Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 12268.000366/2008-92

Processo nº	12268.000366/2008-92
Recurso	Especial do Contribuinte
Acórdão nº	**9202-010.921 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de	22 de agosto de 2023
Recorrente	CONSTRUTORA PATRÃO LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Período de apuração: 01/03/2006 a 31/08/2007

AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO. PAGAMENTO *IN NATURA* AINDA QUE EM TÍQUETE, CARTÃO MAGNÉTICO, VALE-COMPRA OU CONGÊNERE. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO INSCRIÇÃO NO PAT - DESNECESSIDADE. PARECER nº 00001/2022/CONSUNIAO/ CGU/AGU.

O auxílio-alimentação pago pelo sujeito passivo na forma de tíquete, cupom, cartão magnético ou congêneres, mesmo antes do advento do §2º do art. 457 da CLT, não integra a base de cálculo da contribuição previdenciária, independente de estar o interessado inscrito no PAT, por se considerar como fornecimento de alimentação *in natura*, nos termos do PARECER nº 00001/2022/CONSUNIAO/ CGU/AGU, de 2022.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos (relator), Maurício Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Marcelo Milton da Silva Risso, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim (suplente convocado), Maurício Dalri Timm do Valle (suplente convocado) e Régis Xavier Holanda (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial, interposto pela Contribuinte, contra o Acórdão nº 2301-009.587 da 1ª Turma Ordinária/ 3ª Câmara/ 2ª Seção de Julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que, por maioria de votos, negou provimento ao

recurso voluntário apresentado, relativo a lançamento de Contribuição Social Previdenciária, parte patronal, referente ao período de 01/03/2006 a 31/08/2007.

Consoante o Relatório do acórdão recorrido, trata-se de Auto de Infração (AI nº 37.185.254-4) lavrado pela fiscalização contra o sujeito passivo, que de acordo com o Relatório Fiscal, refere-se às contribuições devidas à Seguridade Social, correspondente à parte da empresa e ao adicional relativo ao Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho (Gilrat). A diferença apurada refere-se às remunerações pagas, devidas ou creditadas aos empregados a título de "vale compra" (verba destinada aos segurados empregados para aquisição de alimentação *in natura*), não declaradas nas Guias de Recolhiment.do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP. Os principais atos praticados e conclusões da fiscalização encontram-se sintetizados nos seguintes termos:

> 4) PAGAMENTO DE VALORES A TÍTULO DE "VALE COMPRA"
>
> 4.1) No decorrer da auditoria fiscal, pela análise das folhas de pagamento (específicas da obra sob ação fiscal, matricula CEI 45.120.00829/79) constatou-se que a empresa efetuou pagamentos a título de "vale compra" (verba destinada aos segurados empregados para aquisição de alimentação in natura). Constatou-se, também, que a empresa não estava inscrita no PAT - Programa de Alimentação do Trabalhador - no período em que efetuou estes pagamentos. Os valores pagos a título de "vale compra" não constam dos resumos das folhas de pagamento como sendo integrantes da remuneração dos segurados empregados e, conseqüentemente, não foram oferecidos à tributação;
>
> 4.2) Esta verba foi considerada como parcela integrante do salário de contribuição pelo pagamento em desacordo com a previsão do artigo 28, § 9º - letra "c" da Lei 8.212 de 24/07/1991 (empresa não inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador- PAT). Constam nas planilhas em anexo os nomes dos segurados empregados que receberam esta verba, os valores e as competências em que houve o referido pagamento. Sobre o total destas remunerações, por competência, foram lançadas as contribuições previdenciárias devidas;
>
> (...)

A contribuinte apresentou a impugnação de e.fls. 44/54, anexando documentos, sendo tal impugnação julgada improcedente pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte/MG (DRJ/BHE), conforme decisão de e.fls. 145/150.

Inconformada com a decisão da DRJ/BHE, a autuada apresentou o recurso voluntário de e.fls. 153/163, onde sustenta a impossibilidade da incidência de contribuição previdenciária sobre o que classifica como benefício concedido aos empregados a título de auxílio refeição. Informa que o pagamento a título de "vale-compra" decorre de Convenção Coletiva de Trabalho, já anexada aos autos, cita as leis de regência do Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) e afirma que deve ser levada em consideração a finalidade maior pelo qual as normas são editadas e não mero descumprimento de formalidade prescrita em portaria. Nesse ponto reproduz o art. 4ª da Portaria Interministerial MTE/MF/MS n° 5, de 30 de novembro de 1999), alega que os vales-compras eram fornecidos gratuitamente aos segurados e complementa: "*Ou seja, sem se levar em consideração a finalidade maior pelo qual as normas são editadas, a mera pastagem de um formulário passa a ser condição* sina qua non *para a concessão da isenção, a qual, independente da existência de norma que a preveja, deixa de existir em decorrência dessa falta de informação*." Ao final, é requerido o provimento do recurso.

Original

A 1ª Turma Ordinária / 3ª Câmara desta 2ª Seção de Julgamento, por maioria de votos, negou provimento ao Recurso Voluntário, entendendo que o fornecimento de alimentação aos empregados por meio de tíquetes, vales alimentação, vales refeição, cartão magnético ou qualquer outro modo indireto de fornecimento, por empresa que não esteja regularmente inscrita no PAT, como é o caso ora sob análise, dever ser considerado salário de contribuição e, portanto, base de cálculo das contribuições previdenciárias. O acórdão 2301-009.587, de 5 de outubro de 2021 (e.fls. 168/174), apresenta a seguinte ementa:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
>
> Período de apuração: 01/03/2006 a 31/08/2007
>
> PAT. VALE-COMPRA. FALTA DE ADESÃO. SALÁRIO INDIRETO. INTEGRA BASE DE CÁLCULO.
>
> O valor pago a título de auxílio alimentação em ticket/cartão magnético/vale-compra, por a empresa que não comprovar a regularidade da inscrição perante o Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, integra a base de cálculo das contribuições . Inaplicável o Ato Declaratório PGFN n.º 03/2011, considerando não se tratar de fornecimento de alimentação "in natura"

A decisão foi assim registrada:

> Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Wesley Rocha que deu-lhe provimento.

Foi interposto Recurso Especial pela contribuinte (e.fls. 184/211), onde argui inicialmente a nulidade do lançamento, por suposto cerceamento de seu direito de defesa e ao contraditório, por entender que não teriam sido consideradas as provas por ela carreadas aos autos, que atestariam a natureza não remuneratória dos valores pagos a título de vales-compra, uma vez que as cláusulas que tratam da matéria na Convenção Coletiva de Trabalho, não teriam sido levadas a efeito por ocasião do julgamento. Aponta como divergente o Acórdão nº 9101-002.871, que apresenta a seguinte ementa:

> **Acórdão nº 9101-002.871**
>
> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ
>
> PRESUNÇÃO LEGAL. DECISÃO DA TURMA A QUO. NÃO APRECIAÇÃO DE DOCUMENTAÇÃO PROBATÓRIA POTENCIALMENTE APTA PARA DESCONSTITUIR PARTE DA PRESUNÇÃO.
>
> Decisão da turma a quo que não analisou documentação probatória apresentada pela parte em recurso voluntário, potencialmente apta para desconstituir parte de lançamento de presunção legal, é eivada de vício insanável, vez que restou caracterizado o cerceamento do direito de defesa. Necessária declaração de nulidade formal da decisão e de retorno dos autos para a turma a quo realizar um novo julgamento.

Também alegada em sede de preliminares, suposta: "*impossibilidade de modificação de critério jurídico em 2ª instância – negativa de vigência ao artigo 146 do CTN - ocorrência de cerceamento".* Afirma a recorrente que o acórdão recorrido teria promovido alteração do padrão decisório adotado nos acórdãos anteriores, vez que, segundo seu entendimento, em momento algum o Auto de Infração ou a Delegacia de Julgamento teria procedido a distinção entre o auxílio concedido *in natura* ou em tíquetes/vales; ou seja, que não teria se concluído que a forma de pagamento realizada pela empresa não seria *in natura* e, por isso, de caráter remuneratório. Apresentado como divergente o Acórdão nº 1402-004.001, com a seguinte ementa:

> **Acórdão nº 1402-004.001**

Original

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

INOVAÇÃO NOS CRITÉRIOS JURÍDICOS DO LANÇAMENTO PELAS AUTORIDADES JULGADORAS, IMPOSSIBILIDADE.

Às autoridades julgadoras de primeira instância não compte o aprimoramento do lançamento realizado. A adoção de critérios novos para a manutenção do lançamento, em conteúdo diverso daquele inicialmente utilizado, importa em efetiva nulidade da atuação das autoridades julgadoras.

ACÓRDÃO INOVAÇÃO DE FUNDAMENTOS, SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

É nulo o acórdão que apresenta como razão de decidir fundamento ainda não trazido ao processo, diferente do que embasou o lançamento, suprimindo instância e cerceando o direito de defesa do contribuinte.

Adentrando ao mérito, passa a recorrente a sustentar a não incidência da contribuição previdenciária patronal sobre o benefício pago a seus empregados a título de auxílio-alimentação (vales-compras), arguindo divergência entre o acórdão recorrido e decisões proferidas por outras Câmaras no âmbito deste Conselho. Nesse sentido, aponta como divergentes os Acórdãos nºs 2202-007.936 e 2201-005.729, que apresentam as seguintes ementas:

Acórdão nº 2202-007.936

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ALIMENTAÇÃO. VALE ALIMENTAÇÃO. VALE REFEIÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA.

Não incide contribuições previdenciárias (parte patronal, inclusive GILRAT), bem como a contribuições devidas à seguridade social e destinadas a terceiros, sobre os pagamentos realizados pela contribuinte, a título de alimentação, a seus empregados e diretores (contribuintes individuais), sob a forma de vale refeição e de vale alimentação, por meio de ticket ou cartão, por tais valores não integrarem o salário-de-contribuição, diante da ausência de natureza salarial destes pagamentos.

Acórdão nº 2201-005.729

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. TERCEIROS (INCRA, SENAC, SESC, SEBRAE, SALÁRIO-EDUCAÇÃO). BASE DE CÁLCULO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR (PAT). FALTA DE INSCRIÇÃO. AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO. FORNECIMENTO DE TICKET. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE SALÁRIO IN NATURA. CARACTERIZAÇÃO DE ALIMENTO IN NATURA. NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO.

Na relação de emprego, a remuneração representada por qualquer benefício que não seja oferecido em pecúnia configura o denominado "salário utilidade" ou "prestação in natura". Nesse contexto, se a não incidência da contribuição previdenciária sobre alimentação abrange todas as distribuições e prestações in natura, ou seja, que não em dinheiro, tanto a alimentação propriamente dita como aquela fornecida via ticket, mesmo sem a devida inscrição no PAT, deixam de sofrer a incidência da contribuição previdenciária.

Em Despacho de Admissibilidade datado de 20/10/2022 (e.fls. 343/361) a Presidente Substitua desta 2ª Seção de Julgamento deu seguimento parcial ao Recurso Especial interposto pela Contribuinte, acatando os Acórdãos nºs 2202-007.936 e 2201-005-729 como

Original

divergente e admitindo a rediscussão da matéria **não incidência de contribuição social sobre auxílio-alimentação pago por meio de tíquete/vales/cartão.**

Cientificadas do Despacho de Admissibilidade, a contribuinte não apresentou agravo e a Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN) não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mário Hermes Soares Campos, Relator.

Conforme relatado, a matéria devolvida para apreciação refere-se à inclusão na base de cálculo da contribuição social do valor relativo a auxílio-alimentação (vale-compra) pago por meio de tíquetes, vales, cartões ou assemelhados.

Verifica-se que os acórdãos recorrido e paradigmas tratam de processos retratando situações com similitude fática autorizativas do seguimento de Recurso Especial. Tanto no caso do acórdão recorrido, quanto nos paradigmas, trata-se de lançamento fiscal relativo à falta de inclusão na base de cálculo das contribuições dos valores relativos ao fornecimento de alimentação aos empregados por meio de vales alimentação, vales refeição, tíquetes, cartões magnéticos. ou qualquer outro modo indireto de fornecimento, por empresa que não está regularmente inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT).

Entendeu-se no acórdão recorrido, pela incidência das contribuições sociais a cargo da empresa sobre os valores pagos aos empregados a titulo de fornecimento de alimentação, por meio de vales alimentação, vales refeição, tíquetes, cartões magnéticos ou qualquer outro modo indireto de fornecimento, por empresa que não está regularmente inscrita no PAT.

A seu turno, nos paradigmas, entendeu-se pela não incidência das contribuições previdenciárias (parte patronal, inclusive Gilrat), bem como a contribuições destinadas a terceiros, sobre os pagamentos realizados a título de alimentação, aos seus empregados e diretores (contribuintes individuais), sob a forma de vale refeição e de vale alimentação, por meio de tíquete ou cartão, por se considerar que tais valores não deveriam integrar o salário-de-contribuição, diante da ausência de natureza salarial desses pagamentos.

Oportuna a reprodução do *caput* da Cláusula 8 da Convenção Coletiva de Trabalho - 2005/2006, trazida aos autos pela contribuinte, onde resta demonstrado que o pagamento do "vale-compras" seria efetivado por intermédio de cupons ou cartões magnéticos:

> 8 - BENEFÍCIO-ALIMENTAÇÃO OU VALE-COMPRAS:
>
> Objetivando melhorar as condições nutricionais dos trabalhadores, prioritariamente os de baixa renda, os empregadores, sem que se constitua caráter salarial, remuneratório ou contraprestativo, nos termos da Lei n° 6.321/76, regulamentada pelo Decreto n° 5/91, através do PAT - Programa de Alimentação do Trabalhador, concederão mensalmente a todos os seus trabalhadores, inclusive aos da administração, o beneficio "alimentaçâo-convênio", também denominado "vale-compras", constituído de cupons ou cartões magnéticos para aquisição de gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais, no valor fixo de R$ 78,00 (Setenta e oito reais) por mês, mediante recibo.

Portanto, sendo o recurso tempestivo e preenchendo os demais pressupostos de admissibilidade, deve ser conhecido.

Mérito

Original

Relativamente ao pagamento de valores a título de alimentação, temos inicialmente o comando legal do § 9º, alínea "c", do art. 28 da Lei nº 8.112, de 1991, no sentido de que, somente a parcela *in natura* (quando o próprio empregador fornece a alimentação aos trabalhadores), independentemente de inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), não integraria a base de cálculo da contribuição previdenciária. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) analisou e interpretou a temática em mais de uma oportunidade, com destaque para a manifestação da Coordenação-Geral de Assuntos Tributários - CAT/PGFN, onde reitera manifestações anteriores, sintetizadas conforme as conclusões do PARECER- SEI Nº 172/2019/CAT/PGACCAT/PGFN-ME, nos seguintes termos:

> 1 - Até 10/11/2017, por força da regra decorrente da alínea 'c' do §9º do art. 28 da Lei nº. 8.212, de 1991, bem como da interpretação conformada no Ato Declaratório PGFN n. 03, de 24/11/2011[1], entende-se que somente o pagamento do auxílio-alimentação in natura não integra a base de cálculo da contribuição previdenciária, independentemente de a empresa ser filiada ao Programa de Alimentação do Trabalhador;
>
> 2 - A partir de 11/11/2017, com a vigência da Lei n. 13.467/2017, que conferiu nova redação ao §2º do art. 457 da CLT, somente o pagamento do auxílio-alimentação em pecúnia integra a base de cálculo da contribuição previdenciária;
>
> 3 - Desse modo, antes da Lei n. 13.467/2017, deve incidir contribuição previdenciária sobre a parcela paga a título de auxílio- alimentação em ticket e em outras formas a ele equiparáveis."

Entretanto, a PGFN foi novamente provocada a se manifestar sobre o tema, em decorrência de solicitações de outro órgão público federal (Secretaria de Previdência do Ministério do Trabalho e Previdência), que apresentava interpretação dissonante quanto à natureza não tributária dos valores pagos pelas pessoas jurídicas aos empregados, na forma de vales-refeições, cartões, tíquetes, ou congêneres, a título de auxílio alimentação, independentemente de inscrição no PAT. À vista de entendimentos dissonantes, a PGFN reiterou seu posicionamento sobre a matéria, mas reconheceu a existência de "dissonância interna" no âmbito da Administração Federal, apta a suscitar a provocação do Sr. Advogado-Geral da União, com vistas ao deslinde do tema, nos termos do art. 4º, inc. X da Lei Complementar (LC) nº 73, de 1993, encaminhando assim a questão, mediante despacho, à Advocacia Geral da União (AGU).

Nesses termos, instada a ser manifestar sobre o tema objeto do presente lançamento, a AGU emitiu o PARECER nº 00001/2022/CONSUNIAO/CGU/AGU, de 02 de fevereiro de 2022, parecer este aprovado pelo Ilmo. Advogado Geral da União, por meio do PARECER Nº BBL – 04, de 16 de fevereiro de 2022 e posteriormente submetido à apreciação do Exmo. Sr. Presidente da República. Por fim, em despacho datado de 22 de fevereiro de 2022, o Exmo. Sr. Presidente da República aprovou o PARECER nº 00001/2022/CONSUNIAO/ CGU/AGU, de 2022, para publicação e aplicação dos efeitos do art. 40, § 1º, da LC nº 73, de 1993, vinculando assim Administração Federal, ficando os órgãos e entidades federais obrigados a lhe dar fiel cumprimento.

Concluiu-se no PARECER nº 00001/2022/CONSUNIAO/ CGU/AGU, de 2022, que: "o auxílio-alimentação na forma de tíquetes ou congêneres, mesmo antes do advento do §2º do art. 457 da CLT, já não integrava a base de cálculo da contribuição previdenciária, nos termos do caput do art. 28 da Lei 8.212/1991." Pela pertinência ao propósito do presente recurso especial, oportuna a parcial reprodução do referido parecer da AGU:

ASSUNTOS: AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO

Original

EMENTA: Exame acerca da incidência da contribuição previdenciária sobre os valores recebidos pelo empregado na forma de tíquetes ou congêneres. Dissonância interna apontada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Exame sob a disciplina do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, até 10 de novembro de 2017. Natureza jurídica de parcela não salarial, para os fins da exação em testilha. Consequências concretas da decisão e princípio da eficiência. O auxílio-alimentação na forma de tíquetes ou congênere, mesmo antes do advento do §2º do art. 457, já não integrava a base de cálculo da contribuição previdenciária, nos termos do caput do art. 28 da Lei 8.212/1991.

Sr. Consultor-Geral da União,

1. RELATÓRIO:

1. Em atenção à manifestação do Sr. Procurador-Geral da Fazenda Nacional encartada no DESPACHO Nº 25/2022/PGFN-ME (juntado na seq. 85), o Sr. Adjunto do Advogado-Geral da União, por intermédio do DESPACHO n. 00007/2022/ADJ/AGU (juntado na seq. 90), submeteu a esta Consultoria-Geral da União o exame acerca da incidência da contribuição previdenciária sobre os valores recebidos pelo empregado na forma de tíquetes, cartões ou vales-alimentação.

2. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional foi recentemente provocada pela Secretaria de Previdência do Ministério do Trabalho e Previdência, por intermédio da Nota Técnica SEI nº 59021/2021/ME, a rever o posicionamento relativo ao objeto da presente consulta - incidência da contribuição previdenciária sobre os valores recebidos pelo empregado na forma de tíquetes ou congêneres (cartões ou vales-alimentação).

3. Do exame da citada Nota Técnica SEI nº 59021/2021/ME da Secretaria de Previdência do Ministério do Trabalho e Previdência, extrai-se os contornos do objeto da presente consulta. No caso, centra-se na incidência de contribuição previdenciária sobre o auxílio-alimentação, considerado o período até 10 de novembro de 2017. Esta data de corte refere-se ao início de vigência da Lei n. 13.467/2017 (Reforma Trabalhista) que, no que tange ao objeto da presente consulta, alterou o art. 457 da CLT, assim dispondo em seu §2º, a saber:

(...)

5. Há, pois, dois marcos temporais bastante claros acerca do tema. O primeiro, sob a disciplina da alínea 'c' do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, até 10 de novembro de 2017 e, o segundo, após esta data, sob o regramento do art. 457, §2º da CLT, na redação conferida pela Lei n. 13.467/2017.

6. Diante da disciplina do tema, operaram-se algumas controvérsias acerca da incidência da contribuição previdenciária sobre o auxílio alimentação, no período que transcorreu até o início de vigência do §2º do art. 457 da CLT. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional analisou e interpretou a temática em mais de uma oportunidade, tendo a última manifestação da Coordenação-Geral de Assuntos Tributários - CAT/PGFN reiterado manifestações anteriores, podendo ser assim sintetizada, conforme as conclusões do PARECER- SEI Nº 172/2019/CAT/PGACCAT/PGFN-ME, a saber:

> "1-Até 10/11/2017, por força da regra decorrente da alínea 'c' do §9º do art. 28 da Lei nº. 8.212, de 1991, bem como da interpretação conformada no Ato Declaratório PGFN n. 03, de 24/11/2011[1], entende-se que somente o pagamento do auxílio-alimentação in natura não integra a base de cálculo da contribuição previdenciária, independentemente de a empresa ser filiada ao Programa de Alimentação do Trabalhador;
>
> 2-A partir de 11/11/2017, com a vigência da Lei n. 13.467/2017, que conferiu nova redação ao §2º do art. 457 da CLT, somente o pagamento do auxílio-alimentação em pecúnia integra a base de cálculo da contribuição previdenciária;
>
> 3-Desse modo, antes da Lei n. 13.467/2017, deve incidir contribuição previdenciária sobre a parcela paga a título de auxílio- alimentação em ticket e em outras formas a ele equiparáveis."

Original

7. Após a edição do Parecer SEI nº 172/2019/CAT/PGFN-ME, de outubro de 2020, a PGFN foi novamente provocada a rever a questão pela Procuradoria-Federal Especializada do INSS, tendo concluído, por intermédio da Nota SEI nº 167/2021/CAT/PGACCAT/PGFN-ME, de outubro de 2021, no sentido de manutenção do posicionamento já firmado.

8. Em virtude da recente provocação feita pela Secretaria de Previdência, por intermédio da Nota Técnica SEI nº 59021/2021/ME, de dezembro de 2021, com vistas a, uma vez mais, ensejar a revisão do posicionamento relativo à incidência da contribuição previdenciária sobre o auxílio-alimentação recebido pelo empregado na forma de tíquetes ou congêneres, o Sr. Procurador-Geral da Fazenda Nacional consignou o posicionamento já firmado da PGFN, com o registro de não terem sido "identificadas razões para a alteração do entendimento defendido pela Administração Tributária federal". Contudo, ressalvou a existência de "dissonância interna" no âmbito da Administração fiscal, apta a recomendar a presente provocação do Sr. Advogado-Geral da União, com vistas ao deslinde do tema, nos termos do art. 4º, X da Lei Complementar nº 73/1993.

2. EXAME DO OBJETO DA CONSULTA:

9. Após apreciar as manifestações acima identificadas, verifica-se que há, de fato, uma "dissonância interna" acerca da incidência da contribuição previdenciária sobre o auxílio-alimentação recebido pelo empregado na forma de tíquetes ou congêneres no período compreendido até 10 de novembro de 2017, quando do início de vigência do §2º do art. 457 da CLT, na redação conferida pela Lei n. 13.467/2017 (Reforma Trabalhista).

10. Após o referido início de vigência do §2º de art. 457 da CLT, na redação conferida pela Lei n. 13.467/2017, não há qualquer discrepância de entendimento no âmbito da Administração fiscal federal quanto à parcela do auxílio-alimentação em tíquetes ou congêneres não compor a base de cálculo da contribuição previdenciária. A questão centra-se, pois no período anterior - até 10 de novembro de 2017.

11. Como cediço, o auxílio alimentação pode ser fornecido (i)in natura, (ii) por intermédio de tíquetes, cartões ou vales alimentação (congêneres) ou (iii) em espécie. O exame da questão faz-se necessário diante da "dissonância interna" apontada pela PGFN, sob a égide normativa anterior ao início de vigência do §2º do art. 457 da CLT.

12. Como visto, trata-se do exame de parcelas a título de auxílio-alimentação como componentes da base de cálculo para a incidência tributária das contribuições previdenciárias de que tratam os incisos I, "a", e II do art. 195 da CF, instituídas pela Lei 8.212/1991. As referidas contribuições previdenciárias têm como base de cálculo o salário-de-contribuição, nos termos da Lei 8.212/91. Com fundamento na alínea 'c' do §9º do art. 28 da Lei 8.212/1991, não integrava o 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 6.321/1976.

13. Até a edição da Lei 13.467/2017, a alínea 'c' do §9º da Lei 8.212/91, excepcionava determinada modalidade do auxílio-alimentação como não integrante do salário-de-contribuição. No caso, "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;".

14. Com fundamento na redação do referido dispositivo (alínea 'c' do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991), houve fundada discussão judicial acerca da parcela in natura estar, ou não, contida no salário-de-contribuição, a depender de a empresa ser inscrita, ou não, no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, nos termos da Lei nº 6.321/1976. Conforme se depreende de todo o relato contido na Nota Técnica SEI nº 59021/2021/ME, da Secretaria de Previdência do Ministério do Trabalho e Previdência, após o desenrolar das discussões judiciais no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, a Administração fiscal federal firmou o entendimento de que a inscrição da empresa no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, não seria requisito necessário para os

Original

fins da parcela do auxílio alimentaçãoin naturacompor o salário-de-contribuição. O argumento central, fundado na reiterada jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, foi o de que o auxílio-alimentação tem natureza não salarial e, portanto, digo eu, não estaria inserido na base de cálculo constante do caput do art. 28 da Lei 8.212/1991. Nesse sentido, foi editado o Ato Declaratório PGFN nº 3/2011, a saber:

> "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 1.119.787-SP (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).

15. É possível concluir, pelo cenário acima apresentado, que a parcela relativa ao pagamento in natura do auxílio alimentação não compõe a base de cálculo (elemento quantitativo do fato gerador) e, portanto, não há repercussão na incidência da contribuição previdenciária, independentemente de o sujeito passivo estar inscrito, ou não, no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT.

16. A jurisprudência elencada no Ato Declaratório PGFN nº 3/2011 fundamenta-se, basicamente, na natureza não salarial do pagamento in natura do auxílio-alimentação. Ademais, extrai-se, igualmente, da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que quando o auxílio-alimentação é pago em espécie ou em valor creditado em conta corrente, em caráter habitual, integra a base de cálculo da contribuição previdenciária. Fica patente uma distinção muito firme entre o auxílio-alimentação (i) percebido in natura(não compõe a base de cálculo) daquele (ii) percebido em espécie ou creditado em conta corrente (compõe a base de cálculo).

17. Há um aspecto que precisa ser considerado, qual seja, o de que o deslinde do ponto acima destacado centrou-se na natureza jurídica da prestação. Por essa razão, estar, ou não, inscrito no PAT não teria relevância para que a parcela do auxílio in natura não viesse a compor a base de cálculo.

18. Em prosseguimento, estimo ser relevante estabelecermos o conteúdo e o alcance do aspecto quantitativo (o salário-de-contribuição) da norma de incidência da contribuição previdenciária, constante do caput do art. 28 da Lei 8.212/1991. Para o que interessa à presente consulta, é importante saber se a parcela percebida in natura título de auxílio-alimentação compunha, ou não, a referida base de cálculo já no exame do conteúdo de alcance do próprio caput do art. 28 da Lei nº 8.212/1991. Ou seja, se estão, ou não, inseridos no conceito de salário-de-contribuição constante do caput do art. 28 da Lei nº 8.212/1991.

19. Um questionamento faz-se pertinente: acaso o dispositivo em testilha (alínea 'c', §9º do art. 28 da Lei 8.212/1991) não excepcionasse a parcela in natura, ainda assim essa verba comporia o salário-de-contribuição? Sob outro enfoque: a alínea 'c' do §9º do art. 28 da Lei 8.212/1991 inovou em relação ao dispositivo que instituiu a base de cálculo (salário-de-contribuição) ou teve o condão de o explicitar? Parece-me que não houve inovação e essa conclusão guarda convergência, ao meu ver, com a fundamentação desenvolvida pelo Superior Tribunal de Justiça e que ensejou a edição do Ato Declaratório PGFN nº 03/2011. Digo isso porque, na minha leitura, o Superior Tribunal de Justiça desconsiderou o disposto na 'c', §9º do art. 28 da Lei 8.212/1991 porque se concentrou na natureza jurídica da parcela identificada diante da base de cálculo da exação, constante, agora sim, do caput do art. 28 da Lei nº 8.212/1991.

20. Sendo assim, ainda que não houvesse a previsão do dispositivo que procurou excepcionar o auxílio alimentação in natura da base de cálculo (alínea 'c', §9º do art. 28 da Lei 8.212/1991) não seria, igualmente, possível incluir tal parcela na base de cálculo por conta do constante no caput do art. 28 da Lei nº 8.212/1991. O que se fez foi explicitar algo que já constava do comando extraído do caput do artigo 28 da Lei 8.212/1991.

Original

21. Para tanto, devemos voltar os olhos ao caput do artigo 28 da Lei nº 8.212/91 que não inclui, sob qualquer perspectiva, parcela in natura recebida com fins de auxílio-alimentação. Portanto, o dispositivo que afasta a inclusão da parcela in natura, em verdade, explicitou algo já contido no enunciado que estabeleceu a base de cálculo do tributo.

22. Temos, pois, duas premissas muito bem delimitadas, quais sejam: (i) pagamento in natura do auxílio alimentação não compõe a base de cálculo da contribuição previdenciária, a despeito de a empresa estar inscrita, ou não, no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT; e (ii) o auxílio alimentação pago em espécie ou em valor creditado em conta-corrente, em caráter habitual, integra a base de cálculo da contribuição previdenciária.

23. Nesse contexto, surge o elemento fulcral dessa consulta, qual seja: saber se o auxílio-alimentação mediante tíquete ou congêneres está contido, ou não, na norma que instituiu o elemento quantitativo (salário-de-contribuição) da contribuição previdenciária. A Nota Técnica SEI nº 59021/2021/ME bem pontuou a aplicação dissonante no âmbito da Administração fiscal federal acerca da prestação do auxílio-alimentação por ticket ou congênere estar, ou não, contida na base de cálculo da contribuição previdenciária, a ponto de o CARF, na atual quadra, ainda estar a debater sobre o tema. A propósito, conforme pontuado no Despacho nº 25/2022/PGFN-ME, "não há como negar a existência de precedentes recentes, de diversas turmas integrantes do CARF, em sentido contrário ao da exação defendida pela Administração Tributária", o que significa dizer que o auxílio em tíquete não integraria a base de cálculo.

24. Para ilustrar, ainda mais, como a análise de o auxílio-alimentação compor, ou não, a base de cálculo da contribuição previdenciária não mereceu todos os contornos interpretativos, faço referência a trecho da Nota SEI nº 167/2021/CAT/PGACCAT/PGFN-ME, a saber:

> 22. Em acréscimo à análise jurídico-tributária lançada no Parecer SEI n. 172/2019/CAT/PGACCAT/PGFN-ME, vale apenas destacar as recentes decisões prolatadas no RESP 1.697.345/SP e no AgInt no REsp 1.784.950/PR, proferidos pelo Superior Tribunal de Justiça, dando conta, respectivamente, de que: "o auxílio-alimentação, também denominado tíquete-alimentação, quando recebido em pecúnia e com habitualidade, sujeitando-se à incidência de contribuição previdenciária, deve integrar o salário de contribuição para a apuração do salário de benefício da recorrente" e "não incide contribuição previdenciária sobre o auxílio-alimentação quando seu recebimento se der in natura, ou seja, quando é fornecido pela própria empresa".

25. Vejamos como a questão, de fato, merece maiores delineamentos. As decisões destacadas na Nota referem-se à "tíquete-alimentação" recebido "em pecúnia e com habitualidade". Por certo, o auxílio-alimentação percebido por tíquete ou congêneres não se realiza "em pecúnia". A questão referente ao auxílio alimentação percebido por tíquete ou congêneres, de fato, não está efetivamente equacionada, seja no âmbito administrativo fiscal, seja na seara judicial.

26. O foco para esclarecermos essa questão deverá ser voltado, uma vez mais, para o caput do art. 28 da Lei 8.212/1991 porque a alínea 'c' do §9º, explicitou algo já inserido no caput do artigo, não tendo o condão de inovar. Reitero que parece ser a melhor leitura de como caminhou a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, ao compreender que o fator relevante para o auxílio-alimentação in natura compor, ou não, a base de cálculo da contribuição previdenciária foi a sua natureza não salarial, a despeito de qualquer outro elemento adicional. A normatividade completa para saber se o auxílio-alimentação compõe, ou não, a base de cálculo é extraída do caput do art. 28 da Lei nº 8.212/1991. Sendo assim, deve-se partir da mesma lógica e a aplicar em relação ao auxílio por tíquete ou congênere. No caso, a lógica de que o fundamento legal, para tanto, encontra-se no caput do art. 28 da Lei nº 8.212/1991.

(...)

Original

30. No exame da questão, antes da nova disciplina instituída pela Lei 13.467/2017, estabeleceu-se a conclusão de que o auxílio-alimentação in natura não compõe o salário de contribuição. Por sua vez, a jurisprudência posicionou-se no sentido de que a adesão ao PAT não tem relevância para que não incida contribuição previdenciária sobre auxílio-alimentação in natura. No que se refere ao auxílio-alimentação em espécie, por sua vez, não houve dúvida fundada, tanto na Administração tributária como a na jurisprudência, no sentido de que compõe o salário-de-contribuição, base de cálculo da exação em apreço. Como se procurou demonstrar, a base normativa para tais conclusões encontra-se no caput do art. 28 da Lei 8.212/1991, dispositivo que inovou acerca da incidência de tais parcelas na composição da base de cálculo da contribuição previdenciária. Sob essa perspectiva, é preciso estabelecer se o auxílio-alimentação prestado em tíquete alimentação ou congênere tem ou não natureza salarial para os fins específicos de composição da base de cálculo prevista no caput do artigo 28 da Lei 8.212/1991.

31. A Secretaria de Previdência, na Nota Técnica SEI nº 59.021/2021/ME registrou que em diversos momentos houve manifestações da Administração no sentido de equiparar o auxílio-alimentação por tíquete ou congêneres com o auxílio in natura, com vistas a estabelecer a sua abrangência nos termos da alínea 'c' do §9º do art. 28 da Lei 8.212/1991. Cito o seguinte trecho:

(...)

34. De todo modo, parece-me que a conclusão mais pertinente é a de que o auxílio em tíquete ou congênere não compõe a base de cálculo da contribuição previdenciária em virtude do exame e do alcance do próprio caput do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, em razão de sua própria natureza. O §2º do art. 457 da CLT, nesse pormenor (auxílio-alimentação que compõe a base de cálculo), explicitou algo que já está encartado no dispositivo que instituiu a base de cálculo da contribuição previdenciária, também não inovando no ordenamento. Portanto, o auxílio-alimentação na forma de tíquetes ou congênere, mesmo antes do advento do §2º do art. 457, já não integrava a base de cálculo da contribuição previdenciária, nos termos do caput do art. 28 da Lei 8.212/1991.

(...)

38. Do exame de toda a questão em testilha parece ter ficado evidenciado, de fato, uma fundada dúvida no âmbito da Administração fiscal federal acerca de o auxílio-alimentação em tíquete ou congêneres compor, ou não, a base de cálculo da contribuição previdenciária, antes da entrada em vigor do novel art. 457, §2º da CLT. Dessa feita, considerando as potenciais consequências práticas da definição da questão, bem detalhadas no DESPACHO Nº 25/2022/PGFN-ME, não me parece razoável, sob a perspectiva da repercussão concreta e do princípio da eficiência, permanecer dúvida acerca da interpretação mais adequada, no caso, a de que o auxílio alimentação em tíquete ou congênere não compôs a base de cálculo da contribuição previdenciária, em momento algum.

39. Conclui-se, pois, que o auxílio-alimentação na forma de tíquetes ou congênere, mesmo antes do advento do §2º do art. '457 da CLT, já não integrava a base de cálculo da contribuição previdenciária, nos termos do caput do art. 28 da Lei 8.212/1991. Em paralelo, sob perspectiva das consequências concretas da decisão e em deferência ao princípio da eficiência, igualmente, chegamos a mesma conclusão.

3. CONCLUSÃO:

40. Ante o exposto, concluiu-se que o auxílio-alimentação na forma de tíquetes ou congêneres, mesmo antes do advento do §2º do art. 457 da CLT, já não integrava a base de cálculo da contribuição previdenciária, nos termos do caput do art. 28 da Lei 8.212/1991. (negritei)

A conclusão do PARECER nº 00001/2022/CONSUNIAO/ CGU/AGU, de 2022 é no sentido de que o pagamento de auxílio-alimentação na forma de tíquetes, cartões magnéticos,

Original

ou congêneres, mesmo antes do advento do §2º do art. 457 da CLT, já não integrava a base de cálculo da contribuição previdenciária, segundo exegese do *caput* do art. 28 da Lei 8.212/1991. Também restou consignado (vide item 17 acima reproduzido), que tal conclusão centrou-se na natureza jurídica da prestação e, por tal razão, estar ou não a pessoa jurídica inscrita no PAT não teria relevância para que a parcela do auxílio *in natura* (mesmo mediante fornecimento de tíquetes ou congêneres) não viesse a compor a base de cálculo.

Preceitua o *caput* do art. 62 do Regimento Interno deste Conselho (RICARF), que é vedado aos membros das turmas de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. Entretanto, há expressa ressalva no Regimento quanto à inaplicabilidade de tal comando, entre outras, na hipótese de aprovação pelo Presidente da República de parecer do Advogado-Geral da União, nos termos dos arts. 40 e 41 da LC nº 73, de 1993 (art. 62, § 1, inc. II, alínea "d"). Situação essa em que os conselheiros deverão observar as conclusões do Parecer AGU, posto que vinculantes no âmbito da Administração Federal, ficando os órgãos e entidades federais obrigados a lhe dar fiel cumprimento.

Considerando que o único objeto do Recurso ora sob análise é o lançamento relativo à não inclusão na base de cálculo da contribuição social do valor referente a auxílio-alimentação (vale-compra) pago pela recorrente por meio de cupom, ou cartão magnético, deve ser observado o disposto no art. 62, § 1, inc. II, alínea "d" do RICARF, para efeito de afastamento da presente exação, haja vista as conclusões do multicitado parecer vinculante da AGU.

Ante o exposto, voto por conhecer do Recurso Especial da contribuinte e, no mérito, dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos

Original