lei, estabelecida no igualmente revogado art. 35, II, o cotejo das duas multas, em conjunto, deverá ser feito em relação à penalidade pecuniária do art. 44, inciso I, da Lei 9.430, de 1997, que se destina a punir ambas as infrações já referidas, e que agora encontra aplicação no contexto da arrecadação das contribuições previdenciárias. Correta a aplicação da regra pertinente à de aplicação da multa mais benéfica, entre a vigente no momento da prática da conduta apenada e a atualmente disciplinada no art. 44, I da Lei no 9.430, de 1996, deduzidos os valores levantados a título de multa nas NFLDs correlatas.

Recurso Especial do Contribuinte Provido em Parte.

RAZÕES RECURSAIS DA FAZENDA NACIONAL

Nos termos da peça recursal, no presente feito, verificou-se a falta de recolhimento de contribuições sociais, conjuntamente com o descumprimento da obrigação acessória consistente em prestações de informações em GFIP. Logo, de acordo com a nova sistemática, o dispositivo legal a ser aplicado seria o artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, com a multa prevista no lançamento de ofício (artigo 44 da Lei nº 9.430/96).

De acordo com a Fazenda Nacional, verifica-se a correção do procedimento adotado pela autoridade fiscal, que aplicou a norma mais benéfica, após o cotejo entre as duas multas anteriores (art. 35, II, e 32, IV, da norma revogada) e a do art. 35-A da Lei nº 8212/91.

Aduz a ora Recorrente que, assim, deve ser feita a comparação entre os seguintes valores para aferição da multa mais benéfica ao sujeito passivo: a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

CONTRARRAZÕES DO CONTRIBUINTE

Cientificado do acórdão de recurso voluntário, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento em 05/09/2018 (fl. 757), o Contribuinte, em 20/09/2018 (fls. 759 e 815), ofereceu as Contrarrazões de fls. 816/823 e o Recurso Especial de fls. 761/779

Em sede de contrarrazões, foram apresentadas, em síntese, as seguintes legações:

- as mais recentes decisões dos tribunais superiores STJ vêm fincando o entendimento de que O art. 106 do CTN autoriza a retroação de lei mais benéfica ao ato ou fato pretérito, ainda não definitivamente julgado, sobretudo quando deixe de defini-lo como infração. Transcreve trecho de decisão judicial;

Documento nato-digital

- Assim, é possível a redução da multa, em razão da aplicação da lei mais benigna que ultimou por limitar a penalidade pecuniária. A lei que comina penalidade menos severa ao contribuinte retroage, em caso de ato não definitivamente julgado;
- no caso em discussão, não deve-se aplicar a multa vigente na época dos fatos, tendo em vista que o CTN é claro em relatar que a lei retroage em beneficio do devedor;
- Seguindo essa linha de raciocínio, o entendimento do CARF, também é no sentido de se aplicar a penalidade mais benigna. Cita decisão administrativa;
- não há que se convalidar com os argumentos aduzidos pela União, eis que estão totalmente desconexos dos posicionamentos dos tribunais superiores;
- Requer, por fim, seja negado provimento ao seu Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Recurso Especial do Contribuinte

Em relação ao Recurso Especial do Contribuinte, embora se buscasse rediscutir as matérias a) **Salário Indireto – Alimentação e b) assistência médica, seguros e previdência complementar**, deu-se seguimento parcial, somente em relação à matéria descrita no item "a", considerando-se demonstrada a divergência com base nos Acórdãos Paradigmas nº 2401-003.980 e nº 2401-003.979. Abaixo, transcreve-se a ementa de referidos julgados:

Acórdão 2403-003.980

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

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

Acórdão 2401-003.979

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

RAZÕES RECURSAIS DO CONTRIBUINTE

Especificamente quanto à matéria admitida a rediscussão, Salário Indireto – Alimentação, apresenta-se, resumidamente, os argumentos do Sujeito Passivo:

Documento nato-digital

- 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 e o Parecer PGFN/CRJ/Nº 2.117/2011 refere-se a pagamentos in natura;
- O próprio CARF tem defendido em reiterados julgados que 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 ticket, mesmo sem a devida inscrição no PAT;
- No caso em concreto, o fornecimento ocorreu em ticket (fato incontroverso), razão pela qual, independentemente da inscrição no PAT, não há que se falar em incidência de contribuição previdenciária;
- A leitura na íntegra dos acórdãos paradigmas ressalta que a decisão recorrida deixou de considerar que os valores pagos a titulo de alimentação eram efetuados através do ticket alimentação, o que por tal motivo não incide na contribuição previdenciária;
- Nesse particular, além da já citada divergência jurisprudencial, pode-se dizer que o acórdão recorrido negou vigência ao artigo 28, parágrafo 9o, alínea "c" da Lei n° 8.212/1991;
- Pelo que se pretende a reforma do acórdão recorrido, com fundamento na citada divergência jurisprudencial, para que os créditos tributários com base no levantamento auxilio alimentação" sejam cancelados e excluídos do lançamento.

CONTRARRAZÕES DA FAZENDA NACIONAL

Os autos foram encaminhados à PGFN para ciência do Recurso Especial do Contribuinte e do despacho que lhe deu seguimento parcial em 21/02/2019 (fl. 835), sendo que, em 27/02/2019 (fl. 843), foram oferecidas as Contrarrazões de fls. 836/842, com as seguintes alegações:

- Como bem decidiu o colegiado a quo, os valores fornecidos em forma de ticket aos empregados a título de auxílio-alimentação integram o salário-de-contribuição, já que não se enquadram como prestação in natura;
- De acordo com o previsto no art. 28 da Lei n ° 8.212/91, para o segurado empregado, entende-se por salário-de-contribuição a totalidade dos rendimentos destinados a retribuir o trabalho, incluindo nesse conceito os ganhos habituais sob a forma de utilidades;
- Desse modo, a recompensa em virtude de um contrato de trabalho está no campo de incidência de contribuições sociais. Porém, existem parcelas que, apesar de estarem no campo de incidência, não se sujeitam às contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial, tais verbas estão arroladas no art. 28, § 9º da Lei n ° 8.212/1991;
- De fato, conforme disposto na alínea “c”, do § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212/91, o legislador ordinário expressamente excluiu do salário-de-

Documento nato-digital

contribuição, 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;

- Portanto, para a não incidência da Contribuição Previdenciária, é imprescindível que o pagamento seja feito "in natura", o que não abrange o ticket alimentação;
- O Programa de Alimentação do Trabalhador não admite o fornecimento do auxílio-alimentação em pecúnia, consoante se depreende do art. 4º do Decreto nº 5/1991 que regulamenta o programa;
- Verifica-se, portanto, que a alimentação em pecúnia não constitui qualquer das modalidades de fornecimento estabelecida no PAT;
- A interpretação para exclusão de parcelas da base de cálculo é literal. A isenção é uma das modalidades de exclusão do crédito tributário, e dessa forma, interpreta-se literalmente a legislação que disponha sobre esse benefício fiscal, conforme prevê o CTN em seu artigo 111, I;
- Dessarte, ao se admitir a não incidência da contribuição previdenciária sobre tal verba, paga aos segurados empregados em afronta aos dispositivos legais que regulam a matéria, teria que ser dada interpretação extensiva ao art. 28, § 9º, e seus incisos, da Lei nº 8.212/91, o que vai de encontro com a legislação tributária;
- Assim, onde o legislador não dispôs de forma expressa, não pode o aplicador da lei estender a interpretação, sob pena de violar-se os princípios da reserva legal e da isonomia;
- Desse modo, caso o legislador tivesse desejado excluir da incidência de contribuições previdenciárias a parcela paga em pecúnia referente ao auxílio-alimentação teria feito menção expressa na legislação previdenciária, mas, ao contrário, fez menção expressa de que apenas a parcela paga "in natura" não integra o salário-de-contribuição. Cita jurisprudência do STJ;
- Convém registrar que a Lei n° 10.243/01 alterou a CLT, mas não interferiu na legislação previdenciária, pois esta é específica;
- O art. 458 da CLT refere-se ao salário para efeitos trabalhistas. Para incidência de contribuições previdenciárias, há o conceito de salário-de-contribuição, com definição própria e possuindo parcelas integrantes e não integrantes. As parcelas não integrantes estão elencadas exaustivamente no art. 28, § 9º da Lei n ° 8.212/91, conforme demonstrado;
- A prova mais robusta de que a verba para efeito previdenciário não coincide com a verba para incidência de direitos trabalhistas, é fornecida pela própria Constituição Federal. Conforme o art. 195, § 11 da Carta Magna, os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei;

Documento nato-digital

- Desse modo, pela singela leitura do texto constitucional é possível afirmar que para efeitos previdenciários foi alargado o conceito de salário;

Voto Vencido

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Recurso Especial do Contribuinte

O Recurso Especial do Contribuinte é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço. A Fazenda Nacional ofereceu contrarrazões também tempestivas.

A matéria devolvida no recurso em voga, restringe-se à discussão quanto a incidência de contribuições previdenciária, em se tratando de alimentação fornecida pela empresa sob a forma de tíquete alimentação, sem a devida inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT.

De forma a contextualizar a análise aqui empreendida, convém ressaltar que a matriz constitucional das contribuições previdenciárias incidente sobre a remuneração dos trabalhadores em geral é a alínea "a" do inciso I do art. 195 da Constituição Federal que dispõe:

> *Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:*
>
> *I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:*
>
> *a) folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título**,** à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;*
>
> *[...]*

Com base na previsão constitucional, a Lei nº 8.212/1991, por intermédio de seus arts. 22 e 28, instituiu as bases sobre as quais incidem as contribuições previdenciárias de empregadores e empregados, que abrangem o total das remunerações pagas/recebidas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados que lhe prestem serviços, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades.

Assim, a princípio, a base de cálculo dessas contribuições abrange toda e qualquer forma de benefício habitual destinado a retribuir o trabalho, seja ele pago em pecúnia ou sob a forma de utilidades, aí incluídos alimentação, habitação, vestuário, além de outras prestações e *in natura*. Exclui-se da tributação somente aqueles benefícios abrangidos por alguma regra isentiva ou que tenham sido disponibilizados para a prestação de serviços, a exemplo de vestuário, equipamentos e outros acessórios destinados a esse fim.

A definição sobre a incidência ou não das contribuições sociais em relação à rubrica objeto de lançamento deve levar em consideração sua natureza jurídica, a existência ou não de normas que lhes concedam isenção e o cumprimento dos requisitos necessários ao usufruto desse favor legal.

Documento nato-digital

Nessa esteira, o § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 relaciona, de forma exaustiva, as diversas verbas de natureza salarial que podem ser excluídas da base de cálculo da Contribuição Previdenciária. Em se tratando de salário utilidade pago sob a forma de alimentação, dispõe a alínea "c" do citado § 9º:

> *Art. 28.*
>
> *[...]*
>
> *§ 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;*
>
> *[...]*

No mesmo sentido é o art. 3º da Lei nº 6.321/1976 que estabelece:

> *Art 3º Não se inclui como salário de contribuição a parcela paga in natura, pela empresa, nos programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho.*

Nos termos dos disposições legais encimadas, para que a parcela referente à alimentação *in natura* recebida pelo segurado empregado venha a ser excluída do salário-de-contribuição é necessário que essa seja paga de acordo com o Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT, instituído pelo Ministério do Trabalho e Emprego, de conformidade com a Lei nº 6.321/1976.

Não se olvide que o descumprimento dos requisitos necessários ao gozo da isenção têm como consequência lógica a incidência da exação tributária. Cabe aqui ressaltar que o art. 111 do CTN estabelece que as normas afetas a outorga de isenção devem ser interpretadas literalmente.

A despeito do que dispõe a legislação trabalhista e tributária, o entendimento pacificado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça – STJ é de que, em se tratando de pagamento *in natura*, o auxílio-alimentação não sofre incidência de contribuição previdenciária, independentemente de inscrição no PAT, visto que ausente a natureza salarial da verba. Nesse sentido é a decisão consubstanciada no AgRg ao REsp nº 1.119.787/SP:

> *PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. FGTS. ALIMENTAÇÃO IN NATURA. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTES.*
>
> *1. O pagamento do auxílio-alimentação in natura , ou seja, **quando a alimentação é fornecida pela empresa**, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não possuir natureza salarial, razão pela qual não integra as contribuições para o FGTS. Precedentes: REsp 827.832/RS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/11/2007, DJ 10/12/2007 p. 298; AgRg no REsp 685.409/PR, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/06/2006, DJ 24/08/2006 p. 102; REsp 719.714/PR, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/04/2006, DJ 24/04/2006 p. 367; REsp 659.859/MG, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/03/2006, DJ 27/03/2006 p. 171. 2. Ad argumentandum tantum, esta Corte adota o posicionamento no sentido de que a referida contribuição, in casu, não incide, esteja, ou não, o empregador, inscrito no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT. 3. Agravo Regimental desprovido.*

Documento nato-digital

Em virtude do entendimento do STJ, foi editado o Ato Declaratório n° 03/2011 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional PGFN, publicado no D.O.U. de 22/12/2011, com base no Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011, aprovado pelo Ministro da Fazenda, o qual autoriza a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, "*nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento in natura do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária*", independentemente de inscrição no PAT.

Conforme alínea "c" do inciso II do § 1º do art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, os membros das turmas de julgamento do CARF podem afastar a aplicação de lei com base em ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522/2002 (como é o caso do Ato Declaratório nº 3/2011). Resta, portanto, perquirir se a situação retratada nos autos se amolda ou não ao previsto em referido Ato Declaratório.

No caso concreto, a matéria devolvida à apreciação deste Colegiado, como já se destacou, refere-se especificamente a auxílio alimentação pago por meio de tíquete.

Contudo, o Ato Declaratório PGFN nº 3/2011, bem assim os julgados do STJ que fomentaram sua edição, dentre os quais encontra-se o AgRg ao REsp nº 1.119.787 (ementa reproduzida acima), fazem referência a auxílio-alimentação ***in natura***, o que, nos termos da jurisprudência daquela Corte, quer dizer: "*alimentação fornecida pela empresa*", ou seja, o pagamento do benefício feito por meio de tíquete alimentação não está abrangido pelo ato administrativo da PGFN e nem pelas decisões judiciais aqui suscitadas.

Além do que, a jurisprudência do STJ se consolidou no sentido de que os valores correspondentes à alimentação ofertada pelas empresas a seus empregados por meio de tíquete tem natureza salarial, visto que que o benefício fornecido sob essa forma, no entendimento da Corte Especial, tem natureza de pagamento em pecúnia. Senão vejamos o teor da decisão adotada no REsp 1697345/SP:

> PREVIDENCIÁRIO. AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO (TÍQUETE-ALIMENTAÇÃO). PAGAMENTO EM PECÚNIA. HABITUALIDADE. NATUREZA REMUNERATÓRIA. INCLUSÃO NA BASE DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO PARA A APURAÇÃO DO SALÁRIO DE BENEFÍCIO.
>
> I - O auxílio-alimentação, também denominado como tíquete-alimentação, quando recebido em pecúnia e com habitualidade, sujeitando-se à incidência de contribuição previdenciária, deve integrar o salário de contribuição para a apuração do salário de benefício da recorrente.
>
> II - Nessa hipótese, a verba de caráter continuado e que seja contratualmente avençada com o empregado, ainda que informalmente, constitui-se em parte do salário do empregado, devida pelo seu labor junto ao empregador. Tal entendimento vai ao encontro do art. 458 do CLT e da Súmula n. 67 da Turma Nacional de Uniformização dos Juizados Especiais Federais.
>
> III - A natureza remuneratória da verba já vinha sendo observada para a finalidade de incidência da contribuição previdenciária, conforme diversos precedentes, v.g.: AgInt nos EDcl no REsp 1.724.339/GO, Rel. Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 18/9/2018, DJe 21/9/2018 e AgInt no REsp 1.784.950/PR, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 4/2/2020, DJe 10/2/2020.
>
> IV - Recurso especial provido.
>
> (REsp 1697345/SP, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/06/2020, DJe 17/06/2020)

Documento nato-digital

Desse modo, para se beneficiar da isenção prevista na alínea "c" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 a empresa necessitaria cumprir rigorosamente os requisitos previstos nesse dispositivo, isto é, o benefício teria de observar as diretrizes dos programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e Emprego, o que não se verifica na situação ora analisada.

O cumprimento dos requisitos do PAT pressupõe a regular inscrição da empresa no referido programa, em observância ao art. 2º da Portaria MTE nº 3/2002, *in verbis*:

> *Art. 2º Para inscrever-se no Programa e usufruir dos benefícios fiscais, a pessoa jurídica deverá requerer sua inscrição à Secretaria de Inspeção do Trabalho (SIT), através do Departamento de Segurança e Saúde no Trabalho (DSST), do Ministério do Trabalho e Emprego (MTE), em impresso próprio para esse fim a ser adquirido nos Correios ou por meio eletrônico utilizando o formulário constante da página do Ministério do Trabalho e Emprego na Internet (www.mte.gov.br).*
>
> *§ 1º A cópia do formulário e o respectivo comprovante oficial de postagem ao DSST/SIT ou o comprovante da adesão via Internet deverá ser mantida nas dependências da empresa, matriz e filiais, à disposição da fiscalização federal do trabalho.*
>
> *§ 2º A documentação relacionada aos gastos com o Programa e aos incentivos dele decorrentes será mantida à disposição da fiscalização federal do trabalho, de modo a possibilitar seu exame e confronto com os registros contábeis e fiscais exigidos pela legislação.*
>
> *§ 3º A pessoa jurídica beneficiária ou a prestadora de serviços de alimentação coletiva registradas no Programa de Alimentação do Trabalhador devem atualizar os dados constantes de seu registro sempre que houver alteração de informações cadastrais, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar informações a este Ministério por meio da Relação Anual de Informações Sociais (RAIS).*

Assevere-se que a inscrição no PAT trata-se de medida necessária que impõe à pessoa jurídica o cumprimento dos requisitos do programa e possibilita a fiscalização de sua regular execução pelo ministério responsável. Não tendo o sujeito passivo adotado essa medida e não estando ele amparado pelo Ato Declaratório PGFN nº 3/2011 e muito menos pelo Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011, não vejo como considerá-lo isento de contribuições previdenciárias.

Por essas razões, nego provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

O Recurso Especial da Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço. Por serem, do mesmo modo, tempestivas, conheço das Contrarrazões do Contribuinte.

A matéria devolvida à apreciação deste Colegiado refere-se exclusivamente à aplicação da retroatividade benigna, tendo em vista as alterações promovidas na Lei nº 8.212/1991 pela MP nº 449/2009, convertida na Lei nº 11.941/2009.

De repisar que, como as rubricas objeto da autuação não foram declaradas em GFIP, a Fiscalização aplicou a multa de ofício mediante a comparação entre as penalidades previstas na legislação vigente à época dos fatos geradores, e aquela disciplinada pelo art. 35−A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

Documento nato-digital

O Colegiado *a quo*, contudo, reformou a decisão de primeira instância administrativa para determinar o recálculo da multa conforme o previsto no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, incluído pela Lei nº 11.941/2009, (art. 61 da Lei nº 9.430/1996), que estabelece multa de 0,33%, ao dia, limitada a 20%.

A Fazenda Nacional, a seu turno, pugna para que a multa seja restabelecida, conforme aplicada no procedimento fiscal.

Em situações como a retratada nos autos, esta Câmara Superior de Recursos Fiscais vinha se posicionando no sentido de que a aplicação da penalidade deveria se dar mediante a comparação entre o somatório das multas previstas no inciso II do art. 35 e nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei n° 8.212/1991, na redação anterior à MP 449/2008, e aquela instituída pelo art. 35-A da mesma lei, acrescentado pela Medida Provisória referida, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, conforme estabelecido na Portaria PGFN/RFB nº 14/2009. Até porque, esse entendimento havia sido pacificado na esfera administrativa, mediante a edição da Súmula CARF nº 119.

Ocorre que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por meio da Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, incluiu a matéria aqui tratada na lista de dispensa de contestar e recorrer, em virtude da jurisprudência pacificada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que a retroatividade deve ser aferida considerando-se a redação do art. 35 da Lei 8.212, de 1991, conferida pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória, porque, de acordo com o entendimento da Corte Superior, o novel dispositivo caracteriza-se como norma superveniente mais benéfica em matéria de penalidades na seara tributária, a teor do art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN.

Ademais, o entendimento contido na Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME foi reafirmado pelo PARECER SEI Nº 11.315/2020/ME.

Desse modo, e tendo em vista a revogação da Súmula CARF nº 119, entendo pela manutenção da decisão recorrida, que é no mesmo sentido da jurisprudência pacificada no STJ.

Conclusão

Ante o exposto, conheço do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, nego-lhe provimento; e conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)
Mário Pereira de Pinho Filho

Voto Vencedor

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Redatora Designada

Documento nato-digital

Peço licença para divergir do voto apresentado pelo Relator.

O presente voto vencedor refere-se a divergência acerca da possibilidade de exigência de contribuições previdenciárias sobre o auxílio alimentação concedido aos seus funcionários na modalidade de tíquetes sem adesão da empresa ao Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), instituído pela Lei nº 6.321/76.

Quanto a não incidência da contribuição sobre os valores correspondentes aos fornecimento *in natura* da alimentação podemos resumir o entendimento pacificado e vinculante (por força do art. 62, §1º, II, 'c' do RICARF), nos termos em que exposto no parecer da PGFN/CRJ nº 2.117/11::

> 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 a produtividade e eficiência funcionais.

Referido parecer não se aplica ao caso concreto pois o mesmo utiliza a expressão *in natura* em seu sentido estrito (gênero alimentício), e conforme consta dos autos estamos diante de discussão que envolve, exclusivamente, o fornecimento de alimentação na modalidade de vale-alimentação/salário-refeição sem adesão da empresa ao PAT.

E neste ponto, filio-me à corrente de que o pagamento de auxílio alimentação por meio de vales, cartões ou tíquetes também não compõe a base de cálculo da contribuição, nos temos do art. 28, §9º, "c" da Lei nº 8.212, de 1991.

Em uma análise ampla, realizando uma interpretação lógica da jurisprudência e das normas que regulamentam o Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, entendo que devem ser considerados como pagos *in natura* as três modalidade de execução do programa previstas no art. 4º do Decreto nº 05/1991. Vejamos.

A Lei nº 8.212/91, quando trata da matéria, prevê entre as exceções do §8º do art. 28 que não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente, a parcela a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social. A legislação previdência se limitou a reproduzir o art. 3º da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976 a qual originalmente trata dos efeitos do benefício sobre a tributação do Imposto de Renda. O citado art. 3º assim dispõe: *"Não se inclui como salário de contribuição a parcela paga in natura, pela empresa, nos programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho."*

O Decreto nº 05/1991, o qual regulamenta com mais detalhes os requisitos de enquadramento no PAT, prevê que para a execução dos programas de alimentação do trabalhador, a pessoa jurídica beneficiária pode se valer de três modalidades de fornecimento de alimentação: i) manter serviço próprio de refeições, ii) distribuir alimentos e iii) firmar convênio com entidades fornecedoras de alimentação coletiva, sociedades civis, sociedades comerciais e sociedades cooperativas. O mesmo decreto reforça: *"Nos Programas de Alimentação do Trabalhador (PAT), previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, a parcela paga in-natura pela empresa não tem natureza salarial, não se incorpora à remuneração para quaisquer efeitos, não constitui base de incidência de contribuição*

Documento nato-digital

previdenciária ou do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e nem se configura como rendimento tributável do trabalhador.

Vale citar a Portaria da Secretaria de Inspeção do Trabalho/Departamento de Segurança e Saúde no Trabalho nº 3/2002, que baixa instruções sobre a execução do Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) e faz os seguintes esclarecimentos sobre as modalidades de fornecimento de alimentação:

> Art. 8º Para a execução do PAT, a pessoa jurídica beneficiária poderá manter serviço próprio de refeições ou distribuição de alimentos, inclusive não preparados, bem como firmar convênios com entidades que forneçam ou prestem serviços de alimentação coletiva, desde que essas entidades sejam registradas pelo Programa e se obriguem a cumprir o disposto na legislação do PAT e nesta Portaria, condição que deverá constar expressamente do texto do convênio entre as partes interessadas.
>
> Art. 9º As empresas produtoras de cestas de alimentos e similares, que fornecem componentes alimentícios devidamente embalados e registrados nos órgãos competentes, para transporte individual, deverão comprovar atendimento à legislação vigente. (Redação dada pela Portaria nº. 61/ 2003)
>
> Art. 10. Quando a pessoa jurídica beneficiária fornecer a seus trabalhadores documentos de legitimação (impressos, cartões eletrônicos, magnéticos ou outros oriundos de tecnologia adequada) que permitam a aquisição de refeições ou de gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais, o valor o documento deverá ser suficiente para atender às exigências nutricionais do PAT.
>
> ...
>
> Art. 12. A pessoa jurídica será registrada no PAT nas seguintes categorias:
>
> I – fornecedora de alimentação coletiva:
>
> a) operadora de cozinha industrial e fornecedora de refeições preparadas transportadas;
>
> b) administradora de cozinha da contratante;
>
> c) fornecedora de cestas de alimento e similares, para transporte individual.
>
> II – prestadora de serviço de alimentação coletiva:
>
> a) administradora de documentos de legitimação para aquisição de refeições em restaurantes e estabelecimentos similares (refeição convênio);
>
> b) administradora de documentos de legitimação para aquisição de gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais (alimentação convênio).
>
> Parágrafo único. O registro poderá ser concedido nas duas modalidades aludidas no inciso II, sendo, neste caso, obrigatória a emissão de documentos de legitimação distintos.

Se interpretarmos como fornecimento de parcela *in natura* apenas as duas primeiras modalidades citadas no Decreto nº 05/1991 (*manter serviço próprio de refeições e distribuir alimentos*), forçosamente, deveríamos concluir que apenas essas não comporiam o salário-de-contribuição. O fornecimento de alimentação por meio de "documentos de legitimação" expedidos por empresas prestadoras de serviço de alimentação coletiva (vales, cartões e outros), ainda que haja a inscrição no PAT não estariam incluídos na exceção do art. 28, §9º da Lei nº 8.212/91, afinal este usa a expressão "parcela *in natura*".

Ocorre que não é isso o que acontece.

O entendimento que prevalece, inclusive na Justiça Especializada do Trabalho é o de que os valores pagos com observância das regras previstas no PAT (não sendo feita qualquer ressalva quanto a modalidade de execução) não compõe o salário e estão isentos dos encargos

Documento nato-digital

sociais. Vale citar informação disponível no sítio do Ministério do Trabalho no portal do PAT - "PAT Responde - Orientações":

> 3 Quais as vantagens para o empregador que adere ao PAT?
>
> A parcela do valor dos benefícios concedidos aos trabalhadores paga pelo empregador que se inscreve no Programa é isenta de encargos sociais (contribuição para o Fundo de Garantia sobre o Tempo de Serviço – FGTS e contribuição previdenciária). Além disso, o empregador optante pela tributação com base no lucro real pode deduzir parte das despesas com o PAT do imposto sobre a renda. Referência normativa: arts. 1º, caput e 3º, da Lei nº 6.321, de 1976; arts. 1º e 6º, do Decreto nº 5, 4 de 1991.

Diante desta realidade, onde para a jurisprudência e para a Administração Pública - ainda que a lei cite a expressão *in natura* - também não incide contribuição previdenciária sobre alimentação fornecida na modalidade de vales, cupons e tíquetes quando ocorrer o correto cadastro no PAT, temos como conclusão lógica a de que todas as modalidades de execução do programa de alimentação do trabalhador possuem natureza de fornecimento *in natura* de alimentos aos empregados das empresas beneficiárias.

O Superior Tribunal de Justiça consolidou o entendimento no sentido de o pagamento *in natura* do auxílio-alimentação 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 ou decorra o pagamento de acordo ou convenção coletiva de trabalho.

Ora, conforme exposto, considerando que o Decreto nº 05/1991 não faz distinção entre as respectivas modalidades de execução do programa onde todas são classificadas como pagamento *in natura*, devo entender que seja na entrega de refeição, de cesta básica ou nos serviços prestados por meio de empresas de alimentação coletiva, o fornecido da alimentação é feita pela própria empresa, razão pela qual - ainda que não seja esse o conteúdo da parecer da PGFN/CRJ nº 2.117/11 - não vejo como afastar o entendimento do STJ para os valores repassados aos trabalhadores por meio de "documentos de legitimação para aquisição de refeições" e " documentos de legitimação para aquisição de gêneros alimentícios".

Diante do exposto, dou provimento ao recurso do contribuinte para excluir do lançamento os valores relativos ao fornecimento de alimentação por meio de vale-refeição/tíquetes.

(assinado digitalmente)
Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

Documento nato-digital