



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10970.000118/2010-02
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-010.142 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 23 de novembro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado AUTO VIAÇÃO TRIÂNGULO LTDA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/10/2008

ALIMENTAÇÃO NA FORMA DE *TICKET*. PAGAMENTO *IN NATURA*. EQUIPARAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

O ticket-refeição mais se aproxima do fornecimento de alimentação *in natura* que propriamente do pagamento em dinheiro, não havendo diferença relevante entre a empresa fornecer os alimentos aos empregados diretamente nas suas instalações ou entregar-lhes ticket-refeição para que possam se alimentar nos restaurantes conveniados.

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 determinação do art. 19-E, da Lei nº 10.522, de 2002, acrescido pelo art. 28, da Lei nº 13.988, de 2020, em face do empate no julgamento, negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho (relator), Pedro Paulo Pereira Barbosa, Maurício Nogueira Righetti e Maria Helena Cotta Cardozo, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9202-010.142 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 10970.000118/2010-02

Relatório

Trata-se de Auto de Infração AI lavrado contra a empresa em epígrafe, referente a contribuição social destinada a terceiros Salário Educação, Incra, Sest, Senat e Sebrae, incidente sobre a remuneração paga a empregados a título de alimentação, não declarada em GFIP.

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 28/30), o fato gerador foi o fornecimento de cesta básica, bem como tíquete alimentação a todos os empregados. Assim, o lançamento foi efetuado sobre o valor total das notas fiscais de aquisição de cestas básicas e das notas fiscais de repasse dos tíquetes alimentação/refeição, quando a empresa não estava devidamente cadastrada no Programa de Alimentação do Trabalhador PAT.

Em sessão plenária de 05/07/2017, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2401-004.953 (fls. 239/248), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/10/2008

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL MPF. AUSÊNCIA DE NULIDADE.

O Mandado de Procedimento Fiscal é instrumento de controle administrativo e de informação ao contribuinte. Eventuais omissões ou incorreções no Mandado de Procedimento Fiscal não são causa de nulidade do auto de infração.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. ALIMENTAÇÃO *IN NATURA*. CESTAS BÁSICAS. TÍQUETE.

O auxílio-alimentação *in natura* (cestas básicas ou tíquetes) não integra o salário de contribuição, por não possuir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador PAT.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

O processo administrativo não é via própria para a discussão da constitucionalidade das leis ou legalidade das normas. Enquanto vigentes, os dispositivos legais devem ser cumpridos, principalmente em se tratando da administração pública, cuja atividade está atrelada ao princípio da estrita legalidade.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso voluntário e rejeitar a preliminar de nulidade. No mérito, por maioria, dar-lhe provimento. Vencidos os conselheiros Cleberson Alex Friess e Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez, que davam provimento parcial para excluir do lançamento apenas o valor relativo às cestas básicas.

Os autos foram remetidos à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em 26/07/2017 (fl. 316 do processo 10970.000096/2010-72) e, em 31/08/2017 (fl. 328 do processo 10970.000096/2010-72), retornaram com Recurso Especial (fls. 249/260) objetivando rediscutir a matéria: **Auxílio-alimentação**.

Pelo despacho datado de 26/09/2017 (fls. 261/267), foi dado seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Na sequência, transcrevo ementa dos acórdãos apresentados como paradigmas:

Acórdão n.º 2301-002.054

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

ALIMENTAÇÃO. PARCELA FORNECIDA *IN NATURA*. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

De acordo com o disposto no Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011, a reiterada jurisprudência do STJ é no sentido de se reconhecer a não incidência da contribuição previdenciária sobre alimentação fornecida *in natura* aos segurados, ou seja, quando o próprio empregador fornece a alimentação pronta para o consumo imediato pelos seus empregados, devendo ser mantido, todavia, o lançamento sobre os valores correspondentes ao auxílio alimentação fornecido na forma de tickets/vale alimentação ou em espécie.

Tendo sido o Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011 objeto de Ato Declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, urge serem observadas as disposições inscritas no art. 26-A, §6º, II, “a” do Decreto nº 70.235/72, inserido pela Lei nº 11.941/2009.

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL E OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA. BIS IN IDEM. INOCORRENCIA.

Inexiste bis in idem no lançamento de tributo e na autuação por descumprimento de obrigação tributária acessória, efetuados na mesma ação fiscal.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Acórdão n.º 9202-004.361

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009

AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO. UTILIZAÇÃO DE CARTÃO. NATUREZA AUXÍLIO PAGO EM PECÚNIA. NECESSIDADE DE INCLUSÃO NO PAT

A verba paga a título de auxílio alimentação, mediante o uso de cartões ou tickets de alimentação, tem a natureza de auxílio pago em pecúnia. Portanto, resta necessária a inscrição no PAT para exclusão da base de cálculo da contribuição previdenciária.

Hipótese em que a verba foi paga mediante o uso de cartão e não há inscrição no PAT para o período lançado.

MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre percentuais e limites. É necessário, antes de tudo, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto que sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta.

Recurso especial conhecido e provido.

Razões apresentadas pela Fazenda Nacional

A Fazenda Nacional alega, em síntese, o que se segue:

- A Turma *a quo* excluiu os valores decorrentes de pagamentos a título de auxílio-alimentação pago na forma de ticket alimentação e ressarcimento de custos. Contudo, seguindo a jurisprudência do CARF, as referidas parcelas, por **não** serem prestações *in natura*, não podem ser abrangidas pela isenção.
- De acordo com o paradigma apresentado, os valores despendidos pelo empregador na forma de vale alimentação integram o conceito de remuneração, na forma de benefícios, compondo assim o salário de contribuição dos segurados favorecidos para os específicos fins de incidência de contribuições previdenciárias, eis que não encampadas expressamente nas hipóteses de não incidência tributária elencadas no §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.
- De acordo com o previsto no art. 28 da Lei nº 8.212/91, para o segurado empregado entende-se por salário de contribuição a totalidade dos rendimentos destinados a retribuir o trabalho, incluindo nesse conceito os ganhos habituais sob a forma de utilidades. Desse modo, a recompensa em virtude de um contrato de trabalho está no campo de incidência de contribuições sociais. Porém, existem parcelas que, apesar de estarem no campo de incidência, não se sujeitam às contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial, tais verbas estão arroladas no art. 28, § 9º da Lei nº 8.212/1991.
- Conforme disposto na alínea “c”, do § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212/91, 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 nº 6.321. Portanto, para a não incidência da Contribuição Previdenciária é imprescindível que o pagamento seja feito “in natura”, o que não abrange ticket e ressarcimento de custos.
- A interpretação para exclusão de parcelas da base de cálculo é literal. 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, inciso I.
- Ao se admitir a não incidência da contribuição previdenciária sobre tal verba, paga aos segurados empregados em afronta aos dispositivos legais que regulam a matéria, teria que ser dada interpretação extensiva ao art. 28, § 9º, e seus incisos, da Lei nº 8.212/91, o que vai de encontro com a legislação tributária.
- Convém registrar que a Lei nº 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 exaustivamente no art. 28, § 9º da Lei n.º 8.212/91, conforme demonstrado.

- 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 consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. Desse modo, pela singela leitura do texto constitucional é possível afirmar que para efeitos previdenciários foi alargado o conceito de salário.
- Desse modo, não havendo dispensa legal para incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas, no período objeto do presente lançamento, deve persistir o lançamento.

O Contribuinte tomou ciência das decisões proferidas pelo CARF e não apresentou contrarrazões

Voto Vencido

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Conhecimento

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

Delimitação da Lide

De se reiterar que o lançamento refere-se a fornecimento de alimentação por meio de cestas básicas e de tíquetes e que o Colegiado recorrido resolveu afastar à tributação em relação a esse benefício, independentemente da forma de fornecimento.

Por outro lado, no Recurso Especial da Fazenda Nacional, apresenta-se contestação somente em relação ao auxílio alimentação pago sob a forma de tíquetes. Senão vejamos trechos do apelo:

Inicialmente, devemos esclarecer que a prestação deste benefício se dava, no caso concreto, mediante o fornecimento de cestas básicas e tickets aos empregados, conforme se pode extrair das considerações lançadas (fl. 46/49), fato este não contestado pela contribuinte.

Pelo exame do acórdão recorrido, verifica-se que a Turma a quo excluiu os valores decorrentes de pagamentos a título de auxílio-alimentação pago na forma de ticket, sem fazer a devida distinção destes em relação aos valores referentes ao fornecimento de alimentação in natura. Veja-se o seguinte trecho do voto condutor do aresto:

[...]

O presente apelo objetiva esclarecer que os valores fornecidos em forma de vale-refeição, ticket e outras modalidades previstas de custos aos empregados a título de auxílio-alimentação integram o salário-de-contribuição, **já que não se enquadram como prestação in natura.**

[...]

Portanto, para a não incidência da Contribuição Previdenciária é imprescindível que o pagamento seja feito “in natura”, **o que não abrange ticket, vales e outras modalidade previstas.** (Grifou-se)

Ademais, os acórdãos paradigmas não corroboram o entendimento quanto à impossibilidade de se excluir da base de cálculo das contribuições previdenciárias os valores correspondentes à alimentação pagas por meio cestas básicas.

Não obstante, o despacho de admissibilidade do apelo fazendário conduz ao entendimento de que a lide abrange tanto o

Por outro lado, os paradigmas apontados tratando de situações análogas, qual seja o fornecimento de auxílio-alimentação, entenderam que, na forma do PARECER PGFN/CRJ/Nº 2117 /2011, o auxílio-alimentação *in natura* corresponde à alimentação fornecida pela empresa aos segurados e neste caso, estaria excluído da base contributiva previdenciária. Entretanto, o fornecimento de tickets e cestas-básicas não são considerados prestações in natura, porque possuem a natureza de pagamentos em pecúnia e para não compor o salário de contribuição, necessariamente, deveria a empresa estar inscrita no PAT.

Destaite, para a matéria ora apresentada: auxílio-alimentação verifica-se a similitude das situações fáticas e a divergência de entendimento nos acórdãos recorrido e paradigmas, como apontado pela PGFN. (Grifou-se)

Em vista disso, faz necessário esclarecer que a lide restringe-se ao pagamento de alimentação por meio de tíquetes, devendo prevalecer o entendimento do colegiado recorrido, no que respeita à exclusão do levantamento ND1 (alimentação por meio de cestas básicas) da base de cálculo considerada no lançamento.

Mérito

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 e *in natura*. Exclui-se da tributação somente aqueles benefícios abrangidos por alguma regra isentiva ou que tenham sido disponibilizados para a prestação dos serviços, a exemplo de vestuário, equipamentos e outros acessórios destinados a esse fim.

Dessarte, a definição sobre a incidência ou não das contribuições sociais em relação às rubricas 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 tem 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 RICARF, 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 a este Colegiado refere-se especificamente a auxílio alimentação pago por meio de tíquete alimentação, embora tenha havido também fornecimento de alimentação por meio de cestas básicas.

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 tíquete alimentação não está abrangido pelo ato administrativo da PGFN e nem pelas decisões judiciais aqui suscitadas.

Desse modo, para beneficiar-se da isenção prevista na alínea “c” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, no que tange ao fornecimento de alimentação por meio de tíquetes alimentação, 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 e a empresa deveria estar regularmente inscrita em tal programa, 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 legislação².

§ 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 de medida necessária que impõe à pessoa jurídica o cumprimento dos requisitos do programa e possibilita a fiscalização de sua regular execução pelo órgão competente. 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 das contribuições previdenciárias incidentes sobre os valores pagos a título de tíquete alimentação.

Conclusão

Ante o exposto, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento para restabelecer o lançamento, relativamente aos valores pagos sob a forma de tíquetes alimentação.

(assinado digitalmente)
Mário Pereira de Pinho Filho

Voto Vencedor

Marcelo Milton da Silva Risso – Redator designado

01 - Após análise dos autos e não obstante a qualidade dos argumentos e logicidade jurídica do voto apresentado, peço vênica para divergir do Eminentíssimo Relator, a quem rendo as minhas homenagens. Explico.

02 – Conforme consta do voto do I. Relator o lançamento do crédito tributário tem por fundamento o pagamento de auxílio alimentação sob a forma de ticket além do fato da contribuinte não ser cadastrada no PAT.

03 – No caso, não houve apuração por parte da fiscalização de pagamento de alimentação ou ticket alimentação diretamente em dinheiro, o fundamento do lançamento é a concessão de alimentação por não estar inscrito no PAT e a questão de entender que o ticket é uma forma de pagamento em dinheiro.

04 - No plano normativo, a Constituição Federal dispõe 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.* (CF, Art. 201, §11).

05 - Nesse contexto, entende-se que os ganhos percebidos a qualquer título pelo empregado deverão incorporar seu salário de contribuição, para fins previdenciários, exceto quando forem objeto de exclusões legais, conforme abaixo:

Lei nº 8.212/91, Art. 28, § 9º

“§ 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.”

Lei nº 6.321/76, Art. 3º

“Art. 3.º Não se inclui como salário de contribuição à parcela paga ‘in natura’ pela empresa, nos programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho”.

Decreto nº 05/91, Art. 6º

“Art. 6º Nos programas de alimentação do trabalhador, 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”.

06 - Neste caso, se poderia aventar que o auxílio-alimentação fornecido por empresa que não aderiu ao PAT caracterizar-se-ia como “vantagem econômica”, em benefício do empregado, pois integrante do seu salário de contribuição.

07 - Ocorre que o fornecimento de vale-refeição ou vale-alimentação é considerado como sendo parcela paga *in natura*, ante sua finalidade de fornecer alimentos aos empregados para proporcionar seu aumento de produtividade e eficiência laboral, sem corresponder à contraprestação da relação de trabalho, sendo disponibilizado em prol dos resultados esperados do trabalho.

08 - Nesse contexto, tem-se que o vale-refeição decorre do sistema de convênio que possibilita o empregado se alimentar em qualquer estabelecimento conveniado; da mesma forma que o vale-alimentação decorre do sistema de convênio que possibilita o empregado adquirir gêneros alimentícios *in natura* em mercados conveniados, como os produtos da cesta básica.

09 – A esse respeito existe a Portaria SIT/DSST nº 03 de 01/03/2002 da Secretaria de Inspeção do Trabalho e Diretor do Departamento de Segurança e Saúde no Trabalho que baixa instruções para a execução do PAT e em alguns artigos deixam claro a utilização de cartões (tickets), *verbis*:

Art. 6º É vedado à pessoa jurídica beneficiária:

I - suspender, reduzir ou suprimir o benefício do Programa a título de punição ao trabalhador;

II - utilizar o Programa, sob qualquer forma, como premiação; e,

III - utilizar o Programa em qualquer condição que desvirtue sua finalidade.

III - das Modalidades de Execução do Pat

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 credenciadas 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. 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 do documento deverá ser suficiente para atender às exigências nutricionais do PAT.

Parágrafo único - Cabe à pessoa jurídica beneficiária orientar devidamente seus trabalhadores sobre a correta utilização dos documentos referidos neste artigo.

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

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.

10 – Pela análise acima entendo que o Poder Executivo quando da regulamentação do PAT, não excluiu essas formas de aquisição da alimentação do segurado, pelo contrário, regulamentou uma outra forma de aquisição de tais gêneros alimentícios, comparando-o a forma *in natura* que já existia na norma, não fazendo distinção alguma.

11 – Obviamente pelo art. 6º destacou o que é vedado à empresa beneficiária em fazer, contudo, em nenhum momento é tratado isso nos autos.

12 - E por ser considerado parcela paga *in natura*, e, não é passível de incidência pela contribuição previdenciária, independentemente da inscrição no PAT:

"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" (REsp 603.509/CE, Rel. Min. Castro Meira, 1ª Seção, DJ de 08.11.2004).

13 – A esse respeito peço licença para citar parte do voto do I. Ministro Luiz Fux quando no E. STJ no julgamento do REsp 1185685/SP, *verbis*:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. ART. 105, III, A, DA CF/88.

TRIBUTÁRIO E ADMINISTRATIVO. VALE-ALIMENTAÇÃO. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - PAT. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

NÃO-INCIDÊNCIA.

1. O valor concedido pelo empregador a título de vale-alimentação não se sujeita à contribuição previdenciária, mesmo nas hipóteses em que o referido benefício é pago em dinheiro.

2. A exegese hodierna, consoante a jurisprudência desta Corte e da Excelsa Corte, assenta que o contribuinte é sujeito de direito, e não mais objeto de tributação.

3. O Supremo Tribunal Federal, em situação análoga, concluiu pela inconstitucionalidade da incidência de contribuição previdenciária sobre o valor pago em espécie sobre o vale-transporte do trabalhador, mercê de o benefício ostentar nítido caráter indenizatório. (STF - RE 478.410/SP, Rel. Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, julgado em 10.03.2010, DJe 14.05.2010) 4. Mutatis mutandis, a empresa oferece o ticket refeição antecipadamente para que o trabalhador se alimente antes e ir ao trabalho, e não como uma base integrativa do salário, porquanto este é decorrente do vínculo laboral do trabalhador com o seu empregador, e é pago como contraprestação pelo trabalho efetivado.

5. É que: (a) "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" (REsp 1.180.562/RJ, Rel.

Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 17/08/2010, DJe 26/08/2010); (b) o entendimento do Supremo Tribunal Federal é no sentido de que pago o benefício de que se cuida em moeda, não afeta o seu caráter não salarial; (c) 'o Supremo Tribunal Federal, na assentada de 10.03.2003, em caso análogo (...), concluiu que é inconstitucional a incidência da contribuição previdenciária sobre o vale-transporte

pago em pecúnia, já que, qualquer que seja a forma de pagamento, detém o benefício natureza indenizatória'; (d) "a remuneração para o trabalho não se confunde com o conceito de salário, seja direto (em moeda), seja indireto (in natura). Suas causas não são remuneratórias, ou seja, não representam contraprestações, ainda que em bens ou serviços, do trabalho, por mútuo consenso das partes. As vantagens atribuídas aos beneficiários, longe de tipificarem compensações pelo trabalho realizado, são concedidas no interesse e de acordo com as conveniências do empregador. (...) Os benefícios do trabalhador, que não correspondem a contraprestações sinalagmáticas da relação existente entre ele e a empresa não representam remuneração do trabalho, circunstância que nos reconduz à proposição, acima formulada, de que não integram a base de cálculo in concreto das contribuições previdenciárias". (CARRAZZA, Roque Antônio. fls.

2583/2585, e-STJ).

6. Recurso especial provido.

(REsp 1185685/SP, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, Rel. p/ Acórdão Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/12/2010, DJe 10/05/2011)

"Sr. Presidente, o voto do Sr. Ministro Hamilton Carvalho é irretocável e, sob o ângulo que analisou, fechou todas as questões, não há nada absolutamente excedente. A questão central, realmente, é a verificação da natureza desse benefício social que a empresa presta ao empregado.

Primeiramente, cumpre ressaltar que, hodiernamente, a interpretação do Direito Tributário leva em consideração que o contribuinte não é mais objeto de tributação, mas sujeito de direitos. O Direito Tributário preserva os conceitos dos demais ramos da ciência jurídica, muito embora atribuir-lhes efeitos tributários diversos.

E, em respeitando os conceitos, gostaria, com a devida vênia, de entender que realmente o voto do Sr. Ministro Castro Meira, na Seção, bem explicita a ideia que se tem sobre a questão do auxílio-alimentação. Diz o Sr. Ministro Castro Meira:

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.

Confesso a V. Exa. que não vejo a menor diferença de a empresa conceder os alimentos ao empregado na própria empresa, para que não perca tempo, não sofra aqueles percalços, e de entregar o ticket refeição para se alimentar nas lojas conveniadas que aceitem o vale-refeição.

Isso mais se exacerba não só pela tese adotada pela Seção, como mais ulteriormente o acórdão do Supremo Tribunal Federal, no sentido de que, pago o benefício de que se cuida, em moeda, não afeta o caráter não salarial do benefício.

Isso é muito importante, porque o Sr. Ministro Castro Meira, inclusive, agora mais recentemente, no Recurso Especial nº 1.180.562, ao tratar do vale-transporte, baseia-se no acórdão de 26 de agosto de 2010, para assentar o seguinte:

O Supremo Tribunal Federal, na assentada de 10.03.2003, em caso análogo (...), concluiu que é inconstitucional a incidência da contribuição previdenciária sobre o vale-transporte pago em pecúnia, já que, qualquer que seja a forma de pagamento, detém o benefício natureza indenizatória.

Ora, verificamos aqui que a empresa oferece o ticket refeição não como uma base integrativa do salário, porque isso não é salário. Salário é contraprestação do trabalho prestado pelo empregado. Salário é pago depois que o empregado trabalha. O ticket refeição é concedido antes para que o trabalhador possa se alimentar e ir ao trabalho.

Então, a exegese de hoje que se exige é exatamente em razão de que o contribuinte é sujeito de direito, não é mais objeto de tributação. Além da nossa jurisprudência e da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que, por uma questão de hierarquia, nos impõe obedecer aos princípios basilares dessa jurisprudência, verifico que a concepção de que o ticket refeição, concedido para o trabalho, encontra eco na doutrina balizada do tema como sói ser a doutrina, que aqui foi anexada, do Professor Carraza, ao assentar:

Em suma, a remuneração para o trabalho não se confunde com o conceito de salário, seja direto (em moeda), seja indireto (in natura). Suas causas não são remuneratórias, ou seja, não representam contraprestações, ainda que em bens ou serviços, do trabalho, por mútuo consenso das partes. As vantagens atribuídas aos beneficiários, longe de tipificarem compensações pelo trabalho realizado, são concedidas no interesse e de acordo com as conveniências do empregador.

(...)

Os benefícios do trabalhador, que não correspondem a contraprestações sinalagmáticas da relação existente entre ele e a empresa não representam remuneração do trabalho, circunstância que nos reconduz à proposição, acima formulada, de que não integram a base de cálculo in concreto das contribuições previdenciárias. (fls. 2583/2585, e-STJ)

Então, poderíamos estar diante, por exemplo, de uma antinomia entre a lei federal e a portaria. Só que estamos cansados de enfrentar essa questão, que não é constitucional, é uma questão de ilegalidade, no sentido de que a portaria não pode dizer mais do que diz a lei. Isso não é salário e não tem nem base de cálculo para se apurar essa contribuição social, porque a base de cálculo é a folha de salários.

Aqui se vai somar os tíquetes, ver quanto gastou em um mês e quanto gastou no outro? Na realidade, isso é enfático. A verba é concedida, conforme destacam as razões da parte, para o trabalho e não em função do trabalho. Esse aspecto, efetivamente, chamou-nos imensa atenção.

Sem prejuízo, apenas a título de argumento obiter dictum, estamos diante de uma empresa que o tempo inteiro fez o PAT. Então, deve ter havido uma falha qualquer, irregular. Mas hoje estou plenamente convencido de que isso não pode ser fato gerador de contribuição social, e não há base cálculo para se apurar essas contribuições.

Com as devidas vênias do meu dileto amigo e orientador Ministro Hamilton Carvalhido, vou inaugurar a divergência, dando provimento ao recurso especial.

14 – Outrossim, cito voto do I. e saudoso Min. Teori Zavaschi no mesmo julgamento, verbis:

“A questão fundamental é a de saber se o fornecimento de vale-refeição constitui fornecimento de refeição in natura ou não.

Para mim, vale-alimentação se aproxima muito mais do fornecimento in natura do que propriamente do pagamento em dinheiro.

E, se formos examinar a Lei nº 8.212, quando conceitua salário de contribuição, ela usa também a expressão "valor de remuneração pago, devido ou creditado".

Então, não consigo encaixar muito nessa base de cálculo o vale-refeição.

De modo que vou pedir vênia ao Sr. Ministro Relator para acompanhar a divergência, porque mais afinada com a jurisprudência da Seção.

Gostaria de acrescentar, também, que há um detalhe importante que me passou despercebido inicialmente. No caso específico, o vale-refeição é pago metade pela empresa e metade pelo empregado. Evidentemente, pelo menos para a metade correspondente ao empregado, não se pode considerar remuneração, porque seria a remuneração dele para si mesmo. E parece-me que o auto de infração só incidiu sobre a outra metade.

De qualquer modo, o certo é que o vale-refeição é adquirido mediante um custo dividido entre empregado e empregador, o que reforça a ideia de que se trata não de um pagamento, ou uma remuneração, mas de um fornecimento in natura. Pelo menos a metade correspondente à do empregado tem de ser assim considerada.

Peço vênia ao eminente Ministro Relator para acompanhar a divergência, dando provimento ao recurso especial."

15 - Diante da jurisprudência pacífica do STJ, como forma de adequação dos seus procedimentos ao entendimento daquele tribunal, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), editou o Parecer PGFN/CRJ nº 2.117/11, esclarecendo que, esteja ou não o empregador inscrito no PAT, o auxílio-alimentação pago *in natura* não ostenta natureza salarial e, portanto, não deve integrar a remuneração do trabalhador. Nessa manifestação, a PGFN recomendou a edição de Ato Declaratório. Vejamos:

"PROCURADORAGERAL 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 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 nº 1.119.787SP (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)."

16 - Assim, como reflexo legal do Parecer PGFN nº 2.117/11, a mesma PGFN editou o Ato Declaratório Executivo (ADE) nº 03/11, a seguir transcrito, publicando e reforçando seu entendimento sobre o tema, que vincula a atuação dos seus membros e da Receita Federal do Brasil (RFB), a saber:

"Tributário. 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.”

17 - Na esteira deste raciocínio, este próprio C. Conselho vem estruturando sua jurisprudência, conforme julgado abaixo, proferidos no Ac. Nº Acórdão 9202-007.966 j. 18/06/2019, *verbis*:

Ementa(s)

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

ALIMENTAÇÃO NA FORMA DE TICKET. PAGAMENTO IN NATURA. EQUIPARAÇÃO. CARÁTER INDENIZATÓRIO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

O ticket-refeição mais se aproxima do fornecimento de alimentação in natura que propriamente do pagamento em dinheiro, não havendo diferença relevante entre a empresa fornecer os alimentos aos empregados diretamente nas suas instalações ou entregar-lhes ticket-refeição para que possam se alimentar nos restaurantes conveniados.

Diante da máxima hermenêutica no sentido de que onde há a mesma razão de ser, deve prevalecer a mesma razão de decidir, deve ser mantido o entendimento acerca da não incidência das contribuições previdenciárias sobre a alimentação paga na forma de ticket, em razão do caráter indenizatório.

18 – Oportuno indicar os termos do voto vencedor da I. Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, o qual também adoto como razões de decidir, *verbis*:

“Não obstante o bem fundamentado voto proferido pelo Relator, a maioria do Colegiado esposou entendimento diverso a respeito da incidência das contribuições previdenciárias sobre o recebimento de alimentação na forma de “ticket”.

O ticket refeição (ou vale alimentação) mais se aproxima ao fornecimento de alimentação in natura que propriamente do pagamento em dinheiro, não havendo diferença relevante entre a empresa fornecer os alimentos aos empregados diretamente nas suas instalações ou entregar-lhes ticket refeição para que possam se alimentar nos restaurantes conveniados.

Acrescento que não se faz relevante a forma pela qual é feito o pagamento da verba, pois a maneira do fornecimento da alimentação, por si só, não altera a sua natureza, a sua essência e a sua finalidade.

Evidentemente, o pagamento pelo fornecimento direto dos alimentos na própria empresa reduz o risco da utilização indevida da verba, mas, apesar desse contexto, não é possível entender que o pagamento na forma de ticket (fornecimento de alimentos por empresas conveniadas, fora das instalações da empresa, mediante apresentação de um cartão) seria necessariamente utilizado para remunerar o trabalhador, pois a má-fé não se presume, devendo ser comprovada.

Pelo que se depreende dos autos, a rubrica foi considerada como base para incidência da contribuição previdenciária pelo fato de ter sido paga na forma de ticket e não pela constatação do abuso do pagamento, ou seja, pela demonstração de que o valor correspondia, na verdade, à remuneração e não à verba indenizatória, ou seja, não houve descaracterização da natureza da verba pela fiscalização.

Assim, utilizando-me da máxima hermenêutica no sentido de que onde há a mesma razão de ser, deve prevalecer a mesma razão de decidir, não vejo como afastar o fornecimento de alimentação na forma de ticket da norma isentiva aplicada nos demais casos nos quais há fornecimento de alimentação in natura.

De acordo com os artigos 3º da Lei n.º 6.321/76 e 6º do Decreto n.º 5/1991, o pagamento in natura do auxílio alimentação pela empresa nos programas de alimentação previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho e Previdência Social não integra a base de cálculo da contribuição previdenciária e do FGTS.

No mesmo sentido, a Lei nº 8.212/1991 estabelece em seu artigo 28, parágrafo 9º, alínea “c”, 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 6.321/1976 não integrará base de cálculo da contribuição previdenciária.”

19 – Outrossim, na mesma esteira e adotando como razões de decidir trecho do voto da I. Conselheira Rita Bacchieri, no Ac. 9202-007.430 j. 11/12/2018, *verbis*, com grifos no original:

“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 recursal estamos diante de fornecimento de alimentação em pecúnia. Vale citar trechos da referida peça onde o Contribuinte afirma que o pagamento foi deito em espécie/dinheiro:

Mais a mais, servindo, igualmente, a desconstituir os levantamentos relativos aos Vales-transportes, não se pode olvidar que a recorrente, em verdade, se viu obrigada a substituir os vales aqui comentados por pecúnia, haja vista as inúmeras dificuldades trazidas pela sua operação comercial - bastante atípica, diga-se de passagem e os entraves impostos pelas companhias responsáveis pelo fornecimento dos papéis, especialmente as de transporte público, sobre as quais inexistia qualquer possibilidade de controle. Tais características devem ser levadas em consideração, por força dos princípios da proporcionalidade e razoabilidades.

...

Ademais, inobstante ter-se fornecido tais rubricas sob a forma de pecúnia em determinadas ocasiões, é certo que nenhuma delas vale alimentação/refeição e vale transporte se mostrou contraprestativa, ou seja, denotou o cumprimento de obrigação da contribuinte em relação ao trabalho prestado pelos empregados.

Independente do entendimento pacificado para o fornecimento in natura, filio-me a corrente de que o pagamento de auxílio alimentação por meio de vales, cartões ou tickets também não comporiam 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.

E para reforçar o entendimento acima, incidência da Contribuição sobre valores pagos em espécie, julgo pertinente destacar a nova redação dada pela Lei nº 13.467/2017 ao art. 457 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT):

“Art. 457.

§ 1o Integram o salário a importância fixa estipulada, as gratificações legais e as comissões pagas pelo empregador.

§ 2o As importâncias, ainda que habituais, pagas a título de ajuda de custo, auxílio alimentação, vedado seu pagamento em dinheiro, diárias para viagem, prêmios e abonos não integram a remuneração do empregado, não se incorporam ao contrato de trabalho e não constituem base de incidência de qualquer encargo trabalhista e previdenciário.

.....

§ 4o Consideram-se prêmios as liberalidades concedidas pelo empregador em forma de bens, serviços ou valor em dinheiro a empregado ou a grupo de empregados, em razão de desempenho superior ao ordinariamente esperado no exercício de suas atividades.” (NR)

Entre os pontos da reforma trabalhista o legislador optou por considerar como verba remuneratória apenas o auxílio alimentação pago em dinheiro. Analisando as justificativas das emendas apresentadas pelos parlamentares ao longo do processo legislativo, concluí que os vales/tickets não estariam abrangidos por essa hipótese.

Por oportuno, e embora não traga impactos para o presente julgamento já que estamos tratando de pagamento dinheiro, destaco que as conclusões da maioria deste Colegiado

é no sentido de que equipara-se a pagamento em pecúnia/espécie o fornecimento de auxílio alimentação por meio de vales/tickets.”

20 - Assim, entendo que os valores fornecidos aos empregados na forma de vale-refeição ou vale-alimentação (ticket), não podem ser considerados como pagamento em dinheiro e não integram o conceito de remuneração e, por conseguinte, não devem compor o salário de contribuição dos segurados favorecidos para os específicos fins de incidência de contribuições previdenciárias.

21 – Portanto, pedindo vênia ao I. Relator entendo por negar provimento ao recurso da Fazenda.

Conclusão

22 – Pelo exposto, conheço e nego provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(Assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso