



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

Processo nº	15504.008415/2008-93
Recurso nº	Especial do Procurador
Acórdão nº	9202-007.499 – 2ª Turma
Sessão de	30 de janeiro de 2019
Matéria	FORNECIMENTO DE ALIMENTAÇÃO IN NATURA
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	SANTA MARIA COMERCIO DE PAPEL LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2007

ALIMENTAÇÃO *IN NATURA*. ISENÇÃO. INSCRIÇÃO NO PAT. DESNECESSIDADE.

Não integram o salário-de-contribuição os valores relativos a alimentação *in natura* fornecida aos segurados empregados, ainda que a empresa não esteja inscrita no Programa de alimentação do Trabalhador - 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, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Luciana Matos Pereira Barbosa (suplente convocada), Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho (Relator), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício). Ausente a conselheira Patrícia da Silva, substituída pela conselheira Luciana Matos Pereira Barbosa.

Relatório

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD (Debcad nº 37.155.470-5) relativa a contribuições sociais destinadas a terceiros (Salário Educação, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE), incidente sobre valores relativos a alimentos *in natura* fornecidos aos segurados empregados, sem inscrição da empresa no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT.

Em sessão plenária de 18/01/2012, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2401-002.210 (fls. 554 a 561), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2007

*PREVIDENCIÁRIO OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS
DECADÊNCIA ARTS 45 E 46 LEI N° 8.212/1991
INCONSTITUCIONALIDADE STF SÚMULA VINCULANTE De
acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e
46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo
prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as
disposições do Código Tributário Nacional. Nos termos do art.
103-A da Constituição Federal, as Súmulas Vinculantes
aprovadas pelo Supremo Tribunal Federal, a partir de sua
publicação na imprensa oficial, terão efeito vinculante em
relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à
administração pública direta e indireta, nas esferas federal,
estadual e municipal. Decadência total do lançamento, nos
termos do art. 150, IV do CTN. SALÁRIO IN NATURA*

*ALIMENTAÇÃO SEM INSCRIÇÃO NO PAT NÃO INCIDÊNCIA
DE CONTRIBUIÇÕES – PARECER PGFN 2117/2011 Sobre a
alimentação fornecida aos segurados empregados não incide
contribuições previdenciárias, ainda que feita sem a adesão ao
PAT, conforme decisões judiciais corroboradas pelo Parecer
PGFN 2117/2011.*

Recurso Voluntário Provido

O processo foi encaminhado à PGFN em 14/03/2012 (Despacho de Encaminhamento de fl. 562) e, em 23/04/2012, foi interposto o Recurso Especial de fls. 563/572 (Despacho de Encaminhamento de fl. 601), com fundamento no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, visando rediscutir a matéria “**fornecimento de alimentação *in natura*, sem adesão ao PAT**”.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme o Despacho nº 2400-500/2014, datado de 04/07/2014 (fls. 608 a 606).

A Fazenda Nacional apresenta os seguintes argumentos:

- o presente apelo objetiva esclarecer que os valores fornecidos em pecúnia aos empregados a título de auxílio-alimentação integram o salário-de-

contribuição, já que pagos em desacordo com o Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT);

- de acordo com o previsto no art. 28 da Lei nº 8.212/91, para o segurado empregado entende-se por salário-de-contribuição a totalidade dos rendimentos destinados a retribuir o trabalho, incluindo nesse conceito os ganhos habituais sob a forma de utilidades;
- a recompensa em virtude de um contrato de trabalho está no campo de incidência de contribuições sociais. Porém, existem parcelas que, apesar de estarem no campo de incidência, não se sujeitam às contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial, tais verbas estão arroladas no art. 28, § 9º da Lei nº 8.212/1991;
- conforme disposto na alínea “c”, do § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212/91, 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 6.321/1976;
- para fins de se beneficiar da não incidência da contribuição previdenciária, deve o contribuinte satisfazer determinados requisitos exigidos na legislação de regência, dentre eles a comprovação da participação em programa de alimentação aprovado pelo Ministério do Trabalho, mediante a sua inscrição no PAT, o que não foi cumprido pelo contribuinte;
- inexistindo comprovação de participação do contribuinte no PAT, é inequívoco que o fornecimento de alimentação “*in natura*”, pelo contribuinte, sem adesão ao PAT não está incluído na hipótese legal de isenção, prevista na alínea “c”, § 9º, art. 28, da Lei nº 8.212/91;
- a isenção é uma das modalidades de exclusão do crédito tributário, e dessa forma, interpreta-se literalmente a legislação que disponha sobre esse benefício fiscal, conforme prevê o CTN em seu artigo 111, I;
- ao se admitir a não incidência da contribuição previdenciária sobre tal verba, paga aos segurados empregados em afronta aos dispositivos legais que regulam a matéria, teria que ser dada interpretação extensiva ao art. 28, § 9º, e seus incisos, da Lei nº 8.212/1991, o que vai de encontro com a legislação tributária;
- onde o legislador não dispôs de forma expressa, não pode o aplicador da lei estender a interpretação, sob pena de se violar os princípios da reserva legal e da isonomia;
- caso o legislador tivesse desejado excluir da incidência de contribuições previdenciárias a parcela paga em “*in natura*” sem adesão ao PAT, teria feito menção expressa na legislação previdenciária, mas, ao contrário, fez menção expressa de que apenas a parcela paga “*in natura*” 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 não integra o salário-de-contribuição;
- não havendo dispensa legal para incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas, no período objeto do presente lançamento, deve persistir o lançamento;

Cientificado do acórdão de Recurso Voluntário, do Recurso Especial da Procuradoria e do despacho que lhe deu seguimento em 30/03/2015 (Aviso de Recebimento - AR de fl. 637), a Contribuinte, em 10/04/2015, ofereceu as Contrarrazões de fls. 613 a 636 na qual repisa questões trazidas na Impugnação e no Recurso Voluntário e alega a ausência de interesse recursal da Fazenda Nacional, haja vista o Parecer PGFN nº 2117/2011 que reconhece a existência de posição consolidada no STJ quanto a não incidência de contribuições previdenciárias em se tratando de fornecimento de alimentação *in natura*, ainda que sem adesão ao PAT.

Requer, por fim, o não conhecimento ou, alternativamente, o desprovimento do Recurso Especial.

Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho - Relator

Conhecimento

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, restando perquirir se atende aos demais pressupostos de admissibilidade.

Primeiramente, importa salientar que, a partir do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ficou **autorizada** a não contestar, a não interpor recursos e a desistir dos já interposto, ou seja, está-se diante de uma faculdade conferida à PGFN, o que não implica óbice à interposição de recurso, tampouco a obrigatoriedade, por parte da Fazenda Nacional, de desistir dos já interpostos.

Assim, entendo não ter o ora recorrido razão quanto a falta de interesse recursal da Fazenda Nacional. Implica dizer que o Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011, por si só, não constitui obstáculo ao exame do Recurso Especial.

De outra parte, extrai-se do acórdão recorrido que, no presente caso, o empregador fornecia alimentos *in natura* a seus empregados, sem inscrição no PAT.

Por outro lado, na situação paradigma, a autuação se deu em razão do fornecimento de auxílio alimentação por meio de vale refeição, vale alimentação e reembolso de refeição o que, a princípio, nos leva entender pela inexistência de similitude fática entre as situações ora analisadas.

Contudo, o Redator do voto vencedor do acórdão paradigma equipara os valores recebidos sob a forma de vale refeição, vale alimentação e reembolso de refeição a alimentação *in natura*. Vejamos:

A Recorrente foi autuada por fornecer alimento in natura, por meio de terceiros, Vale Refeição, Vale Alimentação e Reembolso de Refeição, sem estar inscrita no PAT, no s termos da Lei n. 6.321/76. (Grifou-se)

Conclui, por fim, que “*a legislação aponta expressamente a incidência de contribuição previdenciária na parcela ‘in natura’ recebida em desacordo com os programas*

de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social Programa de Alimentação do Trabalhador”.

Veja-se que, muito embora as situações defrontadas sejam díspares, ao equipar vale refeição, vale alimentação e reembolso de refeição a alimentação *in natura* o Colegiado paradigmático indica a adoção decisão semelhante ainda que se estivesse diante do fornecimento de alimentos não preparados, a exemplo do que se verifica no caso vertente, e isso fica evidente quando se examina a conclusão daquele voto, na parte referente ao auxílio refeição. Vejamos:

Desta forma, uso divergir da argumentação do I. Relator pois a legislação aponta expressamente a incidência de contribuição previdenciária na parcela "in natura" recebida em desacordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social Programa de Alimentação do Trabalhador. (Grifou-se)

Em virtude disso, conheço do Recurso Especial.

Mérito

Conforme relatado, tem-se NFLD relativa a exigência de contribuições sociais destinadas a terceiros (Salário Educação, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE), incidente sobre valores relativos a alimentos *in natura* fornecidos aos segurados empregados, sem inscrição da empresa no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT

A matriz constitucional das contribuições previdenciárias incidente sobre a remuneração dos trabalhadores em geral é a alínea “a” do inciso I do art. 195 da Constituição Federal que dispõe:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

[...]

Com base na previsão constitucional, o art. 28 da Lei nº 8.212/1991 instituiu a base de cálculo sobre a qual incidem as contribuições previdenciárias de empregadores e empregados, definida na lei como “salário-de-contribuição”.

Vejamos a abrangência legal do salário-de-contribuição em relação à remuneração de segurados empregados e trabalhadores avulsos:

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;

É certo que a Lei de Custo Previdenciário, sendo norma de caráter tributário, não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado¹, como, no meu entender, é o caso do Direito do Trabalho. Assim, ao inserir o termo “salário” na definição da base de cálculo das contribuições, a norma previdenciária buscou preservar o alcance da expressão tomada de empréstimo da legislação trabalhista, em toda a sua abrangência.

O conceito de salário trazido para a legislação pátria tomou por base o art. 1º da Convenção nº 95 da Organização Internacional do Trabalho – OIT, que tem o Brasil entre seus signatários. De acordo com referido dispositivo:

ARTIGO 1º

Para os fins da presente convenção, o termo "salário" significa, qualquer que seja a denominação ou modo de cálculo, a remuneração ou os ganhos susceptíveis de serem avaliados em espécie ou fixados por acôrdo ou pela legislação nacional, que são devidos em virtude de um contrato de aluguel de serviços, escrito ou verbal, por um empregador a um trabalhador, seja por trabalho efetuado, ou pelo que deverá ser efetuado, seja por serviços prestados ou que devam ser prestados. (Grifou-se)

Na mesma linha, o **caput** do art. 458 da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT arrolou como parcelas integrantes dos salários do trabalhadores utilidades decorrentes do contrato laboral como alimentação, habitação, vestuário, dentre outras:

Art. 458 - Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por fôrça do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas.

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

Dessarte, a definição sobre a incidência ou não das contribuições sociais em relação às rubricas objeto de lançamento deve levar em consideração sua natureza jurídica, a

¹ CTN, art. 110.

existência ou não de normas que lhes concedam isenção e o cumprimento dos requisitos necessários ao usufruto desse favor legal.

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

Art. 28.

[...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

[...]

c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;

[...]

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

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

*PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. FGTS.
ALIMENTAÇÃO IN NATURA. NÃO INCIDÊNCIA.
PRECEDENTES.*

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

Trabalhador - PAT. 3. Agravo Regimental desprovido. (Grifou-se)

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

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

Segundo consta da decisão recorrida: “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”.

De fato, as notas fiscais de fls. 168/460 demonstram que o benefício era oferecido aos trabalhadores na forma de alimentação não processada, semelhante a cestas básicas.

Desse modo, em linha com o Ato Declaratório PGFN nº 3/2011 e, considerando os julgados do STJ que fomentaram sua edição, dentre os quais encontra-se o AgRg no REsp nº 1.119.787, entendo pelo não acolhimento das pretensões recursais

Conclusão

Ante o exposto voto por conhecer do Recurso Especial para e, no mérito, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)
Mário Pereira de Pinho Filho