



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10783.721246/2011-73
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-005.265 – 2ª Turma
Sessão de 28 de março de 2017
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente VIAÇÃO SÃO GABRIEL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA E DEVIDA A TERCEIROS.
TICKET ALIMENTAÇÃO INCIDÊNCIA.

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. Entretanto, quando pago habitualmente e em pecúnia (assim também considerados os pagamentos via cartões ou *tickets*), cabível a incidência.

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 voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (relatora), Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes e Fábio Piovesan Bozza (suplente convocado), que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Heitor de Souza Lima Júnior.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

(assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Fábio Piovesan Bozza (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

Relatório

Adotando o relatório do acórdão recorrido, esclareço que trata-se de crédito tributário lançado em desfavor do Contribuinte, consistente nos seguintes lançamentos:

a) Auto de Infração de Obrigação Principal referente a contribuições previdenciárias a cargo da empresa, destinadas ao custeio da Seguridade Social, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho e a outras entidades e fundos, incidentes sobre os valores despendidos pela empresa em favor de seus segurados empregados a título de Alimentação *in natura*, sem a devida inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador, e também na forma de tickets, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 38/47 e demonstrativos a fls. 51/142 e 143.

b) Auto de Infração de Obrigação Acessória (Fundamentação Legal 34) decorrente do descumprimento de obrigações acessórias previstas nos parágrafos 2º e 3º do art. 33 da Lei nº 8.212/91, em virtude de a empresa ter lançado em contas intituladas “Alimentação” despesas com aquisição de material de consumo, limpeza, material de escritório, etc., registrando indevidamente numa mesma conta contábil despesas com incidência de contribuições previdenciárias juntamente com outras que não se constituem base de incidência das aludidas contribuições sociais.

A Delegacia de Julgamento, após análise da impugnação juntada às fls. 316/325, 355/364 e 396/408, manteve o lançamento em sua integralidade.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador o Contribuinte interpôs recurso voluntário a fls. 456/476, alegando: **i)** que a mera inobservância de dever instrumental, consistente na inscrição no PAT, não acarreta qualquer prejuízo ao erário; **ii)** que o Auto de Infração que exige adimplemento de tributo e, concomitantemente, exige o pagamento de multa de caráter punitivo, incorre em *bis in idem*; **iii)** que o princípio da estrita reserva legal determina que cabe à lei a função e o dever de, com exclusividade, prever e dispor sobre todos os elementos do tributo, não podendo as estipulações legais serem alargadas pelo Executivo; e **iv)** que o Ato Declaratório nº 03/2011 da PGFN dispensa os Procuradores de apresentação de contestação e de interposição de recursos em ação judicial que trate sobre o fornecimento *in natura* do auxílio alimentação.

A 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, por meio do acórdão nº 2302-002.054, deu provimento em parte ao recurso voluntário para - com base no Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117 /2011 e no Ato Declaratório 03/2011- excluir do lançamento apenas a parcela *in natura* paga a título de alimentação mesmo na ausência de

adesão ao PAT. Foi mantida a autuação quanto aos valores de alimentação pagos por meio de tickets e ainda quanto à infração da obrigação acessória. O acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

ALIMENTAÇÃO. PARCELA FORNECIDA IN NATURA. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

De acordo com o disposto no Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011, a reiterada jurisprudência do STJ é no sentido de se reconhecer a não incidência da contribuição previdenciária sobre alimentação fornecida in natura aos segurados, ou seja, quando o próprio empregador fornece a alimentação pronta para o consumo imediato pelos seus empregados, devendo ser mantido, todavia, o lançamento sobre os valores correspondentes ao auxílio alimentação fornecido na forma de tickets/vale alimentação ou em espécie.

Tendo sido o Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011 objeto de Ato Declaratório do Procurador Geral da Fazenda Nacional, urge serem observadas as disposições inscritas no art. 26A, §6º, II, “a” do Decreto nº 70.235/72, inserido pela Lei nº 11.941/2009.

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL E OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA. BIS IN IDEM. INOCORRÊNCIA.

Inexiste bis in idem no lançamento de tributo e na autuação por descumprimento de obrigação tributária acessória, efetuados na mesma ação fiscal.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Inconformado o Contribuinte, cintado como paradigma o acórdão 2803-001.772, interpôs Recurso Especial apenas para discutir a parte da decisão que manteve o lançamento da Contribuição Previdência sobre os valores de alimentação pagos por meio da distribuição de tickets.

Intimada a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões requerendo a manutenção do acórdão.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade e deve ser conhecido, razão pela qual reitero o despacho de nº 2300-347/2013.

Conforme descrito no relatório, a discussão devolvida a este Colegiado por meio do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional resume-se em decidir se as parcelas referentes a fornecimento de alimentação por meio de ticket (valerefeição) podem ser consideradas como prestações *in natura* para fins de aplicação da isenção prevista no art. 28, §9º, 'c' da Lei nº 8.212/91.

Quanto a não incidência da contribuição sobre os valores pagos *in natura* 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.

Em outro julgamento, acompanhei as razão de decidir do ilustre Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos para o qual o pagamento de auxílio alimentação por meio de vales, cartões ou tickets possuem natureza de pagamento em pecúnia e como tal a inscrição no PAT passa a ser condição necessária para sua exclusão da base de cálculo da contribuição, nos termos do art. 28, §9º, "c" da Lei nº 8.212, de 1991.

Ocorre que, estudando melhor o tema e fazendo uma interpretação lógica da jurisprudência e sobre as normas que regulamentam o Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, concluí que devem ser considerados como pagos *in natura* as três modalidades 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 "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 dispõe sobre os 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 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) 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 e do art. 3º da Lei nº 6.321/76.

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 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 tickets 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, vale dizer, quando a própria alimentação é fornecida pela empresa, 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".

No meu entendimento, somente irão compor o salário-de-contribuição o auxílio-alimentação pago com habitualidade e por meio da entrega ao trabalhador de moeda corrente ou mediante crédito em conta (onde não há a participação de empresa especializada

em alimentação coletiva), nestes casos os valores assumirão feição salarial e, desse modo, integrarão a base de cálculo da contribuição previdenciária.

Diante do exposto, dou provimento ao recurso do Contribuinte.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

Voto Vencedor

Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior, Redator designado

Com a devida vênia ao posicionamento esposado pela Relatora, ousou discordar. A propósito, rezava a Lei nº. 8.212, de 1991, na redação vigente à época dos fatos geradores sob análise, em seu art. 28, §9º., alínea "c":

"Art. 28 (...)

(...)

9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

(...)

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;"

A partir do teor do acima disposto, seria necessário, para fins de que se usufruísse da exclusão, que a parcela de alimentação fosse recebida *in natura*, o que não se verifica no caso em questão onde, conforme muito bem realçado pelo voto vencido, trata-se de "valores repassados aos trabalhadores por meio de documentos de legitimação para aquisição de refeições e documentos de legitimação para aquisição de gêneros alimentícios".

Entendo, a propósito, que tal modalidade não se trata de alimentação *in natura*, tal como seria o caso, por exemplo de alimentação fornecida em refeitórios, mas, sim, em recebimento de valores em pecúnia.

Ainda, em relação ao conceitos de fornecedoras de serviço de alimentação coletiva e prestadoras de serviço de alimentação coletiva, estabelecidos pela legislação trabalhista, infralegalmente e de natureza inteiramente não vinculante a esta Turma, entendo que, na forma do dispositivo acima, se limitaria, assim, a exclusão, no máximo, às ali denominadas "fornecedoras de alimentação coletiva", visto que somente nesta hipótese estaria o trabalhador a receber a parcela em análise sob a modalidade *in natura*, o que, repita-se, não é o caso dos presentes autos.

Por fim, faço notar que este entendimento coincide integralmente, com o já por mim manifestado no Acórdão 9.202-003.730, de 18/01/16, referindo-se este Conselheiro, uma vez mais, à jurisprudência ali reproduzida pelo Relator e oriunda do Superior Tribunal de Justiça, que coincide com o entendimento aqui esposado, *in verbis*:

“Ementa TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. FOLHA DE SALÁRIOS. AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO. PAGAMENTO EM PECÚNIA. INCIDÊNCIA.

1. 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.

2. Entretanto, quando pago habitualmente e em pecúnia, a verba está sujeita a referida contribuição. Precedentes: REsp 1196748/RJ, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/09/2010; AgRg no AREsp 5810/SC, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 10/06/2011; AgRg no Ag 1392454/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 13/5/2014.

3. Agravo regimental não provido. (Processo AgRg no REsp 1493587 / RS Relator(a) Ministro BENEDITO GONÇALVES; Órgão Julgador T1 PRIMEIRA TURMA; Data do Julgamento 12/02/2015; Data da Publicação/Fonte DJe 23/02/2015)”

“TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. FÉRIAS GOZADAS. INCIDÊNCIA. MATÉRIA JULGADA SOB O RITO DOS RECURSOS REPETITIVOS. RESP 1.230.957/RS. AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO. PAGAMENTO EM TICKETS. INCIDÊNCIA DA REFERIDA CONTRIBUIÇÃO. PRECEDENTES.

1. A Primeira Seção desta Corte, no julgamento do REsp 1.230.957/RS, processado nos termos do art. 543C do Código de Processo Civil, firmou a compreensão no sentido de que o pagamento de férias gozadas possui natureza remuneratória, razão pela qual incide a contribuição previdenciária.

*2. 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.** (grifei) Precedentes: REsp 1.196.748/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe 28/09/2010; 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.*

3. Agravo regimental a que se nega provimento.”

Processo nº 10783.721246/2011-73
Acórdão n.º **9202-005.265**

CSRF-T2
Fl. 569

Assim, de se concluir pela incidência no caso de valores pagos a título de vale-refeição sob a forma de tickets e, diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial da Contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior