



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

**Processo n°** 12963.000785/2010-00  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9202-007.295 – 2ª Turma  
**Sessão de** 23 de outubro de 2018  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** MUNICÍPIO DE ANDRADAS

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. ALIMENTAÇÃO. PAGAMENTO IN NATURA. NÃO INCIDÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO. INSCRIÇÃO NO PAT. DESNECESSIDADE.

O auxílio-alimentação *in natura* 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(Assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes – Relatora

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

## Relatório

O presente Recurso Especial trata de pedido de análise de divergência motivado pela Fazenda Nacional face ao acórdão 2803-01.477, proferido pela 3ª Turma Especial / 2ª Seção de Julgamento.

Trata-se de Auto de Infração sob nº 37.273.240-2/2010 lavrado contra o contribuinte acima mencionado, período 1/2005 a 12/2005, referente à contribuição social previdenciária da parte patronal e Seguro Acidente do Trabalho SAT/RAT, incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados e contribuintes individuais, conforme Relatório Fiscal de folhas 25 a 29.

O Contribuinte apresentou a impugnação, às fls. 142/165.

A DRJ/SDR, às fls. 172/182, julgou parcialmente procedente a impugnação do Contribuinte.

O Contribuinte apresentou **Recurso Voluntário** às fls. 193/219.

A 3ª Turma Especial da 2ª Seção de Julgamento, às fls. 232/240, **DEU PARCIAL PROVIMENTO** ao Recurso Ordinário, para excluir do lançamento fiscal a rubrica AL1 – Alimentação fornecida *in natura*. A Decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. ALIMENTAÇÃO. PAGAMENTO IN NATURA. NÃO INCIDÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO. INSCRIÇÃO NO PAT. DESNECESSIDADE.

O auxílio-alimentação *in natura* 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.

CONSELHEIRO TUTELAR. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL.

O conselheiro tutelar é segurado obrigatório do Regime Geral da Previdência Social como contribuinte individual.

ESTAGIÁRIO. NECESSIDADE DE CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS.

A ausência de cumprimento de requisitos da Lei 6.494/1977 implica na consideração do estagiário como segurado empregado.

**VEDAÇÃO DO AFASTAMENTO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA EM RAZÃO DE SUA INCONSTITUCIONALIDADE.**

E vedado, em sede administrativa, o afastamento de legislação tributária sob a justificativa de ilegalidade ou inconstitucionalidade.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Às fls. 242/250, a Fazenda Nacional interpôs **Recurso Especial**, arguindo divergência jurisprudencial acerca da seguinte matéria: **Alimentação. Não inscrição no PAT. Parcela integrante do salário-de-contribuição.** Enquanto os acórdãos paradigmas entenderam pela incidência da contribuição previdenciária sobre o auxílio-alimentação *in natura* sempre que não for observada a legislação previdenciária, sobretudo quando tal verba for paga em desacordo com o Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), o acórdão recorrido decidiu pela não incidência da contribuição previdenciária, mesmo havendo o descumprimento à legislação de regência pelo contribuinte, que realizou o mencionado pagamento sem estar inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT).

Ao realizar o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial, às fls. 253/255, a 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, **DEU SEGUIMENTO** ao recurso, concluindo restar demonstrada a divergência de interpretação em relação à seguinte matéria: **Alimentação. Não inscrição no PAT. Parcela integrante do salário-de-contribuição.**

O Contribuinte foi cientificado à fl. 258, e, às fls. 260/264, apresentou **Contrarrazões**, alegando, **preliminarmente**, não ter sido devidamente informada a identificação da fonte onde foi copiado o respectivo acórdão, não cumprindo o disposto na Portaria MF 256/2009. No mérito, reforçou os argumentos aduzidos no acórdão recorrido, requerendo a manutenção do mesmo.

Os autos vieram conclusos para julgamento.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Ana Paula Fernandes - Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto, merece ser conhecido.

Trata-se de Auto de Infração sob nº 37.273.240-2/2010 lavrado contra o contribuinte acima mencionado, período 1/2005 a 12/2005, referente à contribuição social previdenciária da parte patronal e Seguro Acidente do Trabalho SAT/RAT, incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados e contribuintes individuais, conforme Relatório Fiscal de folhas 25 a 29.

O Acórdão recorrido deu parcial provimento ao Recurso Ordinário.

O Recurso Especial, apresentado pela Fazenda Nacional trouxe para análise a seguinte divergência: **Alimentação. Não inscrição no PAT. Parcela integrante do salário-de-contribuição.**

Conforme descrito no relatório, a discussão devolvida a este Colegiado por meio do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional resume-se em **decidir se as parcelas referentes a fornecimento de alimentação por meio de ticket (vale- refeição) podem ser consideradas como prestações *in natura* para fins de aplicação da isenção prevista no art. 28, §9º, 'c' da Lei nº 8.212/91.**

Essa matéria não é nova na apreciação deste Colegiado, de modo que, na oportunidade em que me manifestei foi no sentido de acompanhar o voto da Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, no Acórdão N. 9202005.756, o qual adoto como razão de decidir para aplicação no caso destes autos, os quais analiso a frente:

*"Quanto a não incidência da contribuição sobre os valores pagos in natura podemos resumir o entendimento pacificado e vinculante (por força do art. 62, §1º, II, 'c' do RICARF), nos termos em que exposto no parecer da PGFN/CRJ nº 2.117/11:*

*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 a produtividade e eficiência funcionais.*

*Referido parecer não se aplica ao caso concreto pois o mesmo utiliza a expressão in natura em seu sentido estrito (gênero alimentício), e conforme consta da peça de impugnação e do recurso estamos diante de fornecimento de alimentação na modalidade de vale-alimentação/salário-refeição sem adesão da empresa ao PAT.*

*Entretanto, independente do entendimento pacificado, filio-me a corrente de que o pagamento de auxílio alimentação por meio de vales, cartões ou tickets também não compõe a base de cálculo da contribuição, nos termos do art. 28, §9º, "c" da Lei nº 8.212, de 1991.*

*Em uma análise ampla, realizando uma interpretação lógica da jurisprudência e das normas que regulamentam o Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, entendo que devem ser considerados como pagos in natura as três modalidades de*

*execução do programa previstas no art. 4º do Decreto nº 05/1991. Vejamos:*

*A Lei nº 8.212/91, quando trata da matéria, prevê entre as exceções do §8º do art. 28 que não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente, a parcela a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social. A legislação previdência se limitou a reproduzir o art. 3º da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976 a qual originalmente trata dos efeitos do benefício sobre a tributação do Imposto de Renda. O citado art. 3º assim dispõe: "Não se inclui como salário de contribuição a parcela paga in natura, pela empresa, nos programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho."*

*O Decreto nº 05/1991, o qual regulamenta com mais detalhes os requisitos de enquadramento no PAT, prevê que para a execução dos programas de alimentação do trabalhador, a pessoa jurídica beneficiária pode se valer de três modalidades de fornecimento de alimentação: i) manter serviço próprio de refeições, ii) distribuir alimentos e iii) firmar convênio com entidades fornecedoras de alimentação coletiva, sociedades civis, sociedades comerciais e sociedades cooperativas. O mesmo decreto reforça: "Nos Programas de Alimentação do Trabalhador (PAT), previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, a parcela paga in-natura pela empresa não tem natureza salarial, não se incorpora à remuneração para quaisquer efeitos, não constitui base de incidência de contribuição previdenciária ou do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e nem se configura como rendimento tributável do trabalhador."*

*Vale citar a Portaria da Secretaria de Inspeção do Trabalho/Departamento de Segurança e Saúde no Trabalho nº 3/2002, que baixa instruções sobre a execução do Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) faz os seguintes esclarecimentos sobre as modalidades de fornecimento de alimentação:*

*Art. 8º Para a execução do PAT, a pessoa jurídica beneficiária poderá manter serviço próprio de refeições ou distribuição de alimentos, inclusive não preparados, bem como firmar convênios com entidades que forneçam ou prestem serviços de alimentação coletiva, desde que essas entidades sejam registradas pelo Programa e se obriguem a cumprir o disposto na legislação do PAT e nesta Portaria, condição que deverá constar expressamente do texto do convênio entre as partes interessadas.*

*Art. 9º As empresas produtoras de cestas de alimentos e similares, que fornecem componentes alimentícios devidamente embalados e registrados nos órgãos competentes, para transporte individual, deverão comprovar atendimento à legislação vigente. (Redação dada pela Portaria nº. 61/ 2003)*

Art. 10. Quando a pessoa jurídica beneficiária fornecer a seus trabalhadores documentos de legitimação (impressos, cartões eletrônicos, magnéticos ou outros oriundos de tecnologia adequada) que permitam a aquisição de refeições ou de gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais, o valor o documento deverá ser suficiente para atender às exigências nutricionais do PAT.

...

Art. 12. A pessoa jurídica será registrada no PAT nas seguintes categorias:

*I – fornecedora de alimentação coletiva:*

*a) operadora de cozinha industrial e fornecedora de refeições preparadas transportadas;*

*b) administradora de cozinha da contratante;*

*c) fornecedora de cestas de alimento e similares, para transporte individual.*

*II – prestadora de serviço de alimentação coletiva:*

*a) administradora de documentos de legitimação para aquisição de refeições em restaurantes e estabelecimentos similares (refeição convênio);*

*b) administradora de documentos de legitimação para aquisição de gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais (alimentação convênio).*

*Parágrafo único. O registro poderá ser concedido nas duas modalidades aludidas no inciso II, sendo, neste caso, obrigatória a emissão de documentos de legitimação distintos.*

*Se interpretarmos como fornecimento de parcela in natura apenas as duas primeiras modalidades citadas no Decreto nº 05/1991 (manter serviço próprio de refeições e distribuir alimentos), forçosamente, deveríamos concluir que apenas essas não comporiam o salário-de-contribuição. O fornecimento de alimentação por meio de "documentos de legitimação" expedidos por empresas prestadoras de serviço de alimentação coletiva (vales, cartões e outros), ainda que haja a inscrição no PAT não estariam incluídos na exceção do art. 28, §9º da Lei nº 8.212/91 e do art. 3º da Lei nº 6.321/76.*

*Ocorre que não é isso o que acontece.*

*O entendimento que prevalece, inclusive na Justiça Especializada do Trabalho é o de que os valores pagos com observância das regras previstas no PAT (não sendo feita qualquer ressalva quanto a modalidade de execução) não compõe o salário e estão isentos dos encargos sociais. Vale citar informação disponível no sítio do Ministério do Trabalho no portal do PAT - "PAT Responde - Orientações":*

*3 Quais as vantagens para o empregador que adere ao PAT?*

A parcela do valor dos benefícios concedidos aos trabalhadores paga pelo empregador que se inscreve no Programa é isenta de encargos sociais (contribuição para o Fundo de Garantia sobre o Tempo de Serviço – FGTS e contribuição previdenciária). Além disso, o empregador optante pela tributação com base no lucro real pode deduzir parte das despesas com o PAT do imposto sobre a renda. Referência normativa: arts. 1º, caput e 3º, da Lei nº 6.321, de 1976; arts. 1º e 6º, do Decreto nº 5, 4 de 1991.

Diante desta realidade, onde para a jurisprudência e para a Administração Pública - ainda que a lei cite a expressão in natura - também não incide contribuição previdenciária sobre alimentação fornecida na modalidade de vales, cupons e tickets quando ocorrer o correto cadastro no PAT, temos como conclusão lógica a de que todas as modalidades de execução do programa de alimentação do trabalhador possuem natureza de fornecimento in natura de alimentos aos empregados das empresas beneficiárias.

O Superior Tribunal de Justiça consolidou o entendimento no sentido de o pagamento in natura do auxílio-alimentação, vale dizer, quando a própria 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 ou decorra o pagamento de acordo ou convenção coletiva de trabalho.

Ora, conforme exposto, considerando que o Decreto nº 05/1991 não faz distinção entre as respectivas modalidades de execução do programa onde todas são classificadas como pagamento in natura, devo entender que seja na entrega de refeição, de cesta básica ou nos serviços prestados por meio de empresas de alimentação coletiva, o fornecido da alimentação é feita pela própria empresa, razão pela qual - ainda que não seja esse o conteúdo da parecer da PGFN/CRJ nº 2.117/11 - não vejo como afastar o entendimento do STJ para os valores repassados aos trabalhadores por meio de "documentos de legitimação para aquisição de refeições" e "documentos de legitimação para aquisição de gêneros alimentícios".

No meu entendimento, somente irão compor o salário-de-contribuição o auxílio-alimentação pago com habitualidade e por meio da entrega ao trabalhador de moeda corrente ou mediante crédito em conta (onde não há a participação de empresa especializada em alimentação coletiva), nestes casos os valores assumirão feição salarial e, desse modo, integrarão a base de cálculo da contribuição previdenciária."

Na hipótese em análise, trata-se de vale alimentação/refeição fornecido e sem estar inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT).

De acordo com o Relatório Fiscal, FLS 25 a 29:

2.1 - *LEVANTAMENTO ALI* O levantamento *AL* refere-se às despesas realizadas com alimentação dos segurados inscritos no REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA SOCIAL relativamente à parcela custeada pela municipalidade durante o período de janeiro a dezembro de 2005, uma vez que a empresa declarou (Anexo I) não ter efetuado a adesão ao Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT.

O fornecimento de alimentação **in natura** deve ser de acordo com o Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, sendo irrelevante se o benefício é concedido a título gratuito ou a preço subsidiado, sendo que a adesão ao referido programa é condição para que o benefício não integre o salário de contribuição conforme Lei 8.212/91 (com respectivas alterações), artigo 28, § 9º, alínea "c" c/c Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048 de 06.05.99, artigo 214, §9º, inciso III e especialmente o § 10º.

Foram analisados os Decretos Municipais nº 441 de 29 de junho de 2004 e o de nº 528 de 03 de maio de 2005 (Anexo II - A a D) que tratam da composição das cestas básicas fornecidas aos servidores municipais, bem como a participação dos mesmos e do município no custeio da alimentação fornecida.

A apuração da participação no custeio das cestas básicas pelo município foi obtida através da folha de pagamento disponibilizada através de arquivo digital, autenticado através do Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais - SVA, que recebeu o código de identificação b94734ef-216bffe0-cda19af6-868d6525 (Anexo III), onde através da rubrica de desconto CESTA BÁSICA na folha de pagamento, apurou-se o valor custeado pelos beneficiários e o mesmo valor (equivalente a 50% do custo de cada cesta básica fornecida)

como participação residual do município, conforme artigo 2º, inciso II dos Decretos Municipais citados no parágrafo anterior.

Para os demais segurados do REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA SOCIAL que não tiveram desconto a título de cesta básica nas Folhas de Pagamento, mas que efetivamente receberam a cesta básica, foi considerado o custo total da mesma (100%) a cargo do município, de acordo com os Decretos Municipais citados.

Para determinar o valor das cestas básicas custeadas na totalidade pelo município e os segurados beneficiados, foram confrontados os segurados do REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA SOCIAL - RGPS sem a rubrica de desconto de CESTA BÁSICA com as RELAÇÕES DE ENTREGA DE CESTAS BÁSICAS fornecidas pela "Divisão de Gestão de Pessoas" (que engloba todos os servidores públicos do município que receberam o benefício).

(Anexo IV — A a Z - anexado por amostragem a relação do mês de janeiro/2005).

Logo, para os servidores do RGPS que receberam a cesta básica, sem o desconto na remuneração, considerou-se o



*custeio total a cargo do município nos termos dos Decretos Municipais já citados.*

*O Anexo V -1 a 34, compõe-se da relação nominal, por competência, dos segurados beneficiados e o valor do custo individual da cesta básica arcado pela municipalidade, variando de acordo com a ocorrência de participação ou não dos empregados no custeio das cestas básicas.*

*Os valores lançados no "Relatório de Lançamentos", anexo ao Auto de Infração é o total do valor custeado em cada mês pelo Município*

Neste ponto verifico que o acórdão recorrido, redigido pelo relator Conselheiro Helton Carlos Praia de Lima, não merece reforma, devendo ser mantido em seus exatos termos:

*"Ademais, sobre o assunto existe Despacho do Ministro de Estado da Fazenda, datado de 22 de novembro de 2011, publicado no DOU, de 24 de novembro de 2011, in verbis:*

*Assunto: Contribuição Previdenciária. Auxílio-alimentação in natura. Não incidência. Jurisprudência pacífica do Egrégio Superior Tribunal de Justiça.*

*Aplicação da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recursos e a desistir dos já interpostos.*

*Aprovo o PARECER PGFN/CRJ/Nº 2117, de 10 de novembro de 2011, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, que concluiu pela dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e pela desistência dos já interpostos, desde que inexistam outros fundamentos relevantes, 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.*

*Tendo em vista o reconhecimento da não incidência de tributo sobre a verba ora gurreada conforme o Despacho acima descrito que aprovou o PARECER PGFN/CRJ/Nº 2117, de 10 de novembro de 2011 da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, o lançamento levado a efeito pela autoridade administrativa perde sua eficácia, prevalecendo, pois, a tese defendida pelo contribuinte."*

Observo ainda que por uma questão de isonomia o Município estendeu aos trabalhadores do Regime Geral da Previdência Social - RGPS os mesmos direitos concedidos aos trabalhadores sujeitos ao Regime Próprio de Previdência Social - RPPS.

Nesse sentido, **entendo que o auxílio alimentação pago por meio do fornecimento de cestas básicas tem os mesmos efeitos do pagamento 'in natura'.**

Em face ao exposto, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional para no mérito negar-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes