



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

**Processo nº** 10970.000118/2010-02  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2401-004.953 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 05 de julho de 2017  
**Matéria** CONTRIBUIÇÃO SOCIAL.  
**Recorrente** AUTO VIAÇÃO TRIANGULO LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/10/2008

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. AUSÊNCIA DE NULIDADE.

O Mandado de Procedimento Fiscal é instrumento de controle administrativo e de informação ao contribuinte. Eventuais omissões ou incorreções no Mandado de Procedimento Fiscal não são causa de nulidade do auto de infração.

**SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. ALIMENTAÇÃO *IN NATURA*. CESTAS BÁSICAS. TÍQUETE.**

O auxílio-alimentação *in natura* (cestas básicas ou tíquetes) não integra o salário de contribuição, por não possuir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT.

**INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.**

O processo administrativo não é via própria para a discussão da constitucionalidade das leis ou legalidade das normas. Enquanto vigentes, os dispositivos legais devem ser cumpridos, principalmente em se tratando da administração pública, cuja atividade está atrelada ao princípio da estrita legalidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso voluntário e rejeitar a preliminar de nulidade. No mérito, por maioria, dar-lhe provimento. Vencidos os conselheiros Cleberson Alex Friess e Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez, que davam provimento parcial para excluir do lançamento apenas o valor relativo às cestas básicas.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier Lazarini - Relatora e Presidente.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Miriam Denise Xavier Lazarini, Cleberson Alex Friess, Carlos Alexandre Tortato, Francisco Ricardo Gouveia Coutinho, Rayd Santana Ferreira, Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez, Andrea Viana Arrais Egypto e Luciana Matos Pereira Barbosa.

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração - AI lavrado contra a empresa em epígrafe, referente a contribuição social destinada a terceiros - Salário Educação, Incra, Sest, Senat e Sebrae, incidente sobre a remuneração paga a empregados a título de alimentação, não declarada em GFIP.

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 28/30), o fato gerador foi o fornecimento de cesta básica, bem como tíquete alimentação a todos os empregados. Assim, o lançamento foi efetuado sobre o valor total das notas fiscais de aquisição de cestas básicas e das notas fiscais de repasse dos tíquetes alimentação/refeição, quando a empresa não estava devidamente cadastrada no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT.

Consta ainda do Relatório Fiscal que:

*A apuração teve início com a apresentação, pela empresa, de inscrição no PAT do ano de 2001. Verificando a situação da empresa junto ao Ministério do Trabalho e Educação, através do site, fomos informados, que não consta cadastro atual da empresa no PAT. Ou seja, **ela manteve cadastro no PAT até 2003, porém não efetuou o recadastramento** conforme disposto na Portaria nº 66, de 19/12/2003, ou mesmo na Portaria nº 81, de 27/05/2004, que prorrogou o prazo para o recadastramento de pessoas jurídicas beneficiárias. (grifo nosso)*

Cientificado do lançamento, o contribuinte apresentou impugnação, na qual alega nulidade do MPF, que os valores dos tíquetes alimentação e das cestas básicas (alimentação *in natura*) não têm natureza salarial e que são inconstitucionais as contribuições para o Sebrae e Incra.

Foi proferido o Acórdão 09-30.554 - 5ª Turma da DRJ/JFA, fls. 176/182, com a seguinte ementa e resultado:

*ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES*

*Período de apuração: 01/01/2007 a 31/10/2008*

*AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. NÃO RECOLHIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES. SEGURADOS. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. ALIMENTAÇÃO. FORNECIDA EM DESACORDO COM O PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - PAT. MULTA. PRINCÍPIOS DO NÃO CONEISCO, DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DA PROPORCIONALIDADE E DA RAZOABILIDADE.*

*Não há como declarar nulidade, quer material quer formal, do lançamento tributário que atende aos requisitos do artigo 142 do*

*Código Tributário Nacional - CTN, formalizado por autoridade legalmente competente e nos termos do Decreto nº 70.235/72.*

*Constatado o não recolhimento total ou parcial das contribuições tratadas na Lei nº 8.212/91, não declaradas na forma do seu art. 32, será lavrado o respectivo auto de infração.*

*Entende-se por salário-de-contribuição para o empregado 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.*

*A alimentação fornecida pela empresa a seus empregados em desacordo com o Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT integra o salário-de-contribuição para os fins da Lei nº 8.212/91.*

*As empresas obrigadas ao recolhimento das contribuições devidas a entidades SESC/SENAC, Sesi/SENAI e Sest/SENAT, também estão obrigadas ao recolhimento da contribuição destinada ao SEBRAE.*

*São devidas as contribuições sociais a terceiros, entre elas a devida ao INCRA, cuja legislação foi recepcionada pelo artigo 240 da Constituição Federal de 1988, sem distinção entre os empregadores urbanos e rurais.*

*A Administração Pública está sujeita ao princípio da legalidade, à obrigação de cumprir e respeitar as leis em vigor.*

*Não é possível, em sede administrativa, afastar-se a aplicação de lei, decreto ou ato normativo em vigor.*

*A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Cientificado do Acórdão em 9/11/10 (Aviso de Recebimento - AR de fl. 199), o contribuinte apresentou recurso voluntário em 18/11/10, fls. 201/231, que contém os mesmos argumentos da defesa, em síntese:

Preliminarmente, alega nulidade do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF e diz demonstrar as irregularidades. Disserta sobre a matéria.

No mérito, diz que o fato de não ter feito o cadastramento no PAT, em nada influencia a natureza da alimentação fornecida, pois a inscrição ou não no PAT, não retira a natureza “in natura” dos alimentos fornecidos, seja através de cestas básicas ou tíquetes alimentação.

Afirma que a recorrente forneceu aos seus empregados cestas básicas e ticket-alimentação por força das Convenções Coletivas de Trabalho - CCT, nos anos de 2006/2007, 2007/2008, 2008/2009 e 2009/2010.

Cita acórdãos do STJ no sentido que não incide contribuição previdenciária sobre a alimentação paga *in natura*.

Alega serem ilegais e inconstitucionais as contribuições para o Sebrae e Incra.

Requer seja acolhida a preliminar de nulidade do MPF anulando o lançamento ou, no mérito, reformar a decisão exarada, julgando improcedente a autuação fiscal.

É o relatório.

**Voto**

Conselheira Miriam Denise Xavier Lazarini, Relatora.

**ADMISSIBILIDADE**

O recurso voluntário foi oferecido no prazo legal, assim, deve ser conhecido.

**PRELIMINAR - NULIDADE DO MPF**

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) é instrumento de controle administrativo e de informação ao contribuinte, o que implica dizer que eventuais irregularidades no texto, prorrogações ou seu vencimento não constituem, por si só, causa de nulidade do lançamento e nem provoca a reaquisição de espontaneidade por parte do sujeito passivo.

Estando o contribuinte regulamente intimado do procedimento fiscal e com a espontaneidade suspensa, não há que se falar em vício de forma se foram seguidas as disposições legais pertinentes ao lançamento e à lavratura do auto de infração, contidas no art. 142 da Lei 5.172/66 – Código Tributário Nacional – e no art. 10 do Decreto 70.235/72.

Assim, tendo o auditor fiscal competência outorgada por lei para fiscalizar e constituir o crédito tributário pelo lançamento, eventuais omissões ou incorreções no Mandado de Procedimento Fiscal não são causa de nulidade do auto de infração.

Decisão recente da Câmara Superior de Recursos Fiscais demonstra o entendimento do CARF, conforme se vê no Acórdão 9202-003.956 – 2ª Turma, de 22/4/16, assim ementado:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA  
IRPF*

*Exercício: 2000, 2001*

*VÍCIOS DO MPF NÃO GERAM NULIDADE DO  
LANÇAMENTO.*

*As normas que regulamentam a emissão de mandado de procedimento fiscal MPF, dizem respeito ao controle interno das atividades da Secretaria da Receita Federal, portanto, eventuais vícios na sua emissão e execução não afetam a validade do lançamento.*

*Recurso Especial negado.*

Logo, irrelevantes os argumentos sobre irregularidades ou vencimento do MPF.

