



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 14485.001827/2007-24
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-010.319 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 16 de dezembro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BV FINANCEIRA S.A. CRÉDITO FINANCIAMENTO E INVESTIMENTO

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/08/2004

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO.

Atendidos os pressupostos regimentais, mormente no que tange à demonstração da divergência jurisprudencial suscitada, o Recurso Especial deve ser conhecido.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial 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, negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo (relatora), Mário Pereira de Pinho Filho, Pedro Paulo Pereira Barbosa e Maurício Nogueira Righetti, que lhe deram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício e Relatora

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os conselheiros Mário 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 e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de ação fiscal que ensejou os seguintes procedimentos:

PROCESSO	DEBCAD	ESPÉCIE	SITUAÇÃO
14485.001820/2007-11	37.049.050-9	Obrigação Principal	Acórdão 2401-01.902
14485.001821/2007-57	37.049.068-1	Obrigação Principal	Extinto por pagamento
14485.001823/2007-46	37.049.049-5	Obrigação Principal	Acórdão 2201-004.797
14485.001827/2007-24	37.049.051-7	Obrigação Principal	Recurso Especial
14485.002090/2007-67	37.049.061-4	Obrigação Acessória (CFL 68)	Acórdão 2201-004.798
14485.002091/2007-10	37.049.062-2	Obrigação Acessória (CFL 68)	Acórdão 2201-006.162
	37.049.070-3	Obrigação Acessória	
	37.049.069-0	Obrigação Acessória	
	37.049.067-3	Obrigação Acessória	
	37.049.052-5	Obrigação Principal	
	37.049.054-1	Obrigação Principal	
	37.049.055-0	Obrigação Principal	
	37.049.056-8	Obrigação Principal	
	37.049.057-6	Obrigação Principal	
	37.049.058-4	Obrigação Principal	
	37.049.059-2	Obrigação Principal	
	37.049.053-3	Obrigação Acessória	
	37.049.060-6	Obrigação Principal	

	37.049.065-7	Obrigação Acessória	
	37.049.064-9	Obrigação Acessória	
	37.049.063-0	Obrigação Acessória	
	37.049.061-4	Obrigação Acessória	
	37.049.062-2	Obrigação Acessória	
	37.049.066-5	Obrigação Acessória	

O presente processo trata do **Debcad 37.049.051-7**, relativo a Contribuições Previdenciárias da empresa, inclusive SAT, dos segurados e aquelas destinadas aos Terceiros, incidentes sobre os valores recebidos pelos empregados a serviço do sujeito passivo a título de vale-refeição e vale-alimentação no período de 01/01/2004 a 31/08/2004, conforme Relatório Fiscal de e-fls. 71 a 74.

A Impugnação foi considerada improcedente, razão pela qual foi interposto Recurso Voluntário, julgado em sessão plenária de 18/04/2013, prolatando-se o Acórdão nº 2301-003.485 (e-fls. 599 a 607), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/08/2004

ATUAÇÃO DO AUDITOR. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. PRORROGAÇÕES. CIÊNCIA DO CONTRIBUINTE. LEGALIDADE AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO. SEM ADESÃO AO PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO AO TRABALHADOR. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NÃO INCIDÊNCIA. CORRESPONSABILIDADE. *SÓCIOS E PROCURADORES. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 88 DO CARF.*

Não se implica em nulidade de lançamento tributário se o auditor cientificar o contribuinte por meio do Mandado de Procedimento Fiscal, bem como de cada prorrogação, a fim de se garantir o regular procedimento fiscalizatório.

O Relatório de Representantes Legais (RepLeg) e a Relação de Vínculos, anexos ao auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas indicadas como corresponsáveis nesses documentos são de cunho informativo e não comportam discussão na esfera administrativa. Súmula 88 do CARF.

O pagamento dos auxílios alimentação e refeição não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não constituir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, a fim de decidir que a Relação de Co-Responsáveis -CORESP", o "Relatório de Representantes Legais - RepLeg" e a "Relação de Vínculos - VÍNCULOS", anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa, nos termos do voto do Relator; b) em dar provimento ao recurso, a fim de excluir do lançamento as contribuições referentes a vale Alimentação, nos termos do voto do Relator.

O processo foi recebido na PGFN em 29/08/2013 (carimbo de recepção na Relação de Movimentação de fls. 609) e o Procurador se deu por intimado em 27/09/2013 (fls. 610). Em 11/10/2013, a Fazenda Nacional interpôs o Recurso Especial de e-fls. 609 a 619 (emissão da Relação de Movimentação de fls. 611), visando rediscutir a **incidência das Contribuições Previdenciárias sobre o auxílio alimentação pago na forma de vale**.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, nos termos do despacho de 05/11/2015 (e-fls. 621 a 623).

Em seu Recurso Especial, a Fazenda Nacional apresenta as seguintes alegações:

- os valores fornecidos em forma de vale-refeição aos empregados a título de auxílio-alimentação integram o salário de contribuição, já que não se enquadram como prestação *in natura*;

- conforme disposto na alínea "c", do § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212, de 1991, o legislador ordinário expressamente excluiu do salário de 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, de 1976;

- portanto, para a não incidência da Contribuição Previdenciária, é imprescindível que o pagamento seja feito *in natura*, o que não abrange vale-alimentação;

- nesse sentido, segue a jurisprudência do CARF, a exemplo do Acórdão nº 2302-002.054;

- 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:

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 e sociedades cooperativas."

- verifica-se, portanto, que a alimentação em pecúnia não constitui qualquer das modalidades de fornecimento estabelecida no PAT;

- 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, § 9.º, e seus incisos, da Lei nº 8.212/91, o que vai de encontro com o art. 111, I, do CTN;

- 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 clara de que apenas a parcela paga "*in natura*" não integra o salário-de-contribuição;

- nesse sentido é a jurisprudência consolidada no Superior Tribunal de Justiça (STJ), como se vê do Resp nº 180.567-CE e do Resp nº 433.230 – RS;

- convém registrar que a Lei nº 10.243, de 2001, 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 exhaustivamente no art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212, de 1991;

- 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;

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

- assim, não havendo dispensa legal para incidência de Contribuições Previdenciárias sobre tais verbas, deve persistir o lançamento;

Ao final, a Fazenda Nacional pede que o recurso seja conhecido e integralmente provido.

A Contribuinte foi cientificado do Acórdão de Recurso Voluntário, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento em 24/10/2014 (Termo de Ciência de e-fls. 631) e, em 30/10/2014, ofereceu as Contrarrazões de e-fls. 650 a 663 ((Termo de Juntada de e-fls. 745). Opôs também, em 20/10/2014, os Embargos de Declaração de e-fls. 633 a 635.

Os Embargos de Declaração opostos pela Contribuinte foram acolhidos, prolatando-se o Acórdão de Embargos 2402-004.730 (e-fls. 759 a 763), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/08/2004

EMBARGOS DECLARATÓRIOS. LAPSO MANIFESTO. INEXATIDÃO MATERIAL. RETIFICAÇÃO. ACOLHIMENTO.

Constatada inexatidão material devida a lapso manifesto, erros de escrita ou de cálculo existentes na decisão, cabe retificação, nos termos do art. 66 do RICARF.

Reconhece-se o equívoco alegado por ter a decisão entendido que os valores pagos a título de auxílio alimentação e refeição não possuem natureza salarial, sendo irrelevante a inscrição do empregador no PAT.

Lapso Manifesto acolhido, sendo o recurso provido integralmente, e não de forma parcial, como constava na decisão embargada.

O lapso no acórdão embargado foi assim tratado no Acórdão de Embargos:

2. Nesse caso, o Lapso Manifesto tem por fim retificar a inexatidão material existente no Acórdão nº 2301-003.485.

3. Destarte, reconhece-se o equívoco alegado, tendo em vista que, a ementa do acórdão de fl. 599, a decisão diz que o crédito tributário foi mantido em parte. Entretanto, o voto é no sentido de que os pagamentos do auxílio alimentação e refeição não constituem natureza salarial. Dessa forma, não sofrem incidência da contribuição tributária, não importando se o empregador está ou não inscrito no PAT.

4. Importante esclarecer que o voto do relator deu parcial provimento apenas no pedido do contribuinte quanto a responsabilidade dos sócios, Nessa questão, esta Turma, por unanimidade de votos, decidiu que tal relação teria finalidade meramente informativa.

5. Assim sendo, o que ocorreu foi um mero erro na ementa do Acórdão, pois se não há incidência de contribuição tributária não há de se falar em crédito. Logo o recurso não foi provido em parte, mas sim na sua totalidade e o crédito tributário totalmente exonerado.

CONCLUSÃO

6. Por todo o exposto, conheço e acolho o Lapso Manifesto, apresentado, nos termos do voto proferido, que passa integrar a decisão embargada, sanando a inexatidão apontada, para que o recurso voluntário seja integralmente provido.

A Fazenda Nacional foi cientificada do Acórdão de Embargos e apenas ratificou os termos do seu Recurso Especial já interposto (e-fls. 777).

Em sede de Contrarrazões, a Contribuinte apresenta as seguintes alegações:

Do conhecimento

- não se verifica no presente caso o dissídio jurisprudencial autorizador da interposição de Recurso Especial, dada a ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e o paradigma, notadamente no que se refere aos fundamentos das respectivas autuações;

- da ementa do paradigma, depreende-se que, naquele feito, o ponto central da controvérsia é o fato de o auxílio alimentação/refeição ter sido concedido sob a forma de *voucher* e não *in natura*;

- já no presente caso, a controvérsia cinge-se exclusivamente à ausência de inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), circunstância suficiente à descaracterização da natureza indenizatória da verba, de modo a sujeitá-la à incidência das Contribuições Previdenciárias;

- de fato, compulsando-se o Relatório Fiscal (Doe. 03) que instrui a autuação em debate, verifica-se que o único fundamento da autuação é a ausência de inscrição no PAT, sendo que sequer é mencionada, ou questionada, qual seria a forma de distribuição (se *in natura*, ticket ou pecúnia etc.)

- em sendo assim, deveria ter a Procuradoria adotado como paradigma um aresto cuja situação fática fosse idêntica a do presente caso, o que não ocorreu;

- como cediço, o dissídio jurisprudencial só é caracterizado quando, diante da mesma situação fática, os Colegiados exaram entendimentos distintos; *contrario sensu*, se não há identidade fática entre o aresto recorrido e o *decisum* adotado como paradigma, obviamente não haverá divergência jurisprudencial;

- com efeito, a ausência de similitude fática (e consequente ausência de dissídio) é evidenciada pela própria Procuradoria, que, na segunda página de seu Recurso Especial, ao colacionar o suposto paradigma, afirma que o aresto recorrido teria afastado a incidência das Contribuições Previdenciárias sobre o auxílio alimentação/refeição pago na forma de vale, na tentativa de sugerir os Julgadores de que a presente controvérsia se referiria à forma de concessão da verba;

- é fato que a forma de concessão do auxílio alimentação/refeição *in casu* sequer é mencionada no acórdão recorrido e sequer haveria de ser, já que, em nenhum momento, tal controvérsia foi objeto da lide administrativa consubstanciada neste feito;

- resta claro, portanto, o descumprimento do *caput* do art. 67, do RICARF, que prescreve o mais essencial dos pressupostos de admissibilidade do Recurso Especial, qual seja, a existência de dissídio jurisprudencial;

- em decorrência da ausência de similitude fática entre o aresto recorrido e o suposto paradigma, a Procuradoria intenta levar à apreciação desta CSRF matéria não prequestionada neste feito, qual seja, a discussão quanto à forma de concessão do auxílio alimentação/refeição, o que não se pode admitir;

- consoante já afirmado, o único fundamento da autuação em testilha foi a suposta ausência de inscrição no PAT e, por isso, a controvérsia objeto deste feito restringiu-se à legitimidade deste único pilar da autuação, ou seja: se a ausência de inscrição no PAT é, *de per se*, suficiente à descaracterização da natureza jurídica do auxílio alimentação/refeição, ou não;

- não houve, em momento algum, questionamento quanto à forma de concessão do auxílio alimentação/refeição, seja pela Autoridade Fiscal autuante, seja pelos julgadores administrativos que apreciaram o presente feito;

- como cediço, o prequestionamento da matéria é pressuposto de admissibilidade do Recurso Especial e, nos termos do § 3º, do art. 67, do RICARF, deve ser demonstrado pelo recorrente, com precisão, nas peças processuais, o que não se verifica *in caso*, sendo impossível às partes apresentar argumentos inéditos nesta restrita via extraordinária;

- dessa forma, também sob o aspecto da ausência de prequestionamento, deve ser negado conhecimento ao Recurso Especial ora contrarrazoado;

- ainda, importa notar que a Procuradoria não procedeu ao cotejo analítico entre o acórdão recorrido e os acórdãos paradigmáticos, requisito para o conhecimento do Recurso Especial, nos termos do art. 67, § 6º, do RICARF (cita os Acórdãos 9109-00.631 e 9202-00.879).

Do mérito

- consoante se infere do Relatório Fiscal que instrui o lançamento em testilha, as verbas relativas aos vales alimentação e refeição concedidos pela Contribuinte, no período de 01/2004 e 08/2004, foram autuadas sob o único fundamento de falta de inscrição no PAT;

- entretanto, é maciça a jurisprudência, tanto em âmbito administrativo como judicial, de que a ausência de inscrição no PAT não é, *de per si*, suficiente à descaracterização da natureza indenizatória do auxílio alimentação/refeição e à consequente sujeição das respectivas verbas à incidência previdenciária (cita os Acórdãos 2803-002.843, 2301-003.370 e 2803-002.133);

- como se não bastasse, a própria Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, diante da jurisprudência pacífica sobre a questão, veiculou o Parecer nº 2.117, de 2011, por meio do qual autoriza os procuradores a não contestar, não interpor recursos e desistir dos recursos interpostos, nos casos de descaracterização da verba a título de auxílio alimentação/refeição, em decorrência da ausência de inscrição no PAT (Doc. 04);

- ou seja, a interposição do Recurso Especial ora contrarrazoado contraria a orientação da própria Procuradoria em casos análogos, o que só reforça a sua improcedência;

- ainda, merece registro o fato (expressamente reconhecido pela Câmara *a quo*) de que, no presente caso, não houve ausência de inscrição no PAT, mas mero atraso de dois dias no cadastramento da Contribuinte naquele programa, decorrente da demora no trânsito da correspondência ao Ministério competente, que gerou a informação de que a Contribuinte não estaria cadastrada no PAT no ano-calendário de 2004, quando, em verdade, estava;

- portanto, resta claro que a mera ausência de inscrição no PAT não é suficiente, *per si*, à descaracterização da natureza indenizatória do auxílio alimentação/refeição, pelo que

deve ser mantido o cancelamento da autuação promovido pelo aresto recorrido, notadamente porque a aludida ausência de inscrição foi o único fundamento do lançamento em debate;

- ainda que estivéssemos diante de autuação lavrada com base em discordância fiscal quanto à forma de concessão da verba (i.e., *in natura*, ticket ou pecúnia), o que não é o caso, melhor sorte não assistiria à Procuradoria.

- isso porque os Tribunais Superiores, notadamente o STJ, já sedimentaram posicionamento que privilegia a natureza indenizatória do auxílio alimentação/refeição, que, como cediço, objetiva indenizar o empregado dos custos com alimentação no exercício das funções decorrentes de seu contrato de trabalho, em detrimento de requisitos formais como a inscrição no PAT, forma de concessão do auxílio, etc;

- inclusive, o E. STJ admitiu a concessão do auxílio alimentação/refeição em pecúnia, o que não se verifica no presente caso, no qual, repise-se, o único fundamento de descaracterização da verba foi a ausência de inscrição no PAT (REsp 1185685/SP, Rel. Ministro Hamilton Carvalhido, Redator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 17/12/2010, DJe 10/05/2011);

- saliente-se, ainda, que tal situação é análoga aos casos de autuação de vale-transporte concedido em pecúnia, nos quais a jurisprudência dos Tribunais Superiores também privilegiou a natureza indenizatória da verba, em detrimento de requisitos formais, culminando na edição da Súmula AGU nº 60/11, que dispõe que "Não há incidência de contribuição previdenciária sobre o vale transporte pago em pecunia, considerando o caráter indenizatório da verba", à qual também está vinculada a Procuradoria da Fazenda Nacional, bem como da Súmula CARF nº 89;

- diante do exposto, é inconteste o acerto do acórdão vergastado ao exonerar a exigência de Contribuições Previdenciárias sobre auxílio alimentação/refeição fundada, exclusivamente, na ausência de inscrição no PAT, pelo que, na remota hipótese de ser conhecido o Recurso Especial ora contrarrazoado, deve-lhe ser negado provimento;

Ao final, a Contribuinte pede que não se conheça Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, ou que lhe seja negado provimento.

Voto Vencido

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, restando perquirir se atende aos demais pressupostos para o seu conhecimento. Foram oferecidas Contrarrazões tempestivas.

Trata-se do **Debcad 37.049.051-7**, relativo a Contribuições Previdenciárias da empresa, inclusive SAT, dos segurados e aquelas destinadas aos Terceiros, incidentes sobre os valores recebidos pelos empregados a serviço do sujeito passivo a título de vale-refeição e vale-alimentação no período de 01/01/2004 a 31/08/2004, conforme Relatório Fiscal de e-fls. 71 a 74.

O Colegiado recorrido deu provimento ao Recurso Voluntário, entendendo que sobre o vale-alimentação e o vale-refeição pagos pela autuada não incidiriam Contribuições, independentemente de inscrição no PAT.

Assim, a Fazenda Nacional pretende rediscutir a **incidência das Contribuições Previdenciárias sobre o auxílio alimentação pago sob a forma de vale**.

Em sede de Contrarrazões, a Contribuinte pede o não conhecimento do apelo, alegando falta de: prequestionamento; cotejo analítico; demonstração da alegada divergência; e de similitude fática entre os julgados em confronto.

De plano, esclareça-se que a Fazenda Nacional está dispensada de demonstrar o prequestionamento, conforme § 5º, do art. 67, do Anexo II, do RICARF, que assim dispõe:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

(...)

5º O recurso especial **interposto pelo contribuinte** somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais. (grifei)

Cabe ainda ressaltar, quanto à alegação de ausência de prequestionamento, ao argumento de que o acórdão recorrido não teria abordado a questão do pagamento sob a forma de vale, que não há que se confundir a matéria objeto do recurso com as diferentes teses que venham a integrar as discussões nos processos. Assim, a matéria suscitada no Recurso Especial é a incidência previdenciária sobre a verba de alimentação sem inscrição no PAT, o que envolve a discussão tratada no acórdão recorrido, afastando-se a alegação de carência de prequestionamento.

Por outro lado, o § 8º, do mesmo artigo 67, acima transcrito, determina que a divergência deve ser demonstrada analiticamente, com a indicação dos pontos no paradigma colacionado, que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido. Tal pressuposto foi cumprido pela Fazenda Nacional, que colacionou a ementa do paradigma, bem como resumiu o ponto de divergência suscitado, de sorte que não se vislumbra descumprimento de pressuposto recursal. Confira-se:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não ocorre o cerceamento de defesa quando devidamente presente a descrição da ocorrência do fato gerador da obrigação, apresentada a matéria tributável, calculado o montante do tributo devido, identificado o sujeito passivo e, aplicada a penalidade cabível.

ALIMENTAÇÃO *IN NATURA*

Somente sobre o pagamento *in natura* do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária.

Vale refeição ou ticket não se caracterizam como alimento *in natura*.

MULTA. NOVAS REGRAS

Quando a legislação estabelece novas regras para a multa, deve-se comparar a multa com base na legislação à época dos fatos geradores e a regra posterior, com prevalência da mais benéfica à recorrente.

ALEGAÇÃO SEM PROVA

Alegação desacompanhada das respectivas provas não se presta como motivo (destaque da Fazenda Nacional)

Na sequência, a Fazenda Nacional efetuou a comparação entre os acórdãos recorrido e paradigma, demonstrando o ponto de divergência:

O Colegiado *a quo* afastou a incidência das contribuições previdenciárias sobre o auxílio alimentação pago na forma de vale.

Contudo, seguindo a jurisprudência do CARF, conclui-se que as referidas parcelas não podem ser abrangidas pela isenção.

(...)

Pelo acórdão paradigma, conclui-se que os valores despendidos pelo empregador na forma de vale alimentação integram o conceito de remuneração, na forma de benefícios, compondo assim o salário-de-contribuição dos segurados favorecidos, para os específicos fins de incidência de contribuições previdenciárias, eis que não encampados expressamente nas hipóteses de não incidência tributária elencadas no §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

Dessa forma, estando demonstrada a divergência entre o aresto recorrido e a decisão paradigma, encontram-se presentes os requisitos de admissibilidade do presente recurso especial.

Assim, os trechos acima, além de demonstrarem que foi feito o necessário cotejo entre os julgados, afastam a alegação de falta de similitude fática entre o acórdão recorrido e o paradigma indicado, já que este trata de situação similar àquela verificada no acórdão recorrido, de sorte que se presta a caracterizar a alegada divergência quanto à incidência tributária sobre a rubrica alimentação fornecida sob a forma de vale.

Observe-se que, no caso do acórdão recorrido, a verba tributada diz respeito ao pagamento de alimentação não fornecida *in natura*, sem que a empresa estivesse inscrita no PAT, tendo a fundamentação do voto condutor apresentado decisões judiciais, no sentido de que dita verba, mesmo quando fornecida em pecúnia, não integra o salário de contribuição. Confira-se o acórdão recorrido:

14. Inclusive, cumpre ressaltar que a argumentação da Fazenda Nacional nos autos acima (REsp 977.238/RS) era de que o auxílio alimentação, pago em espécie e sem inscrição da empresa no PAT, possuía natureza salarial sendo, portanto, passível de recolhimento de tributo. **No entanto, sua sustentação não foi provida em razão da orientação jurisprudencial pacífica do STJ em sentido contrário, qual seja não incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de auxílio alimentação.**

15. Diga-se, também, pelo que se indica nestes casos, que a concessão da alimentação é desvinculada do salário por força da própria Lei 8.212/91 que determina a não integração do salário-de-contribuição às importâncias recebidas a título de ganhos expressamente desvinculados do salário (art. 28, §9º, letra "e", número 7).

16. Em oportuno, trago parte da Ementa do julgado da Primeira Turma do STJ, o qual detalha esta questão e ainda faz comparação com um julgado pelo Supremo Tribunal Federal em caso análogo, *in verbis*:

TRIBUTÁRIO E ADMINISTRATIVO. VALE-ALIMENTAÇÃO. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - PAT. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NÃO-INCIDÊNCIA.

O valor concedido pelo empregador a título de vale-alimentação não se sujeita à contribuição previdenciária, mesmo nas hipóteses em que o referido benefício é pago em dinheiro.

A exegese hodierna, consoante a jurisprudência desta Corte e da Excelsa Corte, assenta que o contribuinte é sujeito de direito, e não mais objeto de tributação.

O Supremo Tribunal Federal, em situação análoga, concluiu pela inconstitucionalidade da incidência de contribuição previdenciária sobre o valor pago em espécie sobre o vale-transporte do trabalhador, mercê de o benefício ostentar nítido caráter indenizatório. (STF - RE 478.410/SP, Rel. Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, julgado em 10.03.2010, DJe 14.05.2010)

4. Mutatis mutandis, a empresa oferece o ticket refeição antecipadamente para que o trabalhador se alimente antes e ir ao trabalho, e não como uma base integrativa do salário, porquanto esteé decorrente do vínculo laboral do trabalhador com o seu empregador, e é pago como contraprestação pelo trabalho efetivado.

5. É que: (a) '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' (REsp1.180.562/RJ (grifo nosso)

(...)

6. Recurso especial provido.

(STJ - REsp 1185685/SP, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, Rel. p/ Acórdão Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/12/2010, DJe 10/05/2011) (destaquei)

No paradigma, que também aborda a incidência de Contribuições Previdenciárias sobre auxílio alimentação, conclui-se que há incidência sobre a alimentação fornecida por meio de *ticket* ou vale.

Destarte, demonstrada a similitude fática entre os julgados em confronto, atendidos os demais pressupostos, resta claro que o paradigma é apto a demonstrar a alegada divergência.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e passo a analisar o mérito.

No presente caso, o Relatório Fiscal assim registra:

FATO GERADOR

3. Constituem fatos geradores das contribuições lançadas o **vale-refeição e o vale-alimentação** concedidos pelas empresas aos empregados no período de 0112004 a 0812004, sem a devida inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT.

4. De acordo com o artigo 28 da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 9.528/97, o salário-de-contribuição do segurado empregado compreende não apenas o salário, mas o total da remuneração auferida no mês, qualquer que seja a forma da retribuição pelo trabalho e qualquer seja o título dado a essa retribuição, incluindo todos os ganhos habituais sob a forma de utilidades, excetuando-se exclusivamente os benefícios relacionados no § 9º do mesmo artigo.

(...)

6. **Em se tratando de alimentação, a legislação afastou da base de incidência das contribuições previdenciárias tão-somente "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 6.321, de 14 de abril de 1976", conforme se verifica na alínea "c" do referido § 9º do artigo 28 da Lei 8.212/91, com as alterações da Lei 9.528/97.**

7. Na situação presente, constatamos que as empresa BV Serviços e BV Promotora estiveram inscritas no PAT apenas até 1212003, tendo deixado de efetuar inscrição para o ano de 2004, conforme cópia em anexo do ofício emitido pela Coordenação do Programa de Alimentação do Trabalhador - COPAT, vinculada ao Ministério do

Trabalho e Emprego. Quanto à BV Financeira, sua inscrição foi feita em 02109/2004, conforme comprovante em anexo.

8. Desta forma, o valor dos benefícios concedidos a título de **vale-refeição e de vale-alimentação** no período de janeiro a agosto/2004, foram considerados verbas de natureza salarial, tendo em vista que não foram atendidos os requisitos exigidos pela "legislação para que não fosse afastada a incidência das contribuições previdenciárias.

Acerca da matéria em questão - **incidência das contribuições previdenciárias sobre o auxílio alimentação pago sob a forma de vale** - o art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212, de 1991, assim dispõe:

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;

Ademais, o Decreto nº 05, de 1991, que regulamentou a Lei nº 6.321, de 1976, assim define o fornecimento de alimentação:

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 e sociedades cooperativas. (Redação dada pelo Decreto nº 2.101, de 1996) (grifei)

No presente caso, conforme consta do Relatório Fiscal da Infração (e-fls. 19 a 23), o Auxílio-Alimentação era fornecido em pecúnia, por meio de vale, e a empresa não comprovou sua inscrição em PAT - Programa de Alimentação do Trabalhador, tendo declarado, inclusive, que não apresentou a documentação exigida pelo então Ministério do Trabalho no prazo determinado.

Assim, constata-se que o Auxílio-Alimentação ora tratado não satisfaz a nenhuma das modalidades legais que autorizariam sua exclusão do salário de contribuição, tampouco se aplica o Parecer da PGFN citado em sede de Contrarrazões.

No que tange a eventuais decisões judiciais em sentido contrário, estas não vinculam o CARF.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo

Voto Vencedor

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Redatora-Designada

Peço licença para divergir do voto apresentado pela Relatora.

O presente voto vencedor refere-se a divergência acerca da possibilidade de exigência de contribuições previdenciárias sobre o auxílio alimentação concedido a empregados 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 termos 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 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 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*

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

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, nego provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri