



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 19515.004361/2010-33
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 2301-003.152 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de outubro de 2012
Matéria CONT. PREV- ALIMENTAÇÃO SEM PAT
Recorrente ACUMENT SISTEMAS DE FIXAÇÃO S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

ALIMENTAÇÃO FORNECIDA PELO EMPREGADOR. INCIDÊNCIA E ISENÇÃO COM REQUISITOS NO INTERESSE DA SAÚDE DO TRABALHADOR. ACATAMENTO DE PARECER DA PGFN EM HOMENAGEM AO PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA.

A alimentação fornecida pelo empregador tem natureza salarial e está no campo da incidência da contribuição previdenciária, mas goza de isenção segundo o requisito legal. O requisito de inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) atende à proporcionalidade, pois objetiva proteger a saúde do trabalhador e não representa óbice excessivamente gravoso para a empresa. Sem obediência a tal requisito legal não haveria como reconhecer o direito à isenção. Porém, considerando a existência do Parecer PGFN 2.117/2011 associado aos efeitos do art. 19 da Lei 10.522/2002, concluímos, em homenagem ao princípio da eficiência e para evitar a edição de ato administrativo sem finalidade, que não pode prevalecer a inclusão do benefício na base de cálculo da contribuição apenas motivada pela inexistência de inscrição no PAT.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, devido a se tratar de auxílio alimentação sem inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), nos termos do voto do(a) Relator(a). Sustentação oral: Luiz Felipe de Alencar Melo Minidouro. OAB: 292.531/SP.

Processo nº 19515.004361/2010-33
Acórdão n.º **2301-003.152**

S2-C3T1
Fl. 492

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Relator.

Participaram do presente julgamento a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, bem como os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Damião Cordeiro de Moraes, Adriano González Silvério, Mauro José Silva e Marcelo Oliveira.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação apresentada pela(o) interessada(o).

O processo teve início com o Auto de Infração (AI) nº 37.308.885-0, lavrado em 06/12/2010, que constituiu crédito tributário relativo a contribuições previdenciárias incidentes sobre auxílio alimentação fornecido sem inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), no período de 01/2006 a 12/2006, tendo resultado na constituição do crédito tributário de R\$ 666.834,14, fls. 01.

Após tomar ciência pessoal da autuação em 10/12/2010, fls. 01, a recorrente apresentou impugnação, fls. 398/433, na qual apresentou argumentos similares aos constantes do recurso voluntário.

A 11ª Turma da DRJ/São Paulo I, no Acórdão de fls. 441/460, julgou a impugnação improcedente, tendo a recorrente sido cientificada do decisório em 03/02/2012, fls. 466/467.

O recurso voluntário, apresentado em 27/02/2012, fls. 468/487, apresentou argumentos conforme a seguir resumimos.

Sustenta que a questão da necessidade de inscrição no PAT para garantir o direito à isenção foi objeto do Ato Declaratório da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) 03/2011, o que levaria à nulidade da autuação.

Entende que o arbitramento foi aplicado sem obediência aos ditames legais. Tal medida extrema estaria, no presente caso, em ofensa ao art. 142 do CTN.

Reclama da excessividade da multa e requer a aplicação da multa mais benéfica.

Solicita a exclusão dos diretores como co-responsáveis por entender que não foram atendidos os requisitos dos arts. 134 e 135 do CTN.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mauro José Silva

Reconhecemos a tempestividade do recurso apresentado e dele tomamos conhecimento.

Passamos a apresentar nossa análise sobre cada um dos pontos abordados no Recurso Voluntário que sejam relevantes para o deslinde do presente, bem como sobre as eventuais questões de ordem pública identificadas no caso.

Auxílio alimentação. Necessidade de inscrição no PAT. Alinhamento com Parecer PGFN. Princípio da eficiência.

Conforme previsto no *caput* do art. 458 da CLT, a alimentação fornecida ao trabalhador está compreendida no conceito de salário. Apesar do dispositivo legal suscitar poucas dúvidas, temos que acrescentar que o Tribunal Superior do Trabalho (TST) já editou a Súmula 241 sobre o assunto, *in verbis*:

Súmula Nº 241 do TST

SALÁRIO-UTILIDADE. ALIMENTAÇÃO

O vale para refeição, fornecido por força do contrato de trabalho, tem caráter salarial, integrando a remuneração do empregado, para todos os efeitos legais.

Estando compreendida no conceito de salário, é verba que está no campo de incidência da contribuição previdenciária. No entanto, quis o legislador, no art. 28, §9º, alínea “c” instituir uma isenção para a alimentação concedida *in natura*, ou seja, para a alimentação fornecida pela própria empresa. Como requisito para o gozo da isenção, foi estabelecido que a parcela *in natura* seja “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”. A referida Lei, em seu art. 3º, traz texto similar à Lei 8.212/91, conforme segue:

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.

Vê-se, pois, que a exigência de que a alimentação fornecida *in natura* esteja de acordo com programa de alimentação aprovado pelo Ministério do trabalho tem dupla previsão legal. Tal constatação, por si só, já seria suficiente para afastarmos qualquer possibilidade de afastarmos, na aplicação da lei, a exigência de tal requisito para o reconhecimento da isenção. No entanto, a título argumentativo, compulsamos a legislação do Ministério do Trabalho que trata do assunto para verificarmos quais as exigências do referido programa, de modo a concluirmos se seriam exigências que atendem ao princípio da proporcionalidade.

No art 1º da Portaria 03/2002 há a previsão de que o Programa de Alimentação do Trabalhador “*tem por objetivo a melhoria da situação nutricional dos trabalhadores, visando a promover sua saúde e prevenir as doenças profissionais.*”. Nota-se, portanto, que a regulamentação do PAT traz em si uma preocupação com o bem estar dos trabalhadores. Nesse sentido, o art 5º da mesma Portaria estabelece critérios para garantir que o trabalhador receba uma alimentação saudável, com respeito aos alimentos regionais e ao significado socioeconômico e cultural dos vários alimentos. Prossegue a norma infralegal com preocupações sobre os macronutrientes que devem estar contidos em cada uma das refeições do dia. Quanto às formalidades necessárias para adesão ao PAT, não vislumbramos serem demasiadamente excessivas de modo a, consideradas as finalidades de interesse público do PAT, ferirem a proporcionalidade.

A necessidade de obediência ao PAT, portanto, é uma exigência legal para o benefício da isenção que tem objetivo proteger o trabalhador, evitando que o empregador forneça alimentação inadequada para sua saúde e bem estar, e que foi regulada atendendo ao princípio da proporcionalidade. Desconsiderar a adesão ao PAT, além de afrontar o texto legal, é operar em desfavor do trabalhador na medida em que implicaria afastar norma que tenta preservar sua saúde.

A par disso, não ignoramos que o STJ tem jurisprudência que afasta a incidência da contribuição previdenciária sobre a alimentação *in natura*, estando ou não a empresa vinculada ao PAT. No entanto, ao analisarmos os vários Acórdãos nesse sentido, observamos, mais uma vez, um encadeamento de referências a precedentes que acabam por tomar como *leading case* o RESP 85.306-DF de 1996 com a seguinte ementa:

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ALIMENTAÇÃO FORNECIDA POR EMPRESA. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO AO TRABALHADOR (PAT). NATUREZA NÃO SALARIAL. REEXAME DE PROVAS. IMPOSSIBILIDADE PELA VIA ELEITA DO ESPECIAL.

I - AFIGURA-SE ESCORREITO O V. ACÓRDÃO VERGASTADO AO DECIDIR QUE A ALIMENTAÇÃO PAGA, ESTEJA O EMPREGADOR INSCRITO OU NÃO NO PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR (PAT), NÃO É SALÁRIO “IN NATURA”, NÃO É SALÁRIO UTILIDADE, POR ISSO QUE NÃO PODE, NUM OU NOUTRO CASO, HAVER INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ADEMAIS, NÃO É O RECURSO ESPECIAL O MEIO HABIL PARA REEXAMINAR PROVAS.

II - RECURSO NÃO CONHECIDO.

Indo além da ementa, o voto condutor do *leading case* assumiu as conclusões do Parecer do Ministério Público Federal que fez considerações sobre a alimentação fornecida de maneira não gratuita aos funcionários de uma empresa. Ora, é fora de dúvidas que se o trabalhador paga pela alimentação que recebe, não podemos cogitar que isso seja salário. Não sendo salário, não seria mesmo necessário cogitar da inscrição ou não no PAT, pois não faz parte do campo de incidência da contribuição previdenciária. Mas veja que o *leading case*, tantas vezes repetido no STJ, tratava de uma situação específica de alimentação paga pelo trabalhador e não pela empresa em benefício do trabalhador. Apesar disso, a partir de tal Acórdão foram se multiplicando os Acórdãos que tomavam tal *decisum* como precedente para, em situação diversa, não exigir o registro no PAT em casos de alimentação *in natura* fornecidas gratuitamente ao trabalhador. Escapando da reiterada confusão, o RESP 476.194 fez uma clara distinção da situação para a qual não se exige o PAT:

REsp 476194 / PR
TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.
EMPREGADOR NÃO INSCRITO NO

PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO AO TRABALHADOR.
FORNECIMENTO DE REFEIÇÕES DECORRENTE DE
CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO. NÃO-
INCIDÊNCIA. TAXA SELIC.

1. Empresa não cadastrada no Programa de Alimentação ao Trabalhador não faz jus aos benefícios fiscais previstos na Lei 6.321/76, que exclui o custo da alimentação fornecida pelo empregador da parcela incorporada ao salário para fins de contribuição previdenciária.

2. Fornecida a alimentação pelo empregador não inscrito no PAT e havendo desconto do salário do empregado que a usufrui, para cobrir custos dos alimentos auferidos, não se caracteriza como salário in natura, e, por isso, como salário de contribuição para a receita da seguridade. Por outro lado, não sendo integral o pagamento da refeição, fica caracterizada como parcela salarial a diferença do que foi pago, integrando este excedente a base de cálculo da contribuição previdenciária.

3. É pacífico na jurisprudência da Corte o entendimento segundo o qual é legítima a incidência, tanto na cobrança de dívida fiscal, quanto na repetição de indébito tributário, da Taxa SELIC.

4. Recurso especial a que se nega provimento.

Lamentavelmente, o Acórdão acima não prevaleceu, tendo sido objeto de Embargos de divergência que acabaram por retomar o conteúdo da jurisprudência reiterada que não exige a inscrição no PAT.

De nossa parte, com a devida vênia, assinalamos que a repetida jurisprudência do STJ que dispensa a vinculação ao PAT em qualquer caso está amparada em premissa específica que não permitiria sua aplicação genérica como vem sendo feita. Assim, nossa posição é, seguindo a expressa determinação legal, no sentido de exigir a inscrição no PAT como requisito para desfrutar da isenção em relação à alimentação *in natura*.

A posição acima registrada diz respeito ao mérito da discussão sem considerar os efeitos do art. 19 da Lei 10.522/2002 e o princípio da eficiência.

A respeito da incidência da contribuição previdenciária sobre o seguro em vida em grupo temos que considerar o teor do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2.117/2011, aprovado pelo Ministro da Fazenda em Despacho de 24/11/2011, que concluiu pela dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e pela desistência dos já interpostos, desde que inexistia outro fundamento relevante, com relação às ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento in natura do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária.

Diante da existência do Parecer PGFN aprovado pelo Ministro da Fazenda, ocorrerão os efeitos do art. 19 da Lei 10.522/2002, *in verbis*:

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexistia outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre:
[\(Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004\)](#)

I - matérias de que trata o art. 18;

II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, ou do Superior Tribunal de Justiça, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda.

§ 1º Nas matérias de que trata este artigo, o Procurador da Fazenda Nacional que atuar no feito deverá, expressamente, reconhecer a procedência do pedido, quando citado para apresentar resposta, hipótese em que não haverá condenação em honorários, ou manifestar o seu desinteresse em recorrer, quando intimado da decisão judicial. [\(Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004\)](#)

§ 2º A sentença, ocorrendo a hipótese do § 1º, não se subordinará ao duplo grau de jurisdição obrigatório.

§ 3º Encontrando-se o processo no Tribunal, poderá o relator da remessa negar-lhe seguimento, desde que, intimado o Procurador da Fazenda Nacional, haja manifestação de desinteresse.

§ 4º A Secretaria da Receita Federal não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que trata o inciso II do caput deste artigo. [\(Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004\)](#)

§ 5º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso. [\(Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004\)](#)

Do dispositivo acima transcrito, extraímos a conclusão de que a Secretaria da Receita Federal do Brasil irá rever de ofício o lançamento que tratar de matérias objeto de parecer da PGFN aprovado pelo Ministro. Ou seja, ainda que o CARF decida pela manutenção do lançamento nesse aspecto, o crédito tributário não prevalecerá para inscrição em dívida ativa. Se insistirmos em expressar nossa posição de mérito em Acórdão do Colegiado, tal ato administrativo restará desprovido de finalidade e em dissonância com o princípio da eficiência. Portanto, mesmo não concordando com as conclusões do referido Parecer PGFN, adotaremos para evitarmos a emissão de um ato administrativo (Acórdão) sem finalidade e em homenagem ao princípio da eficiência.

Assim, votamos por excluir da base de cálculo os valores do auxílio alimentação pago *in natura*.

Por todo o exposto, voto no sentido de **CONHECER** e **DAR PROVIMENTO** ao **RECURSO VOLUNTÁRIO**.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Relator

Processo nº 19515.004361/2010-33
Acórdão n.º **2301-003.152**

S2-C3T1
Fl. 499

CÓPIA