**MÉRITO****ALIMENTAÇÃO IN NATURA**

Para o segurado do RGPS, qualquer parcela destinada a retribuir o seu trabalho integra o salário de contribuição, conforme Lei 8.212/1991, artigo 28, inciso I:

*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; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).*

Entretanto, a Lei 8.212/91, no art. 28, § 9º, exclui algumas rubricas da base de incidência das contribuições previdenciárias, contudo para que tais rubricas sejam excluídas, elas devem estar previstas no citado dispositivo legal e devem ser pagas dentro dos ditames da lei.

O art. 28, § 9º, prevê hipóteses de não incidência de contribuições sociais sobre alimentação fornecida *in natura*:

*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;*

*[...]*

Vê-se, portanto, que tais hipóteses de renúncia fiscal não são absolutas, mas sim condicionadas pelo próprio dispositivo legal que as prevê.

No caso da alimentação, a isenção apenas acontece se os pagamentos forem efetuados de acordo com a lei específica, no caso, Lei 6.321/76, que dispõe:

*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.*

Referida lei foi regulamentada pelo Decreto nº 05/1991 que define como se dá a aprovação dos programas de alimentação pelo Ministério do Trabalho:

*Art. 1º A pessoa jurídica poderá deduzir, do Imposto de Renda devido, valor equivalente à aplicação da alíquota cabível do Imposto de Renda sobre a soma das despesas de custeio*

*realizadas, no período-base, em Programas de Alimentação do Trabalhador, previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social - MTPS, nos termos deste regulamento.*

[...]

*§ 4º Para os efeitos deste Decreto, entende-se como prévia aprovação pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, a apresentação de documento hábil a ser definido em Portaria dos Ministros do Trabalho e Previdência Social; da Economia, Fazenda e Planejamento e da Saúde.*

*Art. 4º Para a execução dos programas de alimentação do trabalhador, a pessoa jurídica beneficiária pode manter serviço próprio de refeições, distribuir alimentos e firmar convênio com entidades fornecedoras de alimentação coletiva, sociedades civis, sociedades comerciais e sociedades cooperativas.*

A Portaria 03/2002 do MTE, assim dispõe:

*Art. 1º O Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, instituído pela Lei n.º 6.321, de 14 de abril de 1976, tem por objetivo a melhoria da situação nutricional dos trabalhadores, visando a promover sua saúde e prevenir as doenças profissionais.*

Assim, conforme se observa na legislação, o auxílio alimentação somente não integra o salário de contribuição se for pago *in natura* e de acordo com Programas de Alimentação do Trabalhador (PAT), previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social.

Acontece, porém, que o Superior Tribunal de Justiça (STJ), em decisões reiteradas, tem firmado o entendimento de que o auxílio-alimentação, fornecido *in natura*, não possui natureza salarial, não sendo, portanto, passível de incidência de contribuição previdenciária.

Desta forma, de acordo com o PARECER PGFN/CRJ/Nº 2117/2011, não há incidência de contribuição previdenciária sobre 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.

Cabe observar que o Parecer PGFN/CRJ nº 2.117 aponta que o auxílio alimentação “pago em espécie ou creditado em conta-corrente, em caráter habitual, assume feição salarial e, desse modo, integra a base de cálculo da contribuição previdenciária.”

Quanto ao que seja pagamento “em espécie”, o REsp 476.194/PR (citado no Parecer nº 2.117), informa que se o “auxílio alimentação é pago em dinheiro ou seu valor creditado em conta-corrente, em caráter habitual e remuneratório, integra a base de cálculo da contribuição previdenciária”.

Diante do Parecer PGFN/CRJ nº 2.117, foi emitido o Ato Declaratório nº 3, de 20/12/2011, pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN, publicado no DOU, página 00036 em 22/12/2011, nos seguintes termos:



---

*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 nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 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 nº 1.119.787-SP (DJe 13/05/2010), Resp nº 922.781/RS (DJe 18/11/2008), EREsp nº 476.194/PR (DJ 01.08.2005), Resp nº 719.714/PR (DJ 24/04/2006), Resp nº 333.001/RS (DJ 17/11/2008), Resp nº 977.238/RS (DJ 29/11/2007).*

De acordo com o disposto no art. 42 da Lei Complementar nº 73/93, os pareceres aprovados pelo Ministro de Estado obrigam todos os órgãos autônomos e entidades vinculadas.

Ademais, segundo dispõe a Lei nº 10.522/2002, artigo 19, §§ 4º e 5º, a Secretaria da Receita Federal não constituirá créditos tributários e, ainda, deverá rever de ofício os lançamentos já efetuados relativos às matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, ou do Superior Tribunal de Justiça, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, como no presente caso.

No caso em tela, a fiscalização esclarece que o auxílio alimentação foi fornecido por meio de cestas básicas e tíquetes alimentação/refeição, ou seja, o fornecimento do auxílio não foi nem em dinheiro e nem por meio de depósito em conta corrente.

Além disso, o fornecimento de alimentação por meio de tíquetes ou cartão próprio para esse fim não afasta o caráter *in natura* da alimentação, haja vista a utilização do cartão estar vinculada à compra de alimentação, aceitos exclusivamente em estabelecimentos comerciais que revendem tais produtos. O fornecimento de tal instrumento facilita a logística empresarial, evitando-se o manuseio de cestas básicas, além de dar maior liberdade de escolha ao empregado, que pode adquirir o alimento de sua escolha na qualidade que desejar. Sendo oferecido um ou outro – cesta básica ou cartão/tíquete alimentação – o fim almejado será o mesmo, prover o empregado de víveres, não havendo que haver discriminação somente pela forma de seu fornecimento.

Acrescente-se que, conforme relatado, a empresa tinha convênio com o PAT, mas não efetuou o cadastramento. Vê-se, portanto, que o lançamento ocorreu pela ausência do cadastro na empresa do PAT. Ora, a empresa já vinha fornecendo alimentação por meio de tíquetes. A mera ausência do cadastramento no PAT não tem o condão de alterar a natureza da verba que vinha sendo paga, como previsto em CCT.

Desta forma, os valores relativos a alimentação *in natura* fornecidos aos empregados na forma de cestas básicas ou tíquete alimentação/refeição não integram o

conceito de remuneração e, por conseguinte, não devem compor o salário de contribuição dos segurados favorecidos para os específicos fins de incidência de contribuições previdenciárias.

Assim, uma vez que o fato gerador de que trata o presente lançamento é relativo a contribuições que incidiriam sobre alimentação *in natura* (cestas básicas e tíquetes) fornecida pela empresa e tendo em vista que conforme atos normativos citados tais contribuições não são mais exigíveis, deve ser excluído o lançamento.

#### CONTRIBUIÇÕES PARA SEBRAE E INCRA

Quanto aos questionamentos sobre as contribuições para outras entidades e fundos (Incra e Sebrae), não cabe à autoridade administrativa considerá-los indevidos sobre o argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade.

Não há que se falar em inconstitucionalidade ou ilegalidade. A validade ou não da Lei, em face da suposta ofensa a princípio de ordem constitucional, escapa ao exame da administração, pois se a lei é demasiadamente severa, gerando injustiça, cabe ao Poder Legislativo fazer a sua revisão, ou ao Poder Judiciário declarar a ilegitimidade de um texto legal em face da Constituição, quando o preceito nele inserido se mostre evidentemente em desconformidade com a Lei Maior. Nesse sentido, a inconstitucionalidade ou ilegalidade de uma lei não se discute na esfera administrativa. À fiscalização da RFB não assiste o direito de questionar a lei, tão somente, zelar pelo seu cumprimento, sendo o lançamento fiscal um procedimento legal a que a autoridade fiscal está vinculada.

Ademais, o Decreto 70.235/72, dispõe que:

*Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

Assim, irrelevantes os argumentos sobre a impossibilidade de cobrança de contribuições os terceiros - Incra e Sebrae.

#### CONCLUSÃO

Voto por conhecer do recurso, rejeitar a preliminar de nulidade, e, no mérito, dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier Lazarini