



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 15983.001025/2008-47  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2301-008.182 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 6 de outubro de 2020  
**Recorrente** TRANSP. TERRAPL. E PARTIC. RUBÃO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

**NULIDADE. INOCORRÊNCIA**

Afasta-se a hipótese de ocorrência de nulidade do lançamento quando resta configurado que não houve o alegado cerceamento de defesa e nem vícios durante o procedimento fiscal. Verificada correta adequação do sujeito passivo da obrigação tributária principal, deve ser afastado o argumento de ilegitimidade passiva.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA. NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LEVANTAMENTO DE DÉBITO. REMUNERAÇÃO PAGA AOS SEGURADOS EMPREGADOS. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR. PAT. 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, mesmo que a empresa não esteja inscrita no Programa de alimentação do Trabalhador PAT.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar, e no mérito, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros João Maurício Vital, Maurício Dalri Timm do Valle e Fernanda Melo Leal (relatora), que negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Wesley Rocha.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal – Relator

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: João Mauricio Vital, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Fernanda Melo Leal, Paulo Cesar Macedo Pessoa, Leticia Lacerda de Castro, Mauricio Dalri Timm do Valle e Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

## Relatório

Trata-se de AI referente a contribuições devidas à Seguridade Social relativas à parte de TERCEIROS (Salário-Educação, INCRA, SEST, SENAT) sobre a parcela "in natura" ou salário indireto alimentação constantes do Livro Diário, contas 45110, 46110 e 47009, nas competências de 01/2004 a 12/2004.

O montante do crédito para a Seguridade Social é de R\$140.358,00. Os lançamentos foram efetuados com base nas folhas de pagamento, Livros Diário e Razão e Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica- DIRPJ.

A Empresa recebeu o AI e apresentou defesa tempestiva, alegando que:

=> no Livro Diário e Razão, através da conta contábil de despesas operacionais denominada "LANCHES E REFEIÇÕES", cujos códigos contábeis eram 45110, 46100 e 47009, registrava-se Notas Fiscais de despesas por reembolsos aos motoristas carreteiros e "truck", funcionários da Empresa que viajam a serviço durante o mês e que almoçam em bares e restaurantes nas diversas cidades para onde se deslocam. A empresa não se utilizou de dedução de qualquer benefício para redução de impostos e contribuições, como previsto em lei, de acordo com a DIRPJ apresentada ao agente fiscal.

Tendo em vista as considerações feitas, necessário a definição de salário "in natura" para demonstrar a insubsistência do lançamento. O agente fiscalizador jamais poderia confundir ou classificar as despesas de "LANCHES E REFEIÇÕES" como salário "in natura", inexistindo qualquer semelhança como fornecimento de refeições. Toda a documentação pertinente que comprova o alegado já foi fornecida. Assim requer a nulidade do Auto de Infração.

A DRJ São Paulo, na sequência de análise dos documentos acostados aos autos, manifestou seu entendimento no sentido de que:

=> preliminarmente, cumpre lembrar que o artigo 28, da lei 8212, de 24/07/91, determina que salário-de-contribuição para o empregado e trabalhador avulso é "a remuneração auferida em uma e 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 forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo e disposição de empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa".

No presente caso, o fato do lançamento denominar-se "LANCHES E REFEIÇÕES" e não "VALE REFEIÇÃO" não modifica o fato da empresa ter arcado com os lanches e refeições de empregados a seu serviço. O lançamento fiscal deve ater-se aos termos da lei, não tendo a doutrina força para modificar as determinações legais vigentes.

A lei traz como única possibilidade de não incidência de contribuições previdenciárias as verbas pagas a título de alimentação conforme parágrafo 9º, do artigo 28 - "os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho".

O relatório fiscal informa que, no período no ano de 2004, o objeto social da empresa era o transporte de cargas. A impugnante alega que os empregados que recebem o benefício estão em deslocamento por necessidade de serviço, entretanto, não traz aos autos qualquer documentação comprobatória do fato, tais como: qual a necessidade da Empresa em manter empregados em deslocamento, quem são os empregados detentores do benefício, onde estavam quando o receberam, as Notas Fiscais que comprovem, efetivamente, os valores recebidos, individualmente, a esse título, e a habitualidade dos pagamentos.

O fato é que a Empresa fornece valores expressivos a título de alimentação aos seus empregados, sem a devida inscrição no PAT, e sem a comprovação de que se encaixa nos requisitos necessários para a dispensa do recolhimento das contribuições sociais. Assim, conclui a DRJ que são devidos os valores apurados e vota no sentido de considerar PROCEDENTE o lançamento, mantendo a exigência do crédito tributário lançado.

Em sede de Recurso Voluntário, o contribuinte segue sustentando o quanto alegado anteriormente, vale dizer, sustentando que não pode ser mantido o lançamento posto que o alimento provido era de fundamental necessidade dos trabalhadores.

## **Voto Vencido**

Conselheira Fernanda Melo Leal, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade. Portanto, merece ser conhecido.

## **Preliminar - Nulidade**

No presente processo houve o atendimento integral a todos requisitos específicos da notificação fiscal - houve o regular lançamento, procedimento administrativo por meio do qual o órgão que administra o tributo qualificou o sujeito passivo, consignou o valor do crédito tributário devido, o prazo para recolhimento ou apresentação de impugnação ao lançamento, bem como a disposição legal infringida, constando a indicação do cargo e o número de matrícula do chefe do órgão expedidor.

Verifica-se, pois, que a nulidade do lançamento somente poderia ser declarada no caso de não constar, ou constar de modo errôneo, a descrição dos fatos ou o enquadramento legal de modo a consubstanciar preterição do direito à defesa. Fato esse que não ocorreu em nenhuma hipótese no processo em análise.

A descrição dos fatos é um dos requisitos essenciais à formalização da exigência tributária, mediante o procedimento de lançamento. Por meio da descrição, revelam-se os motivos que levaram ao lançamento, estabelecendo a conexão entre os meios de prova coletados e/ou produzidos e a conclusão a que chegou a autoridade fiscal. Seu objetivo é, primeiramente, oportunizar ao sujeito passivo o exercício do seu direito constitucional de ampla defesa e do contraditório, dando-lhe pleno conhecimento do desenrolar dos fatos e, após, convencer o julgador da plausibilidade legal da notificação, demonstrando a relação entre a matéria consubstanciada no processo administrativo fiscal com a hipótese descrita na norma jurídica.

É necessário, portanto, que o auditor-fiscal relate com clareza os fatos ocorridos, as provas e evidencie a relação lógica entre estes elementos de convicção e a conclusão advinda deles. Não é necessário que a descrição seja extensa, bastando que se articule de modo preciso os elementos de fato e de direito que levaram o auditor ao convencimento de que a infração deve ser imputada ao contribuinte. TUDO isto foi devidamente atendido pelas autoridades fiscais.

Assim, resta claro que não houve qualquer arbitrariedade ou atitude sorrateira por parte da autoridade fiscal. Pelo contrário. O procedimento fiscal sempre primou pela transparência e oportunidade de colaboração do contribuinte.

Ademais, não houve também qualquer ofensa aos princípios do contraditório e da ampla defesa (artigo 5º, inciso LV da CF/88). Ao contrário, o recorrente teve resguardado o seu direito à reação contra atos que lhe foram supostamente desfavoráveis, momento esse em que a parte interessada exerceu o direito à ampla defesa, cujo conceito abrange o princípio do contraditório.

A observância da ampla defesa ocorre quando é dada ou facultada a oportunidade à parte interessada em ser ouvida e a produzir provas, no seu sentido mais amplo, com vista a demonstrar a sua razão no litígio.

Desta forma, quando a Administração Pública antes de decidir sobre o mérito de uma questão administrativa dá à parte contrária à oportunidade de impugná-la da forma mais ampla que entender, o que aconteceu no processo em epígrafe, não está infringindo, nem de longe, os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório

Resta muito claro, pois, que o contribuinte teve todos os seus direitos de defesa devidamente reservados e garantidos, o processo fiscal cumpriu todas as suas etapas, a notificação fiscal está completa e clara, e o contribuinte teve acesso a tudo. Assim, não merece acolhimento esta preliminar levantada.

### **ÔNUS PROVA**

No presente caso, os argumentos apresentados em sede de Recurso Voluntário praticamente não se diferem do quanto levantado na Impugnação. Tendo em vista que toda a documentação e fundamentação foram detalhadamente analisadas na decisão de piso, ratifico e reitero o quanto decidido pela DRJ.

Ainda assim, discorre-se brevemente sobre os principais pontos, para que não restem dúvidas quanto aos motivos da manutenção do lançamento.

Verifica-se, de forma prática e objetiva, que o objeto social da empresa era o transporte de carga, que a empresa dispendeu valores expressivos a título de alimentação aos seus empregados, sem a devida inscrição no PAT, e sem a comprovação de que se encaixa nos requisitos necessários para a dispensa do recolhimento das contribuições sociais.

Em sede de Recurso nada mais faz do que repetir os mesmos argumentos, no entanto, não traz nenhuma prova que consubstancie que de fato poder-se-ia aplicar a hipótese de exceção, qual seja de não considerar o valor como base de contribuição social.

Apenas por amor ao debate, merece trazer à baila o princípio pela busca da verdade material. Sabemos que o processo administrativo sempre busca a descoberta da verdade material relativa aos fatos tributários. Tal princípio decorre do princípio da legalidade e, também, do princípio da igualdade. Busca, incessantemente, o convencimento da verdade que, hipoteticamente, esteja mais próxima da realidade dos fatos.

De acordo com o princípio são considerados todos os fatos e provas novos e lícitos, ainda que não tragam benefícios à Fazenda Pública ou que não tenham sido declarados. Essa verdade é apurada no julgamento dos processos, de acordo com a análise de documentos, oitiva das testemunhas, análise de perícias técnicas e, ainda, na investigação dos fatos. Através das provas, busca-se a realidade dos fatos, desprezando-se as presunções tributárias ou outros procedimentos que atentem apenas à verdade formal dos fatos. Neste sentido, deve a administração promover de ofício as investigações necessárias à elucidação da verdade material para que a partir dela, seja possível prolatar uma sentença justa.

A verdade material é fundamentada no interesse público, logo, precisa respeitar a harmonia dos demais princípios do direito positivo. É possível, também, a busca e análise da verdade material, para melhorar a decisão sancionatória em fase revisional, mesmo porque no Direito Administrativo não podemos falar em coisa julgada material administrativa.

A apresentação de provas e uma análise nos ditames do princípio da verdade material estão intrinsecamente relacionadas no processo administrativo, pois a verdade material apresentará a versão legítima dos fatos, independente da impressão que as partes tenham daquela. A prova há de ser considerada em toda a sua extensão, assegurando todas as garantias e prerrogativas constitucionais possíveis do contribuinte no Brasil, sempre observando os termos especificados pela lei tributária.

A jurisdição administrativa tem uma dinâmica processual muito diferente do Poder Judiciário, portanto, quando nos depararmos com um Processo Administrativo Tributário, não se deve deixar de analisá-lo sob a égide do princípio da verdade material e da informalidade.

No que se refere às provas, é necessário que sejam perquiridas à luz da verdade material, independente da intenção das partes, pois somente desta forma será possível garantir o um julgamento justo, desprovido de parcialidades.

Soma-se ao mencionado princípio também o festejado princípio constitucional da celeridade processual, positivado no ordenamento jurídico no artigo 5º, inciso LXXVIII da Constituição Federal, o qual determina que os processos devem desenvolver-se em tempo razoável, de modo a garantir a utilidade do resultado alcançado ao final da demanda.

Ratifico, ademais, a necessidade de fundamento pela autoridade fiscal, dos fatos e do direito que consubstancia o lançamento. Tal obrigação, a motivação na edição dos atos administrativos, encontra-se tanto em dispositivos de lei, como na Lei n.º 9.784, de 1999, como talvez de maneira mais importante em disposições gerais em respeito ao Estado Democrático de Direito e aos princípios da moralidade, transparência, contraditório e controle jurisdicional.

Desta feita, com fulcro nos festejados princípios e baseando-se nas argumentações e documentações apresentadas ao longo dos autos do presente processo, entendo que deve ser NEGADO provimento ao Recurso Voluntário e ser mantido o lançamento fiscal nos moldes efetuados.

### **CONCLUSÃO:**

Diante tudo o quanto exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar levantada e no mérito NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos moldes acima expostos.

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal

### **Voto Vencedor**

Wesley Rocha – Redator Designado

Ao pedir vênia à relatora, divergimos da conclusão do voto lançado.

Conforme consta dos autos, a fiscalização verificou a existência de conta contábil denominada "lanches e refeições" na qual foram lançadas as despesas decorrentes das restituições dos valores gastos pelos funcionários da autuada ( motoristas de caminhões que prestam serviços externos) em lanches e refeições , e considerou tais reembolsos como salário indireto sobre os quais deveria incidir a contribuição previdenciária. Isso porque a empresa não estaria registrada no PAT, conforme já relatado e informado pela relatora.

Conforme determinada o artigo 28 Lei 8.212/91 são salários contribuição os valores que uma vez pagos, devidos ou creditados a qualquer título aos segurados obrigatórios, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades, determinam a ocorrência do fato gerador, do qual decorre a formação de crédito a

favor da Seguridade Social, em contrapartida, de débito para o contribuinte, com a referida transcrição:

“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;”.

Os fatos giram em torno do pagamento de salários *in natura*, pagos pela recorrente sem a devida inscrição Programa de Alimentação do Trabalhador. A fiscalização menciona tão somente a não inscrição no PAT para lançar as verbas tributárias, não dando mais detalhes sobre os valores devidos especificados da rubrica lançada. Explicou a recorrente que apenas repõe os valores depreendidos, e que a situação exposta (e real da empresa recorrente) é totalmente diversa da hipótese de concessão de vale-refeição ou ticket alimentação.

O parágrafo 9, item c, do artigo 28, da lei 8.212/91, determina que não integram o salário-contribuição as parcelas *in natura*:

“§ 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](#).

Nesse contexto, a empresa que fornece alimentação aos seus empregados, por meio da rubrica lanches/refeições lançadas na contabilidade, e que deseja a exclusão da incidência previdenciária, nos termos do art. 3º da Lei nº 6.321, de 14/04/76, regulamentada pelo Decreto nº 78.676, de 08.11.76 (DOU de 09/11/76) deve estar devidamente inscrita e aprovada no Programa de Alimentação do Trabalhador, nos moldes estabelecidos no Decreto nº 05, de 14/01/91 e Portarias do Ministério do Trabalho e Emprego- MTE.

A autuação diz respeito exclusivamente ao não registro do PAT por parte da recorrente, o que incidiu as contribuições e fiscalização realizada, conforme se constata do relatório fiscal (e-fl. 39):

1.1.1 Salário in natura dos servidores administrativos \_- vale compra – dado aos mesmos sem que o órgão esteja cadastrado no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, do período de 05/2004 a 12/2005 Os valores foram extraídos dos empenhos conforme discriminado no Relatório de Lançamento em anexo”.

Ocorre que está pacificado que a falta de inscrição no PAT não é capaz unicamente de fazer incidir as contribuições sobre as rubricas exigidas, senão vejamos as decisões desse colendo tribunal:

**Ementa(s)**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS  
Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/2004  
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA. NOTIFICAÇÃO FISCAL  
DE LEVANTAMENTO DE DÉBITO. NFLD. REMUNERAÇÃO PAGA  
AOS SEGURADOS EMPREGADOS. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO  
DO TRABALHADOR. PAT. 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, mesmo que a empresa não esteja inscrita no Programa de alimentação do Trabalhador PAT. (Acórdão n.º 2202-007.357, julgado em 07/10/2020, de relatoria do Conselheiro Ricardo Chiavegatto de Lima).

**Ementa(s)**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS  
Período de apuração: 01/01/2007 a 31/07/2007  
SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO.  
FORNECIMENTO IN NATURA. ISENÇÃO. INSCRIÇÃO NO PAT.  
PRESCINDÍVEL.

O fornecimento de alimentos “*in natura*” não se reveste de natureza salarial, porquanto é isento da contribuição social previdenciária, independentemente da regularidade do fornecedor perante o Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT). (Acórdão n.º 2402-008.768, sessão de julgamento 03/08/2020, de relatoria do Conselheiro Francisco Ibiapino Luz).

Ainda, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já pacificou que o descumprimento da mera formalidade de adesão ao PAT, por si só, não afasta a isenção referente à contribuição social previdenciária que incidiria sobre dito auxílio-alimentação se pago “*in natura*”. Tratam-se de decisões vistas nos EREsp 603.509/CE; REsp 1.196.748/RJ; AgRg no REsp 1.119.787/SP; AgRg no AREsp 5.810/SC; AgRg no REsp 1.426.319/SC; REsp 827.832/RS; REsp 1.467.236/CE e RESP 977.238/RS, deste último, transcrevo excerto: A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento no sentido de que o pagamento *in natura* do auxílio-alimentação, isto é, quando a própria alimentação é fornecida pela empresa, 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.

Nessa perspectiva, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) editou o Ato Declaratório n.º 03, de 20 de dezembro de 2011, aprovado pelo Ministro da Fazenda, dispensando a apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, contemplando discussão acerca da incidência de contribuições sociais previdenciárias sobre o auxílio alimentação concedido *in natura*, independentemente de inscrição do fornecedor no PAT, nestes termos:

Ato Declaratório PGFN n.º 3, de 2011: 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 n.º 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto n.º 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/N.º 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 inexista outro fundamento relevante: "nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento in natura do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária" . JURISPRUDÊNCIA: Resp n.º 1.119.787-SP (DJe 13/05/2010), Resp n.º 922.781/RS (DJe 18/11/2008), EREsp n.º 476.194/PR (DJ 01.08.2005), Resp n.º 719.714/PR (DJ 24/04/2006), Resp n.º 333.001/RS (DJ 17/11/2008), Resp n.º 977.238/RS (DJ 29/ 11/ 2007).

Registra-se que o entendimento sobre a questão vincula as decisões deste Conselho, e é de aplicação obrigatória, conforme preceitua o art. 62, §1º, inciso II, alínea “c”, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015.

Assim, deve ser dado PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Wesley Rocha – Redator Designado