



**Ministério da Economia**  
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



**Processo n°** 18050.008668/2008-31  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** **9202-008.210 – CSRF / 2ª Turma**  
**Sessão de** 25 de setembro de 2019  
**Recorrente** SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM INDUSTRIAL  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

ALIMENTAÇÃO FORNECIDA POR MEIO DE VALE REFEIÇÃO/ALIMENTAÇÃO. FALTA DE ADESÃO AO PAT. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INAPLICABILIDADE DO ATO DECLARATÓRIO PGFN N.º 03/2011.

Para o gozo da isenção prevista na legislação previdenciária, no caso do pagamento de auxílio alimentação por meio de vale refeição/alimentação, a empresa deverá comprovar a sua regularidade perante o Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT. Inaplicável o Ato Declaratório PGFN n° 03/2011, considerando não se tratar de fornecimento de alimentação “*in natura*”.

CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO. PREVALÊNCIA SOBRE NORMA TRIBUTÁRIA. IMPOSSIBILIDADE.

A previsão de determinado benefício em acordo/convenção coletiva de trabalho não exclui a incidência das contribuições previdenciárias a ele relativas, a menos que exista previsão legal nesse sentido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Ana Paula Fernandes, Ana Cecília Lustosa da Cruz, João Victor Ribeiro Aldinucci e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho (Relator), Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maurício Nogueira Righetti, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, João Victor Ribeiro Aldinucci e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

## Relatório

O presente auto de infração é referente a contribuições devidas à Seguridade Social relativas à parte da empresa sobre a remuneração de empregados, incluindo a parcela destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em virtude dos riscos ambientais do trabalho, além das contribuições incidentes sobre as remunerações de segurados contribuintes individuais.

Em sessão plenária de 23/08/2011, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão n.º 2803-00.931 (fls. 356/361), assim ementado:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

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

*FORNECIMENTO DE ALIMENTAÇÃO SEM ADESÃO AO PAT -  
INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO*

*O valor referente ao fornecimento de alimentação aos empregados, sem a adesão ao programa de alimentação aprovado pelo Ministério do Trabalho - PAT, integra o salário de contribuição por possuir natureza salarial.*

*Recurso Voluntário Negado*

O resultado do julgamento foi registrado nos seguintes termos: “Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Relator(a).”

O processo foi encaminhado à unidade de origem da Receita Federal do Brasil para ciência, por parte do contribuinte, do Acórdão de Recurso Voluntário, o que ocorreu em 1º/11/2012. Em 14/11/2012, foi apresentado o presente Recurso Especial (fls. 366/378), no intuito de rediscutir a matéria “**incidência de contribuição sobre o auxílio alimentação, pago sem inscrição válida no PAT**”.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, nos termos do Despacho n.º 2300-167/2013, de 09/04/2013 (fls. 402/404).

À guisa de paradigma, o Contribuinte apresenta os Acórdãos n.º 2402-002.665 e n.º 2402-02.817, cujas ementas transcreve-se a seguir:

- Acórdão paradigma n.º 2402-002.665:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/09/2004 a 31 /12/2007*

*SALÁRIO INDIRETO. AJUDA ALIMENTAÇÃO. IN NATURA. NÃO  
INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA*

*Não há incidência de contribuição previdenciária sobre os valores de alimentação fornecidos in natura, conforme entendimento contido no Ato Declaratório n.º 03/2011 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).*

*Recurso Voluntário Provido em Parte.*

- Acórdão paradigma n.º 2402-02.817:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/11/2005 a 31/12/2006*

*[...]*

*AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO. PAT. INSCRIÇÃO. DESNECESSIDADE.*

*Não incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de auxílio-alimentação, independentemente de prévia inscrição do contribuinte no PAT - Programa de Alimentação do Ministério do Trabalho, nos termos do Ato Declaratório PGFN n.º 03/2011.*

*Recurso voluntário provido.*

O Contribuinte, em síntese, apresenta os seguintes argumentos:

- a Fiscalização sustenta, equivocadamente, que os valores pagos aos segurados referentes à alimentação constituem base de cálculo de contribuições previdenciárias;
- que, no entanto, muito embora a alimentação fornecida habitualmente pelo empregador ao empregado consista, em princípio, parcela salarial (art. 458 da CLT), observa-se que, no caso, sobressai determinada situação legalmente permitida que assegura a não integração do auxílio alimentação ao salário e, por consequência, a não incidência de contribuições previdenciárias sobre o benefício em discussão;
- trata-se de hipótese da existência de Acordos Coletivos de Trabalho firmados pelo Sindicato dos Empregados em Entidades Culturais, Recreativas, de Assistência Social, de Orientação e Formação Profissional do Estado da Bahia - SENALBA com o Grupo Econômico ao qual o Contribuinte pertence, no bojo dos quais, ao se estabelecer a participação das Entidades no custeio da alimentação de seus empregados, consigna, de forma expressa, que o benefício não integraria o salário para qualquer efeito legal;
- os Acordos Coletivos em questão foram sido firmados com o SENALBA pelos respectivos departamentos regionais baianos do Serviço Social da Indústria - SESI e do Instituto Euvaldo Lodi – IEL;
- os termos dos Acordos Coletivos regem a relação mantida pela impugnante com os seus empregados e, em consequência, considerando as estipulações relativas ao auxílio alimentação, o Contribuinte ficaria exonerado de recolher contribuições previdenciárias sobre aquele benefício;
- ainda nesse aspecto, vale ressaltar que o acordo coletivo, nos termos do art. 611 e parágrafos da CLT, constitui meio apto a definir condições de trabalho a serem observadas em relação a todos os trabalhadores de uma empresa, podendo empregador e sindicato, inclusive, dispor sobre a natureza do auxílio alimentação

através daquele pacto, o que também seria entendimento da melhor jurisprudência;

- o caráter não-salarial do auxílio alimentação em análise encontra-se consignado não apenas nos Acordos Coletivos de Trabalho firmados pelas Entidades integrantes do Grupo Econômico a que pertence o Contribuinte, mas também no fato de que a concessão de tal benefício sempre teria se dado de forma onerosa ao empregado;

- o Contribuinte sempre transferiu aos seus funcionários a responsabilidade pelo custeio de parte do montante destinado ao auxílio alimentação, o que retira o caráter gratuito do benefício, fazendo com que o mesmo não configure parcela salarial e, assim, havendo a participação do empregado no custeio do auxílio alimentação, têm-se que sua concessão passa a ser onerosa, deixando aquela parcela de figurar como uma contraprestação dos serviços prestados pelo obreiro, o que estaria esposado no entendimento da jurisprudência.

Por fim, requer o Sujeito Passivo que seu recurso seja conhecido e provido, para reformar o acórdão recorrido, no sentido de decretar improcedente o auto de infração que originou o presente processo.

O autos foram, então, à PGFN para ciência do Acórdão, do Recurso Especial do Contribuinte e do despacho que lhe seguimento, o que ocorreu em 22/07/2013 (fl. 405).

Em 25/07/2013, foram apresentadas contrarrazões ao Recurso Especial pela Fazenda Nacional (fls. 406/413), com as alegações a seguir resumidas:

- nos termos do art. 28 da Lei n.º 8.212/91, para o segurado empregado se entende por salário-de-contribuição a totalidade dos rendimentos destinados a retribuir o trabalho, incluindo nesse conceito os ganhos habituais sob a forma de utilidades;

- conforme disposto na alínea “c”, do § 9º, do art. 28, da Lei n.º 8.212/1991, o legislador ordinário expressamente excluiu do salário-de-contribuição a parcela “*in natura*” recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei n.º 6.321/1976;

- para a não incidência da Contribuição Previdenciária é imprescindível que o pagamento seja feito “*in natura*”;

- inexistindo comprovação de participação do contribuinte no PAT, é inequívoco que a verba paga a título de auxílio-alimentação não está incluída na hipótese legal de isenção, prevista na alínea “c”, § 9º, art. 28, da Lei n.º 8.212/91;

- no PAT, a empresa somente pode optar pelas seguintes modalidades de execução: a) Autogestão (serviço próprio): a empresa beneficiária assume toda a responsabilidade pela elaboração das refeições, desde a contratação de pessoal até a distribuição aos usuários; b) Terceirização (Serviços de terceiros);

- o fornecimento das refeições é formalizado por intermédio de contrato firmado entre a empresa beneficiária e as concessionárias e, neste caso, tanto a empresa beneficiária quanto a empresa fornecedora/prestadora do serviço deveriam estar inscritas no PAT;

- 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;

- onde o legislador não dispôs de forma expressa, não pode o aplicador da lei estender a interpretação, sob pena de violar-se os princípios da reserva legal e da isonomia;

- caso o legislador tivesse desejado excluir da incidência de contribuições previdenciárias a parcela paga em pecúnia referente ao auxílio-alimentação, teria feito menção expressa na legislação previdenciária, mas, ao contrário, fez menção expressa de que apenas a parcela paga “*in natura*” não integra o salário-de-contribuição;

- a Lei n.º 10.243/01 alterou a CLT, mas não interferiu na legislação previdenciária, pois esta é específica;

- o art. 458 da CLT refere-se ao salário para efeitos trabalhistas, para incidência de contribuições previdenciárias há o conceito de salário-de-contribuição, com definição própria e possuindo parcelas integrantes e não integrantes;

- as parcelas não integrantes estão elencadas exhaustivamente no art. 28, § 9º da Lei n.º 8.212/91;

- a prova mais robusta de que a verba para efeito previdenciário não coincide com a verba para incidência de direitos trabalhistas, é fornecida pela própria Constituição Federal;

Conforme o art. 195, § 11 da Carta Magna, os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei.

Por fim, a PGFN pugna seja negado provimento ao recurso especial do Contribuinte.

## Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho - Relator

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

De forma a contextualizar a análise aqui empreendida, convém ressaltar que 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, a Lei nº 8.212/1991, por intermédio de seus arts. 22 e 28 instituiu as bases sobre as quais incidem as contribuições previdenciárias de empregadores e empregados, que abrangem o total das remunerações pagas/recebidas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados que lhe prestem serviços, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades.

Assim, a princípio, a base de cálculo das contribuições previdenciárias 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 *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.

A definição sobre a incidência ou não das contribuições sociais em relação à rubrica objeto de lançamento deve levar em consideração sua natureza jurídica, a 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;*

*[...]*

No mesmo sentido é o art. 3º da Lei nº 6.321/1976 que dispõe:

*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.*

Nos termos das disposições legais encimadas, para que a parcela referente à alimentação *in natura* recebida pelo segurado empregado seja excluída do salário-de-contribuição é necessário que 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.

Não se olvide que o descumprimento dos requisitos necessários ao gozo da isenção têm como consequência lógica a incidência da exação tributária. Cabe aqui ressaltar que o art. 111 do CTN estabelece que as normas afetas a outorga de isenção devem ser interpretadas literalmente.

A despeito do que dispõe a legislação trabalhista e tributária, 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 ao 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.*

Em virtude do entendimento do STJ, foi editado o 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 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, 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.

No caso concreto, a matéria devolvida à apreciação deste Colegiado refere-se especificamente a auxílio alimentação pago por meio de vale refeição/alimentação. Não há qualquer contestação quanto o que fora apurado pela Fiscalização de que o auxílio alimentação foi disponibilizado aos trabalhadores da empresa atuada pela utilização de tal instrumento.

Contudo, o Ato Declaratório PGFN nº 3/2011, bem assim os julgados do STJ que fomentaram sua edição, dentre os quais encontra-se o AgRg ao REsp nº 1.119.787 (ementa reproduzida acima), fazem referência a auxílio-alimentação *in natura*, o que, nos termos da jurisprudência daquela Corte, quer dizer: “*alimentação fornecida pela empresa*”, ou seja, o pagamento do benefício feito por meio de vale refeição/alimentação não está abrangido pelo ato administrativo da PGFN e nem pelas decisões judiciais aqui suscitadas.

Desse modo, para se beneficiar da isenção prevista na alínea “c” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 a empresa necessitaria cumprir rigorosamente os requisitos previstos nesse dispositivo, isto é, o benefício teria de observar as diretrizes dos programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e Emprego, o que não se verifica na situação ora analisada.

O cumprimento dos requisitos do PAT pressupõe a regular inscrição da empresa no referido programa, em observância ao art. 2º da Portaria MTE nº 3/2002, *in verbis*:

*Art. 2º Para inscrever-se no Programa e usufruir dos benefícios fiscais, a pessoa jurídica deverá requerer sua inscrição à Secretaria de Inspeção do Trabalho (SIT), através do Departamento de Segurança e Saúde no Trabalho (DSST), do Ministério do Trabalho e Emprego (MTE), em impresso próprio para esse fim a ser adquirido nos Correios ou por meio eletrônico utilizando o formulário constante da página do Ministério do Trabalho e Emprego na Internet (www.mte.gov.br).*

*§ 1º A cópia do formulário e o respectivo comprovante oficial de postagem ao DSST/SIT ou o comprovante da adesão via Internet deverá ser mantida nas dependências da empresa, matriz e filiais, à disposição da fiscalização federal do trabalho.*

*§ 2º A documentação relacionada aos gastos com o Programa e aos incentivos dele decorrentes será mantida à disposição da fiscalização federal do trabalho, de modo a possibilitar seu exame e confronto com os registros contábeis e fiscais exigidos pela legislação.*

*§ 3º A pessoa jurídica beneficiária ou a prestadora de serviços de alimentação coletiva registradas no Programa de Alimentação do Trabalhador devem atualizar os dados constantes de seu registro sempre que houver alteração de informações cadastrais, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar informações a este Ministério por meio da Relação Anual de Informações Sociais (RAIS).*

Assevere-se que a inscrição no PAT trata-se de medida necessária que impõe à pessoa jurídica o cumprimento dos requisitos do programa e possibilita a fiscalização de sua regular execução pelo Ministério do Trabalho e Emprego. Não tendo o sujeito passivo adotado essa medida e não estando ele amparado pelo Ato Declaratório PGFN nº 3/2011, não vejo como considerá-lo isento de contribuições previdenciárias.

No que atine à argumentação recursal quanto a existência de previsão em Acordos Coletivos de Trabalho de que o benefício não integraria o salário para qualquer efeito legal, embora não se desconheça o caráter normativo desses acordos, tem-se que eles não têm o condão de excluir a incidência de contribuições previdenciárias incidentes sobre rubricas de caráter nitidamente remuneratório, a menos que exista previsão legal nesse sentido. A esse respeito, o art. 176 do CTN estabelece:

*Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.*

*Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares. (Grifou-se)*

Ainda sobre esse assunto, vale transcrever doutrina de Hugo de Brito Machado, aplicável ao presente caso:

*“As convenções particulares podem ser feitas e são juridicamente válidas entre as partes contratantes, mas nenhum efeito produzem contra a Fazenda Pública”.* (Curso de Direito Tributário, Malheiros, 1997. p 100)

### **Conclusão**

Ante o exposto, conheço do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho