



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 15504.012545/2008-21  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-008.282 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 02 de fevereiro de 2021  
**Recorrente** CAIXA DE PREVIDÊNCIA E ASSISTÊNCIA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO *IN NATURA*. VERBA DE NATUREZA NÃO SALARIAL QUE NÃO INTEGRA O SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INSCRIÇÃO NO PAT. IRRELEVÂNCIA.

A concessão de auxílio alimentação *in natura* pelo empregador aos seus empregados não apresenta natureza salarial e, portanto, não integram o salário-de-contribuição, de modo que não compõe a base de cálculo das contribuições previdenciárias, independentemente do empregador estar ou não inscrito no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Daniel Melo Mendes Bezerra.

**Relatório**

Trata-se, na origem, de Auto de Infração consubstanciado no DEBCAD nº 37.159.019-1 que tem por objeto exigências de (i) Contribuições previdenciárias da empresa incidentes sobre a folha de salários (cota patronal) e (ii) Contribuições destinadas ao

financiamento do Grau de Incidência Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho (GILRAT), relativas às competências de 01/2004 a 12/2004, de modo que o crédito tributário restou apurado no montante total de R\$ 40.677,17, incluindo-se aí a cobrança do tributo principal, a aplicação de multa e a incidência juros de mora (fls. 2 e 19/20).

Depreende-se da leitura do *Relatório Fiscal* de fls. 90/100 que a autoridade fiscal entendeu pela lavratura do correspondente Auto de Infração com base nos seguintes motivos:

## “II – CRÉDITOS PREVIDENCIÁRIOS APURADOS EM AUDITORIA FISCAL

### A. PAGAMENTOS A SEGURADOS EMPREGADOS A TÍTULO DE ALIMENTAÇÃO – Levantamento PAT

#### FUNDAMENTAÇÃO

Por meio do Termo de Início da Ação Fiscal - TIAF, datado de 21/02/08, foi solicitado o documento comprobatório da adesão da empresa ao Programa de Alimentação ao Trabalhador.

A empresa apresentou o comprovante de renovação do PAT para o ano de 1999, conforme xerocópia em anexo.

Em 11/07/08, por meio do Termo de Intimação para Apresentação de Documentos - TIAD, foi solicitada a comprovação do recadastramento no PAT previsto nas Portarias SIT/DSST número 66 e 81, abai×o transcritas, datadas de 19/12/03 e 27/05/04, respectivamente.

[...]

Como não houve a comprovação do recadastramento, os valores pagos a título de alimentação foram considerados como salário indireto, uma vez que, conforme previsão no artigo 3º da Portaria 66, de 19/12/03, o não recadastramento no Programa de Alimentação do Trabalhador no prazo estipulado implicará o cancelamento automático do registro ou inscrição.

Com a exclusão automática do referido programa, sobre os valores pagos a título de alimentação deverá incidir a contribuição previdenciária à luz das Leis 6.321, de 14/04/76 e 8.212, de 24/07/91 (...).”

A ora recorrente foi devidamente notificada da autuação através do Termo de Encerramento da Ação Fiscal – TEAF em 21/07/2008 (fls. 40/41) e apresentou, tempestivamente, Impugnação de fls. 120/131 em que alegou, em síntese, que a contribuição social incidia sobre os valores que integrariam o salário do trabalhador e que, portanto, como o auxílio alimentação *in natura* fornecido pelo empregador não apresentava natureza salarial, não integrava a base de cálculo das contribuições previdenciárias nos termos do artigo 28, § 9, alínea “c” da Lei nº 8.212/91, bem assim que os fatos geradores discutidos decorriam exclusivamente do não recadastramento da inscrição da empresa no sistema do *Programa de Alimentação do Trabalhador* – PAT.

Na sequência, os autos foram encaminhados para que a autoridade julgadora de 1ª instância pudesse apreciar a peça impugnatória e, aí, em Acórdão de fls. 284/293, a 8ª Turma da DRJ de Belo Horizonte – MG entendeu por julgá-la improcedente, sendo que a turma concluiu que foram apurados créditos sobre valores pagos a empregados a título de alimentação antes de 30/08/2004, data em que os efeitos da exclusão do contribuinte do PAT passaram a surtir efeitos, de modo que os valores apurados nas competências de 01/2004 a 07/2004 foram excluídos da autuação e valor relativo à competência de 08/2004 foi retificado para R\$ 166,56. A turma

também entendeu por aplicar o princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional para que o órgão preparador efetuasse a comparação das multas e aplicasse aquela que fosse mais benéfica ao sujeito passivo. Ao final, o referido acórdão restou ementado nos seguintes termos:

**“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PARCELAS PAGAS EM DESACORDO COM O PAT. MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA. MOMENTO DO CÁLCULO.

As parcelas pagas em desacordo com o Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT integram o salário de contribuição.

A lei aplica-se a fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

A comparação para determinação da multa mais benéfica apenas pode ser realizada por ocasião do pagamento.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido em Parte.”

A empresa foi regularmente intimada do resultado da decisão de 1ª instância em 10/12/2009 (fls. 312) e entendeu por apresentar Recurso Voluntário de fls. 313/332, protocolado em 07/01/2010, sustentando, pois, as razões do seu descontentamento. E, aí, os autos foram encaminhados a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF para que o recurso seja apreciado.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

Verifico, inicialmente, que o presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, daí por que devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciar as alegações meritórias tais quais formuladas.

Observe, de logo, que recorrente encontra-se por sustentar as seguintes alegações:

(i) Das razões para reforma da decisão:

- Que as contribuições previdenciárias incidem única e tão-somente sobre as verbas de natureza remuneratória, sendo que a concessão de benefícios de alimentação *in natura* (cafés, lanches, refeições e cestas básicas) não configuram contraprestação pelos serviços prestados e, portanto, não têm o escopo de retribuição do trabalho, sob pena de violação do artigo 195, inciso I, alínea “a” da Constituição Federal e artigo 28, inciso I, alínea “c” da Lei nº 8.212/91; e

- Que o fato de a empresa estar inscrita ou não no Programa de Alimentação ao Trabalhador – PAT não é suficiente para modificar a natureza do instituto, de sorte que o registro da pessoa jurídica no PAT não tem o condão de tornar remuneratório verba que seria indenizatória, conforme se verifica da jurisprudência dos tribunais pátrios.

(ii) Da ilegalidade e inconstitucionalidade da Taxa Selic:

- Que o artigo 192, § 3º da Constituição Federal fixa expressamente o limite máximo de aplicação de juros reais à alíquota de 12% ao ano, sem contar que o artigo 161, § 1º do Código Tributário Nacional, recepcionado como Lei Complementar pela Constituição de 1988, prevê, como regra, a incidência de juros de 1% ao mês nos casos de mora;

- Que a Taxa Selic é apurada e calculada diariamente pelo Banco Central e, no final, resulta das negociações dos títulos públicos e da variação dos seus valores no mercado, sendo que, no caso, a aplicação da referida Taxa visando corrigir o débito fiscal discutido configura evidente lesão ao artigo 192, § 3º da Constituição Federal, restando concluir, portanto, pela impossibilidade de utilização da Taxa Selic como taxa de juros moratórios para aplicação de multa, já que a referida taxa não possui natureza indenizatória que, aliás, é própria dos juros moratórios; e

- Que os juros calculados pela Taxa Selic caracteriza locupletamento ilícito às custas do particular e, por isso mesmo, devem ser afastados por estar em desacordo com os princípios que regem o sistema tributária e com as disposições contidas na Constituição Federal.

(iii) Da multa excessiva:

- Que o *quantum* fixado a título de multa carece de legalidade e constitucionalidade tendo em vista que o artigo 150, inciso IV da Constituição Federal veda a aplicação do confisco tributário, o qual, aliás, é de todo aplicável no contexto dos tributos, juros e multas, sem contar que a multa *in concreto* acaba violando os princípios da isonomia tributária, moralidade da administração pública fiscal, capacidade contribuinte e princípio da estrita legalidade tributária.

Com base em tais alegações, a empresa recorrente pugna pela procedência do recurso voluntário para que seja declarada a nulidade da autuação fiscal e, alternativamente, caso não seja esse o entendimento da autoridade julgadora, que a Taxa Selic seja excluída e, por conseguinte, que a multa seja reduzida ao patamar condizente com a realidade dos fatos e com a condição econômica da empresa.

Pois bem. Antes mesmo de adentrarmos na análise das alegações que hão de ser de fato examinadas, entendo por fazer uma observação de natureza processual no sentido de reconhecer que, quando do oferecimento da impugnação, a empresa recorrente não havia suscitado quaisquer alegações a respeito da inconstitucionalidade e ilegalidade da Taxa Selic e acerca do caráter confiscatório da multa aplicada, sendo que, como tais questões não são consideradas como matérias de ordem pública, não poderão se aqui conhecidas e, portanto, não

podem ser examinadas apenas em sede de recursal, haja vista que não foram analisadas pela autoridade julgadora de 1ª instância e, por óbvio, não foram objeto de debate e/ou discussão.

Ora, tendo em vista que essas questões não foram alegadas em sede de impugnação e não foram objeto de debate e análise por parte da autoridade judicante de 1ª instância, não poderiam ter sido suscitadas em sede de Recurso Voluntário, já que apenas as questões previamente debatidas é que são devolvidas à autoridade judicante revisora para que sejam novamente examinadas. Eis aí o efeito devolutivo típico dos recursos, que, a propósito, deve ser compreendido como um efeito de transferência, ao órgão *ad quem*, do conhecimento de matérias que já tenham sido objeto de decisão por parte do juízo *a quo*.

A interposição do recurso transfere ao órgão *ad quem* o conhecimento da matéria impugnada. O efeito devolutivo deve ser examinado em duas dimensões: extensão (dimensão horizontal) e profundidade (dimensão vertical). A propósito, note-se que os ensinamentos de Daniel Amorim Assumpção Neves<sup>1</sup> são de todo relevantes e devem ser aqui reproduzidos com a finalidade precípua de aclarar eventuais dúvidas ou incompreensões que poderiam surgir a respeito das dimensões horizontal e vertical próprias do efeito devolutivo do recursos. Dispõe o referido autor que

“(...) é correta a conclusão de que todo recurso gera efeito devolutivo, variando-se somente sua extensão e profundidade. A dimensão horizontal da devolução é entendida pela melhor doutrina como a extensão da devolução, estabelecida pela matéria em relação à qual uma nova decisão é pedida, ou seja, pela extensão o recorrente determina o que pretende devolver ao tribunal, com a fixação derivando da concreta impugnação à matéria que é devolvida. Na dimensão vertical, entendida como sendo a profundidade da devolução, estabelece-se a devolução automática ao tribunal, dentro dos limites fixados pela extensão, de todas as alegações, fundamentos e questões referentes à matéria devolvida. Trata-se do material com o qual o órgão competente para o julgamento do recurso irá trabalhar para decidi-lo.

[...]

Uma vez fixada a extensão do efeito devolutivo, a profundidade será uma consequência natural e inexorável de tal efeito, de forma que independe de qualquer manifestação nesse sentido pelo recorrente. O art. 1.013, § 1º, do Novo CPC especifica que a profundidade da devolução quanto a todas as questões suscitadas e discutidas, ainda que não tenham sido solucionadas, está limitada ao capítulo impugnado, ou seja, à extensão da devolução. Trata-se de antiga lição de que a profundidade do efeito devolutivo está condicionada à sua extensão.”

É nesse mesmo sentido que os processualistas Fredie Didier Jr. e Leonardo Carneiro da Cunha<sup>2</sup> também se manifestam:

“A extensão do efeito devolutivo significa delimitar o que se submete, por força do recurso, ao julgamento do órgão *ad quem*. A extensão do efeito devolutivo determina-se pela extensão da impugnação: *tantum devolutum quantum appellatum*. O recurso não devolve ao tribunal o conhecimento de matéria estranha ao âmbito do julgamento (decisão) *a quo*. Só é devolvido o conhecimento da matéria impugnada (art. 1.013, caput, CPC). A extensão do efeito devolutivo determina o objeto litigioso, a questão

---

<sup>1</sup> NEVES, Daniel Amorim Assumpção. Manual de Direito Processual Civil: Volume único. 8. ed. Salvador: JusPodivm, 2016, Não paginado.

<sup>2</sup> DIDIER JR. Fredie; CUNHA, Leonardo Carneiro da. Curso de Direito Processual Civil: Meios de Impugnação às Decisões Judiciais e Processo nos Tribunais. vol. 3. 13. ed. reform. Salvador: JusPodivm, 2016, p. 143-144.

principal do procedimento recursal. Trata-se da dimensão horizontal do efeito devolutivo.

A profundidade do efeito devolutivo determina as questões que devem ser examinadas pelo órgão *ad quem* para decidir o objeto litigioso do recurso. Trata-se da dimensão vertical do efeito devolutivo. A profundidade identifica-se com o material que há de trabalhar o órgão *ad quem* para julgar. Para decidir, o juízo *a quo* deveria resolver questões atinentes ao pedido e à defesa. A decisão poderá apreciar todas elas, ou se omitir quanto a algumas delas. Em que medida competirá ao tribunal a respectiva apreciação?

O § 1º do art. 1.013 do CPC diz que serão objeto da apreciação do tribunal todas as questões suscitadas e discutidas no processo, desde que relacionadas ao capítulo impugnado. Assim, se o juízo *a quo* extingue o processo pela compensação, o tribunal poderá, negando-a, apreciar as demais questões de mérito, sobre as quais o juiz não chegou a pronunciar-se. Ora, para julgar, o órgão *a quo* não está obrigado a resolver todas as questões atinentes aos fundamentos do pedido e da defesa; se acolher um dos fundamentos do autor, não terá de examinar os demais; se acolher um dos fundamentos da defesa do réu, *idem*. Na decisão poderá apreciar todas elas, ou se omitir quanto a algumas delas: ‘basta que decida aquelas suficientes à fundamentação da conclusão a que chega no dispositivo da sentença.’”

Pelo que se pode notar, a profundidade do efeito devolutivo abrange as seguintes questões: (i) questões examináveis de ofício, (ii) questões que, não sendo examináveis de ofício, deixaram de ser apreciadas, a despeito de haverem sido suscitadas abrangendo as questões acessórias (ex. juros), incidentais (ex. litigância de má-fé), questões de mérito e outros fundamentos do pedido e da defesa. De fato, o tribunal poderá apreciar todas as questões que se relacionarem àquilo que foi impugnado - e somente àquilo. A rigor, o recorrente estabelece a extensão do recurso, mas não pode estabelecer a sua profundidade.

Seguindo essa linha de raciocínio, registre-se que, na sistemática do processo administrativo fiscal, as discordâncias recursais não devem ser opostas contra o lançamento em si, mas, sim, contra as questões processuais e meritórias decididas em primeiro grau. A matéria devolvida à instância recursal é apenas aquela expressamente contraditada na peça impugnatória. É por isso que se diz que a impugnação fixa os limites da controvérsia. É na impugnação que o contribuinte deve expor os motivos de fato e de direito em que se fundamenta sua pretensão, bem como os pontos e as razões pelas quais não concorda com a autuação, conforme prescreve o artigo 16, inciso III do Decreto n. 70.235/72, cuja redação transcrevo abaixo:

**“Decreto n. 70.235/72**

**Art. 16.** A impugnação mencionará:

[...]

**III** - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993).”

Pela leitura do artigo 17 do Decreto n. 70.235/72, tem-se que não é lícito inovar na postulação recursal para incluir questão diversa daquela que foi originariamente deduzida quando da impugnação oferecida à instância *a quo*. Confira-se:

**“Decreto n. 70.235/72**

**Art. 17.** Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997).”

Em suma, questões não provocadas a debate em primeira instância, quando se instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo com a apresentação da petição impugnatória, constituem matérias preclusas das quais não pode este Tribunal conhecê-las, porque estaria afrontando o princípio do duplo grau de jurisdição a que está submetido o processo administrativo fiscal. É nesse sentido que há muito vem se manifestando este Tribunal:

**“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Exercício: 2005

**MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO.**

Não devem ser conhecidas as razões/alegações constantes do recurso voluntário que não foram suscitadas na impugnação, tendo em vista a ocorrência da preclusão processual.

(Processo n. 13851.001341/2006-27. Acórdão n. 2802-00.836. Conselheiro(a) Relator(a) Dayse Fernandes Leite. Publicado em 06.06.2011).”

As decisões mais recentes também acabam corroborando essa linha de raciocínio, conforme se pode observar da ementa transcrita abaixo:

**“MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. NÃO CONHECIMENTO.**

O recurso voluntário deve ater-se a matérias mencionadas na impugnação ou suscitadas na decisão recorrida, impondo-se o não conhecimento em relação àquelas que não tenham sido impugnadas ou mencionadas no acórdão de primeira instância administrativa.

(Processo n. 13558.000939/2008-85. Acórdão n. 2002-000.469. Conselheiro(a) Relator(a) Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez. Publicado em 11.12.2018).”

O que deve restar claro é que as alegações acerca da inconstitucionalidade e ilegalidade da Taxa Selic e no que diz com o caráter confiscatório da multa aplicada não devem ser aqui conhecidas e, por isso mesmo, não podem ser objeto de análise por parte desta Turma julgadora e, no final, hão de ser consideradas como questões novas.

Tratam-se de questões que poderiam ter sido suscitadas quando do oferecimento da impugnação e não o foram, de modo que não poderiam ser suscitadas e tampouco apreciadas apenas em sede recursal, porque se este Tribunal entendesse por conhecê-las estaria aí violando o princípio da não supressão de instâncias que, enquanto norma de caráter processual, é de todo aplicável no âmbito do processo administrativo fiscal.

E ainda que assim não fosse, observe-se, a título de informação, que este Tribunal acabou editando a Súmula CARF nº 4 que dispõe que os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil devem ser calculados com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC. Confira-se:

**“Súmula CARF nº 4**

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).”

Além disso, note-se, ainda, que os órgãos de julgamento administrativo fiscal não podem afastar ou deixar de observar a aplicação de Lei ou Decreto a partir de juízos de inconstitucionalidade e ilegalidade, do que se conclui que eventuais alegações a respeito do suposto caráter confiscatório das multas aplicadas não podem ser acolhidas, nos termos do artigo 26-A do Decreto nº 70.235/72, cuja redação segue transcrita abaixo:

**“Decreto n. 70.235/72**

**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.”

E, aí, em consonância com o artigo 26-A do Decreto n. 70.235/72, registre-se que o artigo 62 do Regimento Interno - RICARF, aprovado pela Portaria MF n. 343 de junho de 2015, também prescreve que é vedado aos membros do CARF afastar ou deixar de observar quaisquer disposições contidas em Lei ou Decreto:

**“PORTARIA MF Nº 343, DE 09 DE JUNHO DE 2015.**

**Art. 62.** Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.”

A Súmula CARF nº 2 também dispõe que este Tribunal não tem competência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Veja-se:

**“Súmula CARF nº 2**

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Dito isto, passemos, então, a examinar a alegação sobre a natureza indenizatória auxílio alimentação *in natura* concedidos pela empresa aos seus segurados, de acordo com o que dispõem os artigos 195, inciso I, alínea “a” da Constituição Federal e 28, inciso I, alínea “c” da Lei nº 8.212/91.

**Da interpretação do artigo 28, § 9º, alínea “c” da Lei nº 8.212/91 e da atual jurisprudência deste Tribunal Administrativo**

De início, observe-se que as alegações de que o auxílio alimentação *in natura* concedidos pela empresa devem ser realizadas a partir da leitura do artigo 195, inciso I, alínea

“a” da Constituição Federal, a despeito de bem sabermos que as normas ali constantes não têm o condão de irromper efeitos concretos sobre as condutas intersubjetivas e, no caso, acabam apenas outorgando competências tributárias aos respectivos entes públicos. Mas é bem verdade que a Constituição é que traça os limites formais e, sobretudo, materiais que, a rigor, devem ser observados pelos entes e os quais não podemos perder de vista.

Pois bem. Nos termos do artigo 195, inciso I, alínea “a” da Constituição Federal, a contribuição do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei incidirá 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. Confira-se:

**“Constituição Federal de 1988**

**Capítulo II - Da Seguridade Social**

**Seção I - Disposições Gerais**

**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: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

**I** - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

**a)** 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; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998).” (grifei).

O artigo 201, § 11 da Constituição Federal, por sua vez, dispunha que os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária:

**“Constituição Federal de 1988**

**Seção III - Da Previdência Social**

**Art. 201.** A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

[...]

**§ 11.** 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. (Incluído dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998).”

A título de informação, note-se que sob a égide da redação original do art. 195, inciso I da Constituição Federal tributava-se apenas a folha de salários, ou seja, os pagamentos feitos a empregados a título salarial. Reforçava-se, assim a interpretação no sentido de se pressupor a relação de emprego. A expressão “folha de salário” pressupunha, portanto, “salário, ou seja, remuneração paga a empregado como contraprestação pelo trabalho desenvolvido em caráter não eventual e sob a dependência do empregador.

Todavia, com o advento da Emenda Constitucional n. 20 de 1988 houve a reestruturação do inciso I mediante o acréscimo das alíneas “a”, “b” e “c”, sendo que, nos termos da alínea “a”, conforme transcrevi acima, não há dúvida de que a Constituição acabou por outorgar competência para a instituição de contribuição da seguridade social sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física independentemente de vínculo empregatício. Quer dizer, a competência não se limita mais à instituição de contribuição sobre a folha de salários, ensejando, agora, que sejam alcançadas, também, outras remunerações pagas por trabalho prestado que não necessariamente salários e que não necessariamente em função de relação de emprego.

Em aprofundado estudo sobre a abrangência da base de cálculo das contribuições previdenciárias, Elias Sampaio Freire<sup>3</sup> dispõe que após a promulgação da Emenda Constitucional n. 20 de 1988 a incidência das contribuições previdenciárias não se restringe aos conceitos de salário e de remuneração previstos na CLT. Veja-se:

“(…) com a promulgação da EC nº 20, de 1998, o atual texto constitucional que trata destas contribuições menciona que sua incidência dar-se-á “sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, pelo empregador, pela empresa ou pela entidade a ela equiparada, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”, o que tornou possível a lei ordinária fazer incidir contribuições sociais previdenciárias sobre parcelas remuneratórias destinadas a pessoas físicas que prestem serviços sem vínculo empregatício.

Isso corrobora o entendimento de que a sua incidência não se restringe aos conceitos de salário e de remuneração previstos na CLT. Não se trata de alteração no conteúdo técnico de expressão jurídica, e sim, de ampliação da hipótese de incidência prevista na própria Constituição, que não se restringe mais à amplitude conceitual de folha de salários, que decorre de relação de emprego disciplinada pela CLT.

Verifica-se, dos dispositivos transcritos, que a contribuição pode incidir, na autorização constitucional, sobre salários e, também, demais rendimentos do trabalho, conceito do qual não discrepa a Lei: “incide sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho”. (grifei).

A regra-matriz das Contribuições Previdenciárias encontra suas hipóteses de incidência e respectivas bases de cálculos delineadas nos artigos 22, incisos I e II e 28, inciso I da Lei n. 8.212/91. Enquanto o artigo 22 dispõe sobre o campo de incidência das contribuições da empresa incidentes sobre a folha de salários (cota patronal) e (ii) Contribuições destinadas ao financiamento do Grau de Incidência Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho (GILRAT), o artigo 28 determina a base de cálculo do salário-de-contribuição, cuja abrangência encontra-se delimitada pelo inciso I. Confira-se:

**“Lei n. 8.212/91**

**Art. 22.** A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

---

<sup>3</sup> FREIRE, Elias Sampaio. A abrangência da base de cálculo das contribuições previdenciárias: folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física. 266 f. Dissertação (Mestrado). Centro Universitário de Brasília. Brasília: 2016, P. 56.

**I** - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas 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 9.876, de 1999).

**II** - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).

**a)** 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

**b)** 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;

**c)** 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

\*\*\*

**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)."

Seguindo essa linha de entendimento, destaque-se, ainda, que o artigo 214, inciso I do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99, também cuidou de definir o conceito de salário-de-contribuição em relação aos segurados empregados, conforme se pode observar adiante:

**“Decreto n. 3.048/99**

#### **Capítulo VII – Do Salário-de-Contribuição**

**Art. 214.** Entende-se por salário-de-contribuição:

**I** - para o empregado e o 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."

Como se pode constatar, a contribuição a cargo da empresa tem por base de cálculo o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês,

aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços. Quer dizer, a legislação determina que as contribuições devem incidir sobre o total da remuneração paga a independentemente da forma utilizada, mas desde que seja destinada a remunerar ou retribuir o trabalho.

E ainda que a locução legal que define a base de incidência das contribuições previdenciárias possa revelar-se em tese como de fácil compreensão, decerto que a norma exige interpretação jurídica para que seu campo de abrangência seja corretamente delimitado, dando-se aí uma correta aplicabilidade à regra constitucional de competência e aos princípios da tipicidade e da capacidade contributiva.

Os pressupostos de incidência que devem nortear toda a análise no que diz com a tributação das contribuições previdenciárias e demais tributos incidentes sobre a remuneração do trabalho são a qualidade da habitualidade e o caráter remuneratório ou contraprestativo do trabalho ou do serviço realizado (ou prestado). De toda sorte, registre-se que a delimitação desses pressupostos também é um tanto controversa e, aí, tanto a doutrina como a jurisprudência acabam assumindo papel de relevo.

No campo doutrinário, cite-se o magistério de Wladimir Novaes Martinez<sup>4</sup> ao tratar do instituto do salário-de-contribuição. É ver-se:

“Com efeito, integram o salário-de-contribuição os embolsos remuneratórios, restando excluídos os pagamentos indenizatórios, ressarcitórios e os não referentes ao contrato de trabalho.

Por remuneração se entendem o salário, a gorjeta e as conquistas sociais. Salário é a contraprestação dos serviços prestados. Gorjeta, o pagamento feito por estranhos ao contrato de trabalho enfocado e devida ao sobreesforço do obreiro. Conquistas sociais, as parcelas remuneratórias sem correspondência com o prestar serviços, devendo-se, usualmente, à lei, ao contrato individual ou coletivo de trabalho (v.g., férias anuais, repouso semanal remunerado, décimo terceiro salário, salário-maternidade, etc...).

[...]

Espécie do gênero remuneração, as conquistas sociais não se inserem inteiramente no campo daquela, extrapolando-as e apresentando hipóteses de valores indenizatórios e ressarcitórios (não examinados nesta oportunidade). Disso se dá exemplo com as férias anuais, fruídas (conquista social remuneratória) e férias indenizadas (conquista social indenizatória).”

E ao contrário do que as autoridades fiscais costumam sustentar, a listagem trazida pelos artigos 28, § 9º da Lei nº 8.212/91 e 214, § 9º do Decreto nº 3.048/99 não é *numerus clausus*, já que outras verbas ou pagamentos com nomenclaturas diversas que não apresentam os requisitos necessários à adequação ao conceito de salário-de-contribuição também estão fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias.

O reconhecimento deste fato é extremamente relevante, haja vista que a evolução da relação entre os empregadores e os seus trabalhadores e a própria sociedade tem trazido novas práticas e benefícios muitas vezes dissociados dos pressupostos da habitualidade e contraprestabilidade e vinculados a objetivos indenizatórios e sociais, os quais devem ser corretamente interpretados em face da incidência das contribuições previdenciárias. Por outro

---

<sup>4</sup> MARTINEZ, Wladimir Novaes. Comentários à lei básica da previdência social. Tomo I. 4. ed. São Paulo: LTr, 2003, p. 289.

lado, destaque-se, ainda, que também não cabe ao intérprete incluir outros requisitos além daqueles previstos no citado artigo 28, § 9º para, ao final, reconhecer a intributabilidade das verbas que estariam ali abarcadas.

Nesse contexto, é de se reconhecer, portanto, que o legislador infraconstitucional, reconhecendo a prevalência dos pressupostos da habitualidade e contraprestabilidade, buscou delimitar a base de incidência das contribuições previdenciárias ao elencar no artigo 28, § 9º da Lei nº 8.212/91 diversas verbas que não integram o salário-de-contribuição por não possuírem as referidas qualidades da habilidade e contraprestabilidade. Aliás, é nesse sentido que a doutrina especializada tem se manifestado, conforme podemos verificar dos ensinamentos de Alessandro Mendes e Raphael Silva Rodrigues. Confira-se:

“Apesar da incidência da contribuição previdenciária não mais pressupor que a remuneração esteja vinculada a um contrato de trabalho, permanece o requisito da sua habitualidade para integração ao salário de contribuição. E habitualidade deve ser entendida como a situação ou previsão de que a percepção da verba irá se repetir periodicamente, em face de determinado pressuposto previamente determinado entre as partes. Ou seja, o beneficiário deverá ter condições de contar com a repetição continuada ou periódica do seu recebimento, como direito subjetivo decorrente da relação construída com a fonte pagadora. Por isso, rendimentos únicos, exclusivos ou que não possuem a previsão de se repetir (obrigação da fonte de reiterar o seu pagamento), não carregam esse requisito, não podendo ser considerados como remuneração alcançada pela incidência previdenciária.

[...]

A habitualidade é um requisito logicamente decorrente do próprio sistema de cálculo do benefício previdenciário da aposentadoria por idade ou por tempo de contribuição, que tem como base o chamado “salário de benefício”, calculado a partir “na média aritmética simples dos maiores salários-de-contribuição, correspondentes a oitenta por cento de todo o período contributivo, multiplicada pelo fator previdenciário”. A lei, nesse caso, está dando aplicação a norma constitucional que determina que “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”.

[...]

O outro requisito definidor do salário de contribuição é o caráter retributivo da verba, a sua contraprestabilidade ao trabalho prestado. Mais uma vez é a própria Lei nº 8.212/1991 que formaliza o pressuposto, ao dispor, no seu artigo 22, que integram o salário de contribuição as verbas “destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma”. A verba, para ser inclusa na base de cálculo da contribuição previdenciária, deve ser remuneratória ou contraprestativa do trabalho ou serviço prestado, devendo corresponder à totalidade ou à parcela da obrigação do empregador ou contratante em face do labor de outrem.

Nesse contexto, existem parcelas econômicas recebidas pelo empregado que não configuram contraprestação do trabalho prestado, tendo em vista que são entregues pelo empregador *para* melhor execução do trabalho e não *pela* execução do trabalho.

[...]

Assim, um dos critérios de aferição da natureza da disponibilização mais utilizados é o que diferencia a utilidade “para o trabalho” da utilidade “pelo trabalho”.

Quando a utilidade é “para o trabalho” a mesma não tem caráter contraprestacional ou remuneratório, estando vinculada à viabilização da prestação do trabalho (como, por exemplo, as diárias de viagens a trabalho, as ajudas de custo e o adiantamento de despesas necessárias ao serviço). Já no caso da utilidade “pelo trabalho”, a sua

disponibilização não visa, totalmente ou preponderantemente, a facilitação da execução do serviço, mas, sim, a remuneração do empregado pelo seu trabalho, estando patente o caráter retributivo”<sup>5</sup>.

De fato, o que deve restar claro nesse momento inicial é que os requisitos que devem estar presentes para que determinada verba seja incluída no conceito de salário-de-contribuição são muito bem definidos pela legislação, pela doutrina e pela jurisprudência, e estão vinculados principalmente aos pressupostos da habitualidade e ao caráter remuneratório do trabalho ou serviço prestado.

Fixadas essas premissas iniciais, note-se que os artigos 28, § 9º da Lei nº 8.212/91 e 214, § 9º do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, listam várias verbas que apresentam natureza indenizatória e, portanto, por não estarem inseridas no conceito de remuneração, acabam não integrando o salário-de-contribuição tal qual previsto nos artigos 28, inciso I da Lei nº 8.212/91 e 214, inciso I do RPS. E, aí, observe-se, de logo, e no ponto que aqui nos interessa, que o legislador acabou dispondo que 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 não integram o salário-de-contribuição. Veja-se:

#### **Lei nº 8.212/1991**

#### **CAPÍTULO IX - DO SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO**

**Art. 28.** Entende-se por salário-de-contribuição:

[...]

**§ 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;

\*\*\*

#### **Decreto nº 3.048/99**

#### **CAPÍTULO VII - DO SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO**

**Art. 214.** Entende-se por salário-de-contribuição:

[...]

**§ 9º** Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente:

**III** - a parcela **in natura** recebida de acordo com programa de alimentação aprovado pelo Ministério do Trabalho e Emprego, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976.” (grifei).

---

<sup>5</sup> MENDES, Alessandro; RODRIGUES, Raphael Silva. A Delimitação do Salário de Contribuição: Evolução Jurisprudencial e do Entendimento Fiscal. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 202, jul/2012, p. 13-15.

Pelo que se pode notar, a legislação de regência dispõe que as parcelas *in natura* concedidas pelos empregadores aos segurados não integrarão o salário-de-contribuição se, e se somente se, tais parcelas forem recebidas de acordo com o programa de alimentação nos termos da Lei nº 6.321/1976, que, a propósito, dispõem, na parte que aqui nos interessa, sobre o *Programa de Alimentação do Trabalhador* – PAT e que a parcela paga *in natura* não se inclui como salário-de-contribuição. É ver-se:

**“Lei nº 6321, de 14 de abril de 1976**

**Art 2º** Os programas de alimentação a que se refere o artigo anterior deverão conferir prioridade ao atendimento dos trabalhadores de baixa renda e limitar-se-ão aos contratados pela pessoa jurídica beneficiária.

**§ 1º** O Ministério do Trabalho articular-se-á com o Instituto Nacional de Alimentação e Nutrição - INAN, para efeito do exame e aprovação dos programas a que se refere a presente Lei. (Renumerado do parágrafo único, pela Medida Provisória nº 2.164-41, de 2001)

**§ 2º** As pessoas jurídicas beneficiárias do Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT poderão estender o benefício previsto nesse Programa aos trabalhadores por elas dispensados, no período de transição para um novo emprego, limitada a extensão ao período de seis meses. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.164-41, de 2001)

**§ 3º** As pessoas jurídicas beneficiárias do PAT poderão estender o benefício previsto nesse Programa aos empregados que estejam com contrato suspenso para participação em curso ou programa de qualificação profissional, limitada essa extensão ao período de cinco meses. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.164-41, de 2001)

**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.

**Art 4º** O Poder Executivo regulamentará a presente Lei no prazo de 60 (sessenta) dias.” (grifei).

O PAT, como o próprio nome sugere, constitui um programa que visa prover alimentação ao trabalhador, prioritariamente, e não de forma excludente, àquele que é de baixa renda, não em caráter retributivo do trabalho que ele presta à sociedade que o remunera, já que, no final, e de acordo com a distinção que a doutrina e a jurisprudência fazem em matéria de direito do trabalho, a alimentação é fornecida ao trabalhador não pelo trabalho, mas, sim, para o trabalho<sup>6</sup>.

Decerto que na vida moderna o dinheiro em espécie que, aliás, é o meio de pagamento por excelência, vem sendo substituído por outros instrumentos representativos da moeda em circulação e que, igualmente, prestam-se à extinção das mais variadas obrigações. E, aí, reconheça-se que o entendimento da Secretaria da Receita Federal – SRF e da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN sempre foi no sentido de que o auxílio alimentação *in natura* apenas não deveria compor o salário-de-contribuição nas hipóteses em que o empregador estivesse inscrito no *Programa de Alimentação do Trabalhador* – PAT.

---

<sup>6</sup> SILVA, Fabiana Carsoni A. Fernandes. A Alimentação Fornecida ao Trabalhador, não “in natura”, mas por meio de Vale-Refeição ou Cartão – Análise da Legislação Tributária e da Jurisprudência do Tribunal Superior do Trabalho e do Superior Tribunal de Justiça. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 176, mai/2010, p. 30/31.

Ocorre que o Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento no sentido de que o pagamento *in natura* do auxílio-alimentação 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, conforme se observa do precedente citado abaixo:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. FGTS. ALIMENTAÇÃO IN NATURA. NÃO INCIDÊNCIA.

1. A jurisprudência desta Corte é pacífica no sentido de que 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, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT. Pela mesma razão, não integra a base de cálculo das contribuições para o FGTS.

2. Recurso especial desprovido.

(REsp 827.832/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/11/2007, DJ 10/12/2007, p. 298).” (grifei).

Nesse contexto, destaque-se, ainda, que a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional acabou elaborando o Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011 reconhecendo o entendimento consolidado no âmbito do STJ de que o pagamento do auxílio alimentação *in natura* não sofre a incidência da contribuição previdenciária por não possuir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no PAT e, portanto, acabou por recomendar a não apresentação de contestação, interposição de recursos e a desistência dos recursos já interpostos que tratam de tal matéria, conforme se verifica dos trechos abaixo colacionados:

**“Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011**

O presente Parecer tem como escopo analisar a viabilidade de edição de ato declaratório, com base no art. 19, inciso II, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, no art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 19972, que dispensa a apresentação de contestação, a interposição de recursos e a desistência dos já interpostos em relação às demandas/decisões judiciais que fixam o entendimento de que o pagamento *in natura* do auxílio-alimentação não sofre a incidência da contribuição previdenciária.

[...]

4. O entendimento sustentado pela União em juízo é o de que o auxílio-alimentação pago *in natura* ostenta natureza salarial e, portanto, integra a remuneração do trabalhador, razão pela qual deve haver incidência da contribuição previdenciária.

5. 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 à produtividade e eficiência funcionais.

9. Por conseguinte, o STJ consagra, de modo pacífico, o entendimento no sentido de que o pagamento *in natura* do auxílio-alimentação não sofre a incidência de contribuição previdenciária.

**III**

10. Dimana da leitura das decisões acima transcritas a firme posição do STJ, contrária ao entendimento da Fazenda Nacional acerca da matéria, que sempre foi no sentido da incidência da contribuição previdenciária sobre as verbas em análise.

[...]

12. Por essas razões, impõe-se reconhecer que todos os argumentos que poderiam ser levantados em defesa dos interesses da União foram rechaçados pelo STJ nessa matéria, circunstância que conduz à conclusão acerca da impossibilidade de modificação do seu entendimento.

13. Nesses termos, não há dúvida de que futuros recursos que versem sobre o referido tema apenas sobrecarregarão o Poder Judiciário, sem nenhuma perspectiva de sucesso para a Fazenda Nacional. Portanto, continuar insistindo em tal tese significará apenas alocar os recursos colocados à disposição da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em causas nas quais, previsivelmente, não se terá êxito.

[...]

19. Por fim, merece ser ressaltado que o presente Parecer não implica, em hipótese alguma, o reconhecimento da correção da tese adotada pelo STJ. O que se reconhece é a pacífica jurisprudência desse Tribunal Superior, a recomendar a não apresentação de contestação, a não interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, eis que os mesmos se mostrarão inúteis e apenas sobrecarregarão o Poder Judiciário e a própria Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.” (grifei).

Tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional editou o Ato Declaratório nº 03/2011 por meio do qual acabou autorizando a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos recursos já interpostos nas ações que visem obter a declaração de que sobre o pagamento *in natura* do auxílio alimentação não há incidência de contribuição previdenciária, nos termos do artigo 19, inciso II da Lei nº 10.522/2002<sup>7</sup>. Confira-se:

#### **Ato Declaratório PGFN nº 3º, de 20 de dezembro de 2011**

“Nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento *in natura* do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária”.

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”

---

<sup>7</sup> Cf. Lei nº 10.522/2002. Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional dispensada de contestar, de oferecer contrarrazões e de interpor recursos, e fica autorizada a desistir de recursos já interpostos, desde que inexistam outros fundamentos relevantes, na hipótese em que a ação ou a decisão judicial ou administrativa versar sobre: II - tema que seja objeto de parecer, vigente e aprovado, pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, que conclua no mesmo sentido do pleito do particular.

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).”

Com efeito, é de se notar que os entendimentos perfilhados nos atos declaratórios da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional em que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos devem ser aqui reproduzidos por força do artigo 62, § 1º, inciso II, alínea “c” do Regimento Interno do CARF – RICARF, aprovado pela MF nº 343, de 09 junho de 2015. Veja-se:

**“Portaria MF n. 343, de 09 de junho de 2015**

“**Art. 62.** Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

[...]

**II** - que fundamente crédito tributário objeto de:

[...]

**c)** Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002.”

A partir de então, registre-se que a jurisprudência deste Tribunal Administrativo tem se consolidado no sentido de que o auxílio alimentação *in natura* *não integra* o conceito de salário-de-contribuição por não apresentar natureza salarial e ainda que o empregador não esteja inscrito no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT, conforme se observa da ementa abaixo reproduzida:

**“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/11/2008 a 31/07/2009

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. ALIMENTAÇÃO. PAGAMENTO IN NATURA. SEM ADESÃO AO PAT. AUSÊNCIA DE NATUREZA SALARIAL. NÃO INCIDÊNCIA.

O fornecimento de alimentação *in natura* aos empregados 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.

(Processo nº 10675.001105/2008-62. Acórdão nº 9202-005.383. Conselheiro(a) Relator(a) Rita Eliza Reis da Costa Cacchieri. Sessão de 26/04/2017. Acórdão publicado em 05/07/2017.”

Considerando, portanto, que único motivo da autuação teria sido a não comprovação do cadastramento no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT, conforme se verifica do item II – A – *PAGAMENTOS A SEGURADOS EMPREGADOS A TÍTULO DE ALIMENTAÇÃO – Levantamento PAT* do Relatório Fiscal (fls. 95) e que, por outro lado, a jurisprudência deste Tribunal é pacífica no sentido de que o auxílio alimentação *in natura* não apresenta natureza salarial ainda que o empregador não esteja inscrito no PAT e que, por

isso mesmo, não deve integrar o salário-de-contribuição, entendo por acolher as razões tais quais formuladas pela empresa recorrente nesse ponto para, ao final, dar provimento ao recurso voluntário.

### **Conclusão**

Por todo o exposto e por tudo que consta nos autos, conheço do recurso voluntário e entendo por dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega