



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

Processo nº 14485.000017/2007-51
Recurso nº 260.254 Voluntário
Acórdão nº 2301-002.136 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08/06/11
Matéria CONT. PREV - NFLD
Recorrente ELETRISOL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2005 a 31/12/2005

**ALIMENTAÇÃO FORNECIDA PELO EMPREGADOR.
INCIDÊNCIA E ISENÇÃO COM REQUISITOS NO INTERESSE DA
SAÚDE DO TRABALHADOR.**

A alimentação fornecida pelo empregador tem natureza salarial e está no campo da incidência da contribuição previdenciária, mas goza de isenção segundo o requisito legal. O requisito de inscrição no PAT atende à proporcionalidade, pois objetiva proteger a saúde do trabalhador e não representa óbice excessivamente gravoso para a empresa. Sem obediência ao requisito legal não há como reconhecer o direito à isenção.

**VALE TRANSPORTE. PAGO EM DINHEIRO. DESOBEDIÊNCIA DO
ART. 4º DA LEI 7.418/85.**

Conforme dispõe o art. 4º da Lei 7.418/85, A concessão do benefício do vale transporte implica a aquisição pelo empregador dos Vales-Transporte necessários aos deslocamentos do trabalhador no percurso residência-trabalho e vice-versa. Assim, o pagamento de benefício em dinheiro viola o requisito legal.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) por voto de qualidade: a) em negar provimento ao Recurso, na questão da não integração ao Salário de Contribuição dos valores referentes à concessão do vale transporte em pecúnia e auxílio alimentação sem inscrição no PAT, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Adriano Gonzales Silvério e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em dar provimento ao recurso nestas questões; II) por unanimidade de votos: a) em negar provimento às demais questões alegadas pela recorrente, nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Relator.

Participaram, do presente julgamento, a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, bem como os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Damião Cordeiro de Moraes, Adriano González Silvério, Mauro José Silva e Marcelo Oliveira.

Relatório

Trata-se da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) nº 37.012.743-9, lavrada em 27/08/2007, que constituiu crédito tributário relativo a contribuições previdenciárias parte empresa e e parte empregado, bem como contribuição de terceiros e SAT incidentes sobre valores referentes a cestas básicas e vales transporte pagos em dinheiro, no período de 01/12/2005 a 31/12/2005, tendo resultado na constituição do crédito tributário de R\$ 10.733,87, fls. 01.

Após tomar ciência pessoal da autuação em 27/08/2007, fls. 01, a recorrente apresentou impugnação, fls. 45/51, na qual apresentou argumentos similares aos constantes do Recurso Voluntário.

A 14ª Turma da DRJ/São Paulo, no Acórdão de fls. 175/183, julgou o lançamento integralmente procedente, tendo a recorrente sido cientificada do decisório em 24/01/2008, fls.93.

O recurso voluntário, apresentado em 20/02/2008, fls. 186/192, apresentou argumentos conforme a seguir resumimos.

Entende que as cestas básicas não compõem o salário de contribuição conforme art. 3º da Lei 6.321/76.

Com relação aos vales transporte, suscita a lei 7.418/85, art. 2º, alíneas “a” e “b”, o art. 2º, §1º, inciso XI do Decreto 4.840/03 e o art. 6º do Decreto 95.247/87 para defender que não tem caráter salarial.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mauro José Silva, Relator

Reconhecemos a tempestividade do recurso apresentado e dele tomamos conhecimento.

Auxílio alimentação. Necessidade de inscrição no PAT.

Conforme previsto no *caput* do art. 458 da CLT, a alimentação fornecida ao trabalhador está compreendida no conceito de salário. Apesar do dispositivo legal suscitar poucas dúvidas, temos que acrescentar que o Tribunal Superior do Trabalho (TST) já editou a Súmula 241 sobre o assunto, *in verbis*:

Súmula Nº 241 do TST

SALÁRIO-UTILIDADE. ALIMENTAÇÃO

O vale para refeição, fornecido por força do contrato de trabalho, tem caráter salarial, integrando a remuneração do empregado, para todos os efeitos legais.

Estando compreendida no conceito de salário, é verba que está no campo de incidência da contribuição previdenciária. No entanto, quis o legislador, no art. 28, §9º, alínea “c” instituir uma isenção para a alimentação concedida *in natura*, ou seja, para a alimentação fornecida pela própria empresa. Como requisito para o gozo da isenção, foi estabelecido que a parcela *in natura* seja “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 referida Lei, em seu art. 3º, traz texto similar à Lei 8.212/91, conforme segue:

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.

Vê-se, pois, que a exigência de que a alimentação fornecida *in natura* esteja de acordo com programa de alimentação aprovado pelo Ministério do trabalho tem dupla previsão legal. Tal constatação, por si só, já seria suficiente para afastarmos qualquer possibilidade de afastarmos, na aplicação da lei, a exigência de tal requisito para o reconhecimento da isenção. No entanto, a título argumentativo, compulsamos a legislação do Ministério do Trabalho que trata do assunto para verificarmos quais as exigências do referido programa, de modo a concluirmos se seriam exigências que atendem ao princípio da proporcionalidade.

No art 1º da Portaria 03/2002 há a previsão de que o Programa de Alimentação do Trabalhador “*tem por objetivo a melhoria da situação nutricional dos trabalhadores, visando a promover sua saúde e prevenir as doenças profissionais.*”. Nota-se, portanto, que a regulamentação do PAT traz em si uma preocupação com o bem estar dos trabalhadores. Nesse sentido, o art 5º da mesma Portaria estabelece critérios para garantir que o trabalhador receba uma alimentação saudável, com respeito aos alimentos regionais e ao significado socioeconômico e cultural dos vários alimentos. Prossegue a norma infralegal com preocupações sobre os macronutrientes que devem estar contidos em cada uma das refeições do dia. Quanto às formalidades necessárias para adesão ao PAT, não vislumbramos serem demasiadamente excessivas de modo a, consideradas as finalidades de interesse público do PAT, ferirem a proporcionalidade.

A necessidade de obediência ao PAT, portanto, é uma exigência legal para o benefício da isenção que tem objetivo proteger o trabalhador, evitando que o empregador forneça alimentação inadequada para sua saúde e bem estar, e que foi regulada atendendo ao princípio da proporcionalidade. Desconsiderar a adesão ao PAT, além de afrontar o texto legal, é operar em desfavor do trabalhador na medida em que implicaria afastar norma que tenta preservar sua saúde.

A par disso, não ignoramos que o STJ tem jurisprudência que afasta a incidência da contribuição previdenciária sobre a alimentação *in natura*, estando ou não a empresa vinculada ao PAT. No entanto, ao analisarmos os vários Acórdãos nesse sentido, observamos, mais uma vez, um encadeamento de referências a precedentes que acabam por tomar como *leading case* o RESP 85.306-DF de 1996 com a seguinte ementa:

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ALIMENTAÇÃO FORNECIDA POR EMPRESA. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO AO TRABALHADOR (PAT). NATUREZA NÃO SALARIAL. REEXAME DE PROVAS. IMPOSSIBILIDADE PELA VIA ELEITA DO ESPECIAL.

I - AFIGURA-SE ESCORREITO O V. ACÓRDÃO VERGASTADO AO DECIDIR QUE A ALIMENTAÇÃO PAGA, ESTEJA O EMPREGADOR INSCRITO OU NÃO NO PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR (PAT), NÃO É SALÁRIO "IN NATURA", NÃO É SALÁRIO UTILIDADE, POR ISSO QUE NÃO PODE, NUM OU NOUTRO CASO, HAVER INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ADEMAIS, NÃO É O RECURSO ESPECIAL O MEIO HABIL PARA REEXAMINAR PROVAS.

II - RECURSO NÃO CONHECIDO.

Indo além da ementa, o voto condutor do *leading case* assumiu as conclusões do Parecer do Ministério Público Federal que fez considerações sobre a alimentação fornecida de maneira não gratuita aos funcionários de uma empresa. Ora, é fora de dúvidas que se o trabalhador paga pela alimentação que recebe, não podemos cogitar que isso seja salário. Não sendo salário, não seria mesmo necessário cogitar da inscrição ou não no PAT, pois não faz parte do campo de incidência da contribuição previdenciária. Mas veja que o *leading case*, tantas vezes repetido no STJ, tratava de uma situação específica de alimentação paga pelo

trabalhador e não pela empresa em benefício do trabalhador. Apesar disso, a partir de tal Acórdão foram se multiplicando os Acórdãos que tomavam tal *decisum* como precedente para, em situação diversa, não exigir o registro no PAT em casos de alimentação *in natura* fornecidas gratuitamente ao trabalhador. Escapando da reiterada confusão, o RESP 476.194 fez uma clara distinção da situação para a qual não se exige o PAT:

*REsp 476194 / PR
TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.
EMPREGADOR NÃO INSCRITO NO*

*PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO AO TRABALHADOR.
FORNECIMENTO DE REFEIÇÕES DECORRENTE DE
CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO. NÃO-
INCIDÊNCIA. TAXA SELIC.*

1. Empresa não cadastrada no Programa de Alimentação ao Trabalhador não faz jus aos benefícios fiscais previstos na Lei 6.321/76, que exclui o custo da alimentação fornecida pelo empregador da parcela incorporada ao salário para fins de contribuição previdenciária.

*2. Fornecida a alimentação pelo empregador não inscrito no PAT e havendo desconto do salário do empregado que a usufrui, para cobrir custos dos alimentos auferidos, não se caracteriza como salário *in natura*, e, por isso, como salário de contribuição para a receita da seguridade. Por outro lado, não sendo integral o pagamento da refeição, fica caracterizada como parcela salarial a diferença do que foi pago, integrando este excedente a base de cálculo da contribuição previdenciária.*

3. É pacífico na jurisprudência da Corte o entendimento segundo o qual é legítima a incidência, tanto na cobrança de dívida fiscal, quanto na repetição de indébito tributário, da Taxa SELIC.

4. Recurso especial a que se nega provimento.

Lamentavelmente, o Acórdão acima não prevaleceu, tendo sido objeto de Embargos de divergência que acabaram por retomar o conteúdo da jurisprudência reiterada que não exige a inscrição no PAT.

De nossa parte, com a devida vênia, assinalamos que a repetida jurisprudência do STJ que dispensa a vinculação ao PAT em qualquer caso está amparada em premissa específica que não permitiria sua aplicação genérica como vem sendo feita. Assim, nossa posição é, seguindo a expressa determinação legal, no sentido de exigir a inscrição no PAT como requisito para desfrutar da isenção em relação à alimentação *in natura*.

No caso concreto, a fiscalização assinalou que a recorrente não possuía inscrição no PAT, o que não foi contraditado pela interessada. Assim, restou descumprido o requisito legal para o desfrute da isenção.

Vale transporte. Requisitos para a isenção.

O transporte concedido pelo empregador ao empregado em deslocamento para o trabalho era considerado salário-utilidade até a alteração da CLT em 06/2001 pela Lei 10.243/2001. A partir desse diploma normativo, tal utilidade deixou de ser considerada salário, mas não perdeu sua condição de utilidade fornecida pelo empregador, o que ainda a deixa no campo da incidência da contribuição previdenciária, conforme a segunda parte do inciso I, do art. 28 da Lei 8.212/91. No entanto, o empregador poderá desfrutar da isenção prevista na alínea “f”, §9º do art. 28, desde que o vale transporte obedeça a legislação própria.

Foi a Lei 7.418/85 que instituiu o vale transporte e que disciplina as condições para sua concessão. A imensa maioria da jurisprudência e da doutrina tem concluído que nesta lei existe a exigência de que o empregador faça o desconto de 6% do salário base do empregado como requisito para desfrute da isenção. Com a devida vênia, não conseguimos assim concluir. Vejamos o texto de alguns dispositivos da lei:

Art. 2º - O Vale-Transporte, concedido nas condições e limites definidos, nesta Lei, no que se refere à contribuição do empregador: [\(Artigo renumerado pela Lei 7.619, de 30.9.1987\)](#)

a) não tem natureza salarial, nem se incorpora à remuneração para quaisquer efeitos;

(...)

Art. 4º - A concessão do benefício ora instituído implica a aquisição pelo empregador dos Vales-Transporte necessários aos deslocamentos do trabalhador no percurso residência-trabalho e vice-versa, no serviço de transporte que melhor se adequar. [\(Artigo renumerado pela Lei 7.619, de 30.9.1987\)](#) [\(Vide Medida Provisória nº 2.189-49, de 2001\)](#) [\(Vide Medida Provisória nº 280, de 2006\)](#)

Parágrafo único - O empregador participará dos gastos de deslocamento do trabalhador com a ajuda de custo equivalente à parcela que exceder a 6% (seis por cento) de seu salário básico.

Com relação ao requisitos para a isenção, vislumbramos estarem estes nos arts. 1º e 4º da Lei 7.418/85:

- utilização efetiva em despesas de deslocamento residência-trabalho e vice-versa;

- utilização através do sistema de transporte coletivo público, urbano ou intermunicipal e/ou interestadual com características semelhantes aos urbanos, geridos diretamente ou mediante concessão ou permissão de linhas regulares e com tarifas fixadas pela autoridade competente, excluídos os serviços seletivos e os especiais;
- não serem pagos em dinheiros, uma vez que o art. 4º fala em aquisição de Vales Transporte, o que afasta a possibilidade de o valor respectivo ser entregue em moeda ao trabalhador.

Esse último requisito conflito com o que decidiu o STF no RE 478.410, *in verbis*:

RE 478410 / SP - SÃO PAULO

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA. VALE-TRANSPORTE. MOEDA. CURSO LEGAL E CURSO FORÇADO. CARÁTER NÃO SALARIAL DO BENEFÍCIO. ARTIGO 150, I, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. CONSTITUIÇÃO COMO TOTALIDADE NORMATIVA. 1. Pago o benefício de que se cuida neste recurso extraordinário em vale-transporte ou em moeda, isso não afeta o caráter não salarial do benefício. 2. A admitirmos não possa esse benefício ser pago em dinheiro sem que seu caráter seja afetado, estaríamos a relativizar o curso legal da moeda nacional. 3. A funcionalidade do conceito de moeda revela-se em sua utilização no plano das relações jurídicas. O instrumento monetário válido é padrão de valor, enquanto instrumento de pagamento sendo dotado de poder liberatório: sua entrega ao credor libera o devedor. Poder liberatório é qualidade, da moeda enquanto instrumento de pagamento, que se manifesta exclusivamente no plano jurídico: somente ela permite essa liberação indiscriminada, a todo sujeito de direito, no que tange a débitos de caráter patrimonial. 4. A aptidão da moeda para o cumprimento dessas funções decorre da circunstância de ser ela tocada pelos atributos do curso legal e do curso forçado. 5. A exclusividade de circulação da moeda está relacionada ao curso legal, que respeita ao instrumento monetário enquanto em circulação; não decorre do curso forçado, dado que este atinge o instrumento monetário enquanto valor e a sua instituição [do curso forçado] importa apenas em que não possa ser exigida do poder emissor sua conversão em outro valor. 6. A cobrança de contribuição previdenciária sobre o valor pago, em dinheiro, a título de vales-transporte, pelo recorrente aos seus empregados afronta a Constituição, sim, em sua totalidade normativa. Recurso Extraordinário a que se dá provimento.

No entanto, considerando que não houve o trânsito em julgado da decisão, que esta não estava submetida aos arts. 543-B e C do CPC e que extraímos o referido requisito de disposição literal da lei, mantemos nosso posicionamento a respeito.

Processo nº 14485.000017/2007-51
Acórdão n.º **2301-002.136**

S2-C3T1
Fl. 200

In casu, a fiscalização apontou que os vales transporte não eram adquiridos, mas o valor respectivo era entregue ao trabalhador, o que afronta o art. 4º da Lei 7.418/85.

Por oportuno, observamos que os decretos citados pela recorrente devem ser interpretados dentro do permissivo legal.

Por todo o exposto, voto no sentido de **CONHECER** e **NEGAR PROVIMENTO** ao **RECURSO VOLUNTÁRIO**.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Relator