



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11052.000579/2010-00  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9202-009.986 – CSRF / 2ª Turma  
**Sessão de** 25 de outubro de 2021  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** SERES SERVIÇOS DE RECRUTAMENTO E SELEÇÃO DE PESSOAL LTDA.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

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 Pedro Paulo Pereira Barbosa (relator), Mário Pereira de Pinho Filho, 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.

(documento assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa - Relator

(documento 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 em exercício),

## Relatório

Cuida-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 2803-002.498, proferido na Sessão de 16 de julho de 2013, que deu provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do dispositivo a seguir reproduzido:

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.

O recurso visa rediscutir a seguinte matéria:

**ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES**

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

Ementa: VALE-TRANSPORTE PAGO EM PECÚNIA. NÃO INCIDÊNCIA.

O Supremo Tribunal Federal decidiu, nos autos do Recurso Extraordinário nº 478.410/SP, em 2010, que não constitui base de cálculo de contribuição previdenciária o valor pago em pecúnia ao empregado a título de vale-transporte.

**ALIMENTAÇÃO. PAGAMENTO “IN NATURA”. NÃO INCIDÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO. INSCRIÇÃO NO PAT.**

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.

O recurso visa rediscutir a seguinte matéria: **Fornecimento de auxílio alimentação em ticket ou em pecúnia.**

Em suas razões recursais a Fazenda Nacional aduz, em síntese, de acordo com o art. 28, da lei nº 8.212, de 1.991, para o segurado empregado, entende-se por salário-de-contribuição a totalidade dos rendimentos destinados a retribuir o trabalho, incluindo-se nesse conceito os ganhos habituais sob a forma de utilidades; que as recompensas em razão do contrato de trabalho está no campo de incidência de contribuições sociais; que as exceções são aquelas expressas no § 9º do mesmo artigo 28; que dentre essas exceções está a parcela correspondente ao fornecimento “in natura” de alimentação, aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência social, nos termos da Lei nº 6.321, de 1.976; que o pagamento em pecúnia ou por meio de tickets não é fornecimento in natura; que a norma excludente deve ser interpretada de maneira restritiva. Cita jurisprudência do CARF.

A contribuinte tomou ciência do Acórdão de Recurso Voluntário, do Recurso Especial da Procuradoria e do despacho que lhe deu seguimento em 15/08/2016 (e-fls. 1.089) e, em 28/08/2016, apresentou as Contrarrazões de e-fls. 1.092 a 1.115 nas quais defende, inicialmente, o não conhecimento do recurso por ausência de demonstração do pré-questionamento e por ausência de demonstração analítica da divergência do objeto recursal; quanto ao mérito, aduz em síntese que, estando a empresa inscrita no PAT, os valores pagos a título de ticket refeição e em pecúnia não integram o salário de contribuição; que o pagamento em questão não se deu de forma habitual; que a recorrida tem como atividade o fornecimento de mão-de-obra temporária e permanente; que os casos mencionados na autuação são de empregados temporários; que o fato de ter adiantado o valor da alimentação dos empregados dos dias do mês de admissão e de alguns dias do mês subsequente não torna habitual o pagamento

em pecúnia da alimentação desses empregados. Aduz, em síntese, que o recurso da Procuradoria está baseado em jurisprudência, administrativa e do STJ.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, Relator.

O recurso foi apresentado tempestivamente. Quanto aos demais pressupostos de admissibilidade, diante das Contrarrazões, examino detidamente a matéria. Sobre a alegada ausência de pré-questionamento é fácil verificar sua improcedência, já que o tema central do Acórdão Recorrido foi precisamente a incidência da contribuição sobre as parcelas pagas correspondentes ao fornecimento de alimentação. E sobre a alegada ausência de demonstração analítica da divergência, da mesma forma, a alegação não procede. O recurso demonstra suficientemente a divergência, mediante indicação de paradigma e referência aos pontos de divergência entre este e o recorrido. Entendo, portanto, demonstrada a divergência, e conheço do recurso.

Quanto ao mérito, a questão envolve parcelas pagas a título de salário alimentação, porém na forma de ticket, e a controvérsia gira em torno da definição a respeito da caracterização dessa forma de pagamento como fornecimento “in natura” ou em pecúnia. É que segundo o Ato Declaratório PGFN nº 3, de 2011, com força vinculante, não seria exigível contribuição previdenciária sobre o valor correspondente ao fornecimento de alimentação “in natura”.

Pois bem, quanto ao Ato Declaratório PGFN nº 3, de 2011 sua inaplicabilidade ao caso é patente: fornecimento de alimentação “in natura” e a entrega de valor, seja em moeda, seja na forma de um crédito representado por um ticket não se confundem. No primeiro caso, envolvem a entrega diretamente do objeto alimentação, no segundo de um valor, representado por uma espécie de moeda, ainda que esta destine-se especificamente à compra de alimentos.

Aliás, como ressaltado pelo acórdão recorrido, o Ato Declaratório PGFN nº 3, de 2011, e ante dele o Parecer PGFN/CRJ Nº 2117/2011, foi expedido em razão de jurisprudência do STJ a qual refere-se estritamente aos casos de alimentação fornecida “in natura”, diretamente pelo empregador, conforme se verifica do seguinte julgado desse tribunal:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE PRÉ-QUESTIONAMENTO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. INOCORRÊNCIA. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR PAT. AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO PAGO EM ESPÉCIE AOS EMPREGADOS. OBRIGATORIEDADE DE RECOLHIMENTO DO FGTS. LEI Nº 6.321/76. LIMITAÇÃO. PORTARIA Nº 326/77. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA HIERARQUIA DAS LEIS. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CORREÇÃO MONETÁRIA. JUROS MORATÓRIOS PELA TR/TRD. APLICABILIDADE.

[...]

3. O STJ, em inúmeros julgados, assentou o entendimento de que o pagamento in natura do auxílio alimentação não tem natureza salarial e, como tal, não integra a base de cálculo da contribuição previdenciária. Pela mesma razão, não integra a base de cálculo das contribuições para o FGTS, igualmente assentado no conceito de "remuneração" (Lei 8.036/90, art. 15).

O auxílio alimentação pago em espécie e com habitualidade integra o salário e como tal sofre a incidência da contribuição previdenciária. Precedentes do STJ (REsp 674.999/CE, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, DJ de 30.05.2005; REsp 611.406/CE, Rel. Min. Franciulli Netto, 2ª Turma, DJ de 02.05.2005; EREsp 603.509/CE, Rel. Min. Castro Meira, 1ª Seção, DJ de 08.11.2004; REsp 643.820/CE, Rel. Min. José Delgado, 1ª Turma, DJ de 18.10.2004; REsp 510.070/DF, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, DJ de 31.05.2004). Por tal razão, o auxílio alimentação pago em espécie com habitualidade também sofrerá a incidência do FGTS.4. "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" (EResp 603.509/CE, Rel. Min. Castro Meira, 1ª Seção, DJ de 08.11.2004).(...)Ex positis, NEGO SEGUIMENTO ao Recurso Especial. Publique-se.

Intimações necessárias. Brasília (DF), 07 de maio de 2010.(REsp nº 1.119.787SP, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 13/05/2010).

EMENTA: TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. REFEIÇÃO REALIZADA NAS DEPENDÊNCIAS DA EMPRESA. NÃO-INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PRECEDENTES. DÉBITOS PARA COM A SEGURIDADE SOCIAL. PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ DA CERTIDÃO DA DÍVIDA ATIVA. PRECEDENTES.

1. Recurso especial interposto pelo INSS contra acórdão proferido pelo TRF da 4ª Região segundo o qual: a) o simples inadimplemento da obrigação tributária não constitui infração à lei capaz de ensejar a responsabilidade solidária dos sócios; b) o auxílio-alimentação fornecido pela empresa não sofre a incidência de contribuição previdenciária, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador PAT.

Em seu apelo, o INSS aponta negativa de vigência dos artigos 135 e 202, do CTN, 2º, § 5º, I e IV, 3º da Lei 6.830/80, 28, § 9º, da Lei n. 8.212/91 e divergência jurisprudencial. Sustenta, em síntese, que: a) a) o ônus da prova acerca da não ocorrência da responsabilidade tributária será do sócio executado, tendo em vista a presunção de legitimidade e certeza da certidão da dívida ativa; b) é pacífico o entendimento no STJ de que o auxílio alimentação, caso seja pago em espécie e sem inscrição da empresa no Programa de Alimentação do Trabalhador PAT, é salário e sofre a incidência de contribuição previdenciária.2. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento no sentido de que o pagamento in natura do auxílio alimentação, isto é, quando a própria alimentação é fornecida pela empresa, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não constituir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador PAT.

Com tal atitude, a empresa planeja, apenas, proporcionar o aumento da produtividade e eficiência funcionais. Precedentes.

EResp 603.509/CE, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 08/11/2004, REsp 719.714/PR, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 24/04/2006. (grifou-se)

[...]

5. Recurso especial parcialmente provido.(STJ, REsp 977.238/RS, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ 29/11/2007).

## DECISÃO

[...]

É pacífica neste Superior Tribunal de Justiça a orientação no sentido de que o pagamento in natura do auxílio-alimentação, isto é, quando a própria alimentação é fornecida pela empresa, não sofre a incidência da contribuição previdenciária por não possuir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador PAT.( STJ, REsp 333.001/RS, 2ª Turma, Rel. Min.

Herman Benjamin, DJ 17/11/2008)

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO.

1. 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. 2. Ao revés, quando o auxílio alimentação é pago em dinheiro ou seu valor creditado em conta corrente, em caráter habitual e remuneratório, integra a base de cálculo da contribuição previdenciária. 3. Precedentes da Seção. 4. Embargos de divergência providos. (grifou-se) (EREsp 476.194/PR, 1ª Seção, Rel. Min. Castro Meira, DJ 01.08.2005).

Como se percebe, os julgados acima são unânimes no entendimento de que somente se considera o fornecimento *in natura*, quando a alimentação é fornecida diretamente pelo próprio empregador, o que exclui a entrega ao empregado de cartões ou tickets, para aquisição de produtos em estabelecimentos comerciais.

Já a interpretação da Lei nº 8.212, de 1991 não leva a outra conclusão que não a de que a exclusão das parcelas pagas a título de auxílio-alimentação compreende apenas o fornecimento do alimento *in natura*.

A Lei nº 8.212, de 1991 assim dispõe sobre a questão:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sente

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

(...)

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; (grifos nossos)

São, portanto, duas condições para que o auxílio-alimentação não integre o salário-de-contribuição: a) se fornecido de acordo com programa de alimentação aprovado pelo Ministério do Trabalho; e b) ser fornecido "*in natura*"

Quanto ao primeiro requisito, embora este não tenha sido atendido no caso, incidiria a orientação da PGFN nos atos normativos citados. Portanto, a questão não está em causa. Assim, fosse esse o único requisito desatendido do dispositivo transcrito logo acima, a questão deveria ser resolvida mediante a aplicação da orientação da PGFN.

Ocorre que também o segundo requisito foi desatendimento. Conforme relatório fiscal e de acordo com a própria argumentação do contribuinte, a vantagem era fornecida aos

trabalhadores mediante ticket alimentação o que, conforme ressaltado acima, não se confunde com fornecimento de alimentação “*in natura*”.

Essa tem sido a posição predominante neste Colegiado. Como exemplo, o Acórdão nº 9202-006.222, Sessão de 28/11/2017, de relatoria da Conselheira Elaine Cristina Monteiro da Silva Vieira:

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ALIMENTAÇÃO FORNECIDA MEDIANTE TICKETS. FALTA DE ADESÃO AO PAT. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES. INAPLICABILIDADE DO ATO DECLARATÓRIO.

A empresa deve comprovar a sua regularidade perante o Programa de Alimentação do Trabalhador PAT para que não incidam contribuições sociais sobre a alimentação fornecida mediante tickets aos seus empregados. O Ato Declaratório PGFN Nº 03/2011 somente é aplicável quando demonstrado que, embora não tenha formalizado a adesão ao PAT, o sujeito passivo forneceu alimentação *in natura*, o que não abrange o pagamento em tickets.

O fornecimento de alimentação por meio de ticket refeição não se caracteriza, portanto, como entrega “*in natura*”, mas como pagamento em pecúnia, ficando, portanto, sujeito à incidência da contribuição.

Ante o exposto, conheço do recurso, e, no mérito, dou-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa

## Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso – Redator Designado

04 - No caso não obstante a qualidade dos argumentos e logicidade jurídica do voto apresentado, peço vênica para divergir do Eminent Relator – a quem rendo as minhas homenagens. Explico.

05 – Conforme dito alhures no relatório indicado pela decisão de piso o lançamento do crédito tributário previdenciário proveem da verificação no TVF da autoridade lançadora tendo os seguintes fundamentos:

“V.2. Da Alimentação

V.2.1 Aspectos gerais

28. O Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT -, instituído pela Lei nº 6.321/76, regulamentada pelo Decreto nº 5 de 14/01/91, tem por objetivo a melhoria da situação nutricional dos trabalhadores, visando a promover sua saúde e prevenir as doenças profissionais. Tal Programa é previamente aprovado pelo Ministério do Trabalho e Emprego, e as empresas participantes usufruem de benefícios fiscais.

29. Dispõe a Lei 6.321/76:

*"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 "*

30. E, dispõe a Lei 8.212/91 em seu Art 28:

*" §9º O 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;"*

31. Interpreta-se, portanto, que despesa com alimentação do trabalhador paga, pelo empregador, de forma estranha ao estabelecido pelo Ministério do Trabalho e Emprego - MTE - incorpora à remuneração e consequentemente, constitui base de incidência de contribuições sociais. Entendimento ratificado pelo art 458 da CLT: *"Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos efeitos legais, a alimentação (...)"*.

32. A Portaria Interministerial MTE nº 3 de 01/03/2002 baixou instruções sobre a execução do PAT. Nela encontramos, basicamente, as seguintes modalidades de execução:

*a) O empregador poderá manter serviço próprio de refeições ou distribuição de alimentos;*

*b) O empregador poderá firmar convênios com entidades que forneçam ou prestem serviços de alimentação;*

*c) O empregador poderá fornecer a seus trabalhadores documentos de legitimação (ex: impressos, cartões eletrônicos ou magnéticos) que permitam a aquisição de refeições ou de gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais.*

33. Observamos, portanto, que, o pagamento, em folha de salários, de verbas concernentes à alimentação não se inclui nas modalidades de execução do PAT, e, portanto, constituem base de incidência das contribuições sociais.

#### V.2.2. Aspectos específicos ao caso concreto

34. A empresa concedeu o benefício alimentação a seus empregados mediante o fornecimento de documentos de legitimação que permitiram a aquisição de refeições ou de gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais, descontando dos beneficiários a parcela por eles legalmente suportadas. Além disso, a empresa remunerou, habitualmente, em folha de pagamento, sob os títulos de Ticket Refeição (rubrica 187), parte de seus empregados.

35. Os valores remunerados a título de alimentação em folha de pagamento não se enquadram nas modalidades de execução do PAT, cujo rol é taxativo, não se admitindo exceções. Acolher esta exceção é depreciar a norma legal.

36. Além do exposto, algumas outras considerações são pertinentes, como veremos adiante.

(...) omissis

39. Por tudo que foi exposto, reputamos que os valores pagos em folha de pagamento nas rubrica "0187 Ticket Refeição", não oferecidos à tributação pelo contribuinte, estão em desacordo com as condições definidas na Lei 6.321/76, possuem natureza remuneratória e, portanto, constituem bases de incidência das contribuições sociais objeto deste auto de infração".

06 – 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.

07 – Tanto que a decisão da DRJ de e-fls. 103/108 excluiu do lançamento o período de 01/2004 a 04/2004:

*“A empresa apresentou o comprovante de adesão relativo ao exercício 2004.*

*Considerando que a empresa apresentou os comprovantes de adesão referente ao exercício 2004, o débito nas competências 01/2004 a 04/2004 deverá ser excluído.”*

08 - 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).

09 - 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”.*

10 - 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.

11 - 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.

12 - 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.

13 – 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.

14 – 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.

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

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

17 – 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 vênica, 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 diletto amigo e orientador Ministro Hamilton Carvalhido, vou inaugurar a divergência, dando provimento ao recurso especial*

18 – 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 vênias 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 vênias ao eminente Ministro Relator para acompanhar a divergência, dando provimento ao recurso especial.”*

19 - 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).”*

20 - 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.”*

21 - 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.*

22 – Oportuno indicar os termos do voto vencedor da I. Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, egressa dessa C. Turma julgadora, 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 n.º 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 n.º 6.321/1976 não integrará base de cálculo da contribuição previdenciária.”*

23 – 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.”

24 - Portanto, tendo o lançamento tratado de auxílio alimentação, e o fato de ter sido fornecido através de ticket não exclui o caráter in natura ou de salário utilidade da verba,

sendo que a autoridade lançadora não o desqualifica como sendo parcela *in natura* mas apenas que foi concedida em desacordo com o PAT. A respeito do tema 01631-2006-102-10-00-6 RO (Acórdão 1ª Turma do TRT da 10ª Região/DF) em que foi julgado recurso ordinário da União, Relator Desembargador André R. P. V. Damasceno Data de publicação: 26/10/2007:

*Ementa: "VALE-REFEIÇÃO. INTEGRAÇÃO AO SALÁRIO. "O tíquete, seja ele refeição ou alimentação, não tem o perfil de contraprestação pelo trabalho prestado. Seu fornecimento ao trabalhador tem finalidade até mesmo etimológica, alimentar. Insere-se no contexto contratual ou institucional, onde a mão-de-obra é despendida com objetivo nutricional. O tíquete-alimentação, porque destinado ao mesmo fim alimentar, também não foge a essa regra. Nessa ordem de ideias, o benefício deve ser visto quanto à sua realidade institucional, assumindo o caráter de ajuda de custo ao trabalhador em relação a um bem da vida essencial, como é o caso do vale-transporte. A concessão do benefício tem previsão legal insculpida no § 2º do art. 457 da CLT, que a autoriza sem integração ao salário, reforçada pelas disposições do § 2º do artigo o seguinte, pois ao empregador tanto interessa proteger o empregado de acidentes, fornecendo-lhe equipamentos de proteção ou outros acessórios necessários para o trabalho, como principalmente manter-lhe a saúde, onde não raro, por deficiência nutricional, ocorrem acidentes de trabalho. O fato de o empregador estar ou não vinculado ao Programa de Alimentação ao Trabalhador - PAT é irrelevante para o deslinde da questão, por objetivar meramente efeitos de beneficiar as instituições junto ao fisco. Os incentivos fiscais visam exatamente estimular a concessão da ajuda; mas, se por outro lado, estabelece-se desequilíbrio, com decisões judiciais determinando a incorporação dos respectivos valores, evidentemente que a tendência natural será a retração em face da subtração do capital atualmente empatado entre o incentivo fiscal e o custo da ajuda". (Juíza Terezinha C. Kneipp Oliveira)*

25 - 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.

26 – A esse respeito o voto recorrido bem esclarece o assunto, *verbis*:

*“O retrocitado Ato Declaratório estatui que não há incidência de contribuição previdenciária quando fornecido auxílio-alimentação in natura. Resta então definir se o fornecimento de cartão alimentação pode ser equiparado a alimentação in natura para a desoneração pretendida.*

*Os referidos cartões são utilizados para a compra de alimentação, aceitos exclusivamente em estabelecimentos comerciais que revendem tais produtos, como supermercados e armazéns. O fornecimento de tal instrumento facilita a logística empresarial, evitando-se manuseio de cestas básicas, além de dar maior liberdade de escolha ao empregado, que pode adquirir o alimento de sua escolha e na quantidade que desejar. Sendo oferecido um ou outro – cesta básica ou cartão alimentação – o fim almejado será o mesmo, prover o empregado de víveres, não havendo que haver discriminação somente pela forma de seu fornecimento.*

*Dessa feita, tenho que o fornecimento de cartão alimentação atende ao que disposto no Ato Declaratório 03/2011.”*

## Conclusão

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

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso