



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15586.000845/2010-19
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9202-010.096 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 22 de novembro de 2021
Recorrentes FAZENDA NACIONAL E T V V - TERMINAL DE VILA VELHA S.A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

ALIMENTAÇÃO FORNECIDA POR MEIO DE TÍQUETE. FALTA DE ADESÃO AO PAT. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

O fornecimento de alimentação “*in natura*” pela empresa a seus empregados, incluído neste conceito a alimentação fornecida por meio de tíquetes, não está sujeito à incidência da contribuição previdenciária, ainda que o empregador não esteja inscrito no PAT.

Considera-se como verba remuneratória apenas o auxílio-alimentação pago em dinheiro.

REEMBOLSO DE DESPESAS COM MATERIAL ESCOLAR. ISENÇÃO. INEXISTÊNCIA.

Ressalvadas as parcelas expressamente abrangidas por norma isentiva, a base de cálculo das contribuições previdenciárias engloba toda e qualquer forma de benefício habitual destinado a retribuir o trabalho, seja ele pago em pecúnia ou sob a forma de utilidades, incluindo-se nesse rol o reembolso de despesas com material escolar.

A isenção prevista na alínea “t” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 não abrange o reembolso de despesas com material escolar, inexistindo norma legal que exonere tais prestações das contribuições destinadas à Previdência Social.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIO EDUCAÇÃO. EMPREGADOS. CURSOS DE NÍVEL SUPERIOR. ISENÇÃO. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF nº 149.

Não integra o salário de contribuição a bolsa de estudos de graduação ou de pós-graduação concedida aos empregados, em período anterior à vigência da Lei nº 12.513, de 2011, nos casos em que o lançamento aponta como único motivo para exigir a contribuição previdenciária o fato desse auxílio se referir a educação de ensino superior.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. COTA DOS SEGURADOS. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. NOTA SEI Nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME.

Conforme a Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, é cabível a retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei 8212/91, com a redação da Lei 11.941/09, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A da Lei nº 8.212/91.

Vistos, relatados e discutidos os presentes

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito: I) por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento quanto ao reembolso educacional superior; II) por maioria de votos, em negar-lhe provimento quanto ao auxílio material escolar, vencidos os conselheiros Ana Cecília Lustosa da Cruz, João Victor Ribeiro Aldinucci e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento; e III) 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, em dar-lhe provimento quanto ao auxílio educação, vencidos os conselheiros Maurício Nogueira Righetti (relator), Mário Pereira de Pinho Filho, Pedro Paulo Pereira Barbosa e Maria Helena Cotta Cardozo, que lhe negaram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti – Relator

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, João Victor Ribeiro Aldinucci, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Marcelo Milton da Silva Risso, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maurício Nogueira Righetti, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Tratam-se de Recursos Especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo.

Na origem, cuida-se de lançamento – DEBCAD 37.249.090-5 - para cobrança das contribuições previdenciárias – cota patronal e GILRAT – incidentes sobre as seguintes remunerações de empregados:

1 - a título de concessão de abono , lançada no Levantamento AB — ABONO;

2 - a título de **fornecimento de alimentação**, lançada no Levantamento AL — ALIMENTAÇÃO;

3 — relativa a **diferenças de pagamento** do mês anterior, lançada no Levantamento DI — DIFERENÇA MÊS ANTERIOR;

4 - a título de **fornecimento de auxílio material escolar**, lançada no Levantamento ME — MATERIAL ESCOLAR;

5 - a título de **participação nos resultados**, lançada no Levantamento PR — PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS; e

6 - relativa a reembolso educacional superior, lançada no Levantamento RE — REEMBOLSO EDUCACIONAL.

O relatório fiscal encontra-se às fls. 70/80.

Impugnado o lançamento às fls. 204/243, a DRJ no Rio de Janeiro/DRJ I julgou-o procedente às fls. 596/605.

Apresentado Recurso Voluntário às fls. 609/645, a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara deu-lhe parcial provimento por meio do acórdão 2302-003.469 - fls. 682/738.

Irresignada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial às fls. 740/746, pugnando, ao final, fosse reformada a decisão recorrida para restabelecer o cálculo da multa na forma em que fora lançada.

Em 19/2/16 - às fls. 780/785 - foi dado seguimento ao recurso da União para que fosse rediscutida a matéria “**cálculo da multa mais benéfica ao Contribuinte.**”

De igual forma, o sujeito passivo também aviou Recurso Especial às fls. 792/830, propugnando, ao final, pelo seu provimento, de forma a que fosse reconhecido as verbas pagas a título de “auxílio-alimentação”, “material escolar”, “reembolso educacional superior” e “participação nos resultados – PLR” não deveriam compor o salário-de-contribuição para efeitos previdenciários, julgando-se improcedente o Auto de Infração nesse sentido.

Às fls. 832/837, na mesma oportunidade, após ter tomado ciência do acórdão recorrido em 20/5/16, em uma sexta-feira, (fl. 789) apresentou contrarrazões tempestivas (em 6/6/16 – fl. 790) ao recurso da União, postulando pela aplicação da multa mais benéfica nos termos expostos no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91 para todo o período da autuação.

Em 28/3/17 - às fls. 1001/1017 - foi dado seguimento **PARCIAL** ao recurso do sujeito passivo para que fossem rediscutidas as matérias “**incidência de contribuições previdenciárias sobre a rubrica "alimentação em pecúnia"**”, “**incidência de contribuições previdenciárias sobre a rubrica "auxílio material escolar"**” e “**incidência de contribuições previdenciárias sobre a rubrica "reembolso educacional superior."**” Não foi dado **seguimento** à matéria “incidência de contribuições previdenciárias sobre a rubrica "participação nos resultados - PLR": necessidade de assinatura prévia dos acordos e de que o acordo seja veiculado no ano imediatamente anterior ao exercício em que serão apuradas as metas”.

Intimado do recurso interposto pelo contribuinte em 28/10/17 (processo movimentado em 28/9/17 – fl. 1024), a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões tempestivas às fls. 1025/1038 em 5/10/17 (fl. 1039), propugnando fosse negado provimento ao citado recurso, mantendo-se o acórdão proferido pela Turma *a quo*.

É o relatório.

Fl. 4 do Acórdão n.º 9202-010.096 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 15586.000845/2010-19

Voto Vencido

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti - Relator

A Fazenda Nacional apresentou seu Recurso Especial tempestivamente (processo movimentado em 13/11/14 – fl. 739 para ciência do acórdão de Recurso Voluntário e recurso apresentado em 22/12/14 – fl. 778). Não havendo questionamento em contrarrazões e preenchidos os demais pressupostos para a sua admissibilidade, dele conheço.

De sua vez, o sujeito passivo tomou ciência do acórdão em 20/5/16 (fl.789) e apresentou seu Recurso Especial também tempestivamente em 6/6/16 (fl.790). Preenchido os demais pressuposto, dele passo a conhecer.

Como já relatado, os recursos tiveram seguimento admitido para que fossem rediscutidas as matérias “**incidência de contribuições previdenciárias sobre a rubrica "alimentação em pecúnia"**”, “**incidência de contribuições previdenciárias sobre a rubrica "auxílio material escolar"**” e “**incidência de contribuições previdenciárias sobre a rubrica "reembolso educacional superior"**” por parte do sujeito passivo; e “**cálculo da multa mais benéfica ao Contribuinte**” pela da Fazenda Nacional.

O acórdão recorrido foi assim ementado, naquilo que foi devolvido à apreciação deste colegiado:

ALIMENTAÇÃO. PARCELA FORNECIDA NA FORMA DE TICKET ALIMENTAÇÃO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Os valores despendidos pelo empregador em dinheiro ou na forma de ticket/vale alimentação fornecidos ao trabalhador integram o conceito de remuneração, na forma de benefícios, compondo assim o Salário de Contribuição dos segurados favorecidos para os específicos fins de incidência de contribuições previdenciárias, eis que não encampadas expressamente nas hipóteses de não incidência tributária elencadas *numerus clausus* no §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

AUXÍLIO MATERIAL ESCOLAR. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

As verbas pagas pela empresa em favor de seus empregados a título de “Auxílio Material Escolar” consubstanciam-se remuneração indireta, pois representam exatamente a importância que o Beneficiário deixou de desfalcar o seu patrimônio próprio para cobrir as despesas de aquisição de material escolar para si ou para seus dependentes, representando, ao fim, um ganho patrimonial auferido pelo trabalho e não para o trabalho.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. REEMBOLSO EDUCACIONAL SUPERIOR. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

As despesas efetuadas com reembolso educacional superior, quando não comprovadas que se referem a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, integram o Salário de Contribuição para todos os fins previstos na Lei de Custeio da Seguridade Social.

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE PELO DESCUMPRIMENTO. PRINCÍPIO *TEMPUS REGIT ACTUM*.

As multas decorrentes do descumprimento de obrigação tributária principal foram alteradas pela Medida Provisória nº 449/2008, a qual deu nova redação ao art. 35 e fez acrescentar o art. 35-A à Lei nº 8.212/91.

Na hipótese de lançamento de ofício, por representar a novel legislação encartada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, inserida pela MP nº 449/2008, um tratamento mais gravoso ao sujeito passivo do que aquele previsto no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, inexistindo, antes do ajuizamento da respectiva execução fiscal, hipótese de a legislação superveniente impor multa mais branda que aquela revogada, sempre incidirá ao caso o princípio *tempus regit actum*, devendo ser aplicada em cada competência a legislação pertinente à multa por descumprimento de obrigação principal vigente à data de ocorrência do fato gerador não adimplido, observado o limite máximo de 75%, salvo nos casos de sonegação, fraude ou conluio.

A decisão em função do acórdão de embargos, se deu no seguinte sentido:

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário para excluir do lançamento as contribuições previdenciárias incidentes sobre a verba "abono único", com suporte no Ato Declaratório nº 16/2011, da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.

Por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, mantendo o lançamento de contribuições previdenciárias incidentes sobre valores pagos a título de "alimentação em pecúnia". Vencidos na votação os Conselheiros Leo Meirelles do Amaral, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Leonardo Henrique Pires Lopes, por entenderem que a verba não integra o salário de contribuição.

Por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, mantendo o lançamento de contribuições previdenciárias incidentes sobre valores pagos a título de "reembolso educacional superior". Vencidos na votação os Conselheiros Leo Meirelles do Amaral, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Leonardo Henrique Pires Lopes, por entenderem que a verba não integra o salário de contribuição.

Por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, mantendo o lançamento de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título "auxílio material escolar".

Por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, mantendo o lançamento de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título "participação nos lucros e resultados", por não restar comprovada a negociação prévia entre a recorrente e os segurados empregados quanto às metas e quanto ao seu cumprimento.

Por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para que seja aplicada a multa de mora considerando às disposições contidas no artigo 35, II, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.876/99, para o período anterior à entrada em vigor da Medida Provisória nº 449/2008. Vencidos na votação os Conselheiros Leo Meirelles do Amaral e Juliana Campos de Carvalho Cruz, por entenderem que a multa aplicada deve ser limitada ao percentual de 20% em decorrência das disposições introduzidas pela MP 449/2008 (art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação da MP nº 449/2008 c/c art. 61 da Lei nº 9.430/96).

Do mérito – REsp do sujeito passivo – auxílio de alimentação.

Nesse ponto, o colegiado recorrido, após afastar a aplicação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011, por ele não se referir às hipóteses de fornecimento de alimentação por meio de pagamento em espécie ou na forma de reembolso de refeição, ticket alimentação ou cartão eletrônico, assentou que no fornecimento de alimentação por meio de “**cartão eletrônico**” e em não estando a empresa inscrita no PAT, seria inaplicável a disposição do artigo 28, § 9º, “c” da Lei 8.212/91.

Confira-se os excertos abaixo que bem resumem os fatos.

Nada obstante, ambos os requisitos fixados como essenciais pela lei de custeio da seguridade social não se encontram presentes no caso em debate. Isto porque a empresa

autuada não possuía inscrição no PAT, tampouco a alimentação em apreço houve-se por fornecida *in natura*, mas, sim, mediante **cartões alimentação**, no valor mensal de R\$ 96,00 durante a vigência do Acordo Coletivo, os quais possuem liquidez e circulabilidade equiparadas a dinheiro.

[...]

A lei é de precisão cirúrgica ao excluir da hipótese de incidência tributária somente, e tão somente, a parcela “*in natura*” recebida de acordo com o PAT. Assim, na visão oclusiva exigida pelo art. 111 do CTN, a parcela fornecida em espécie, em ticket alimentação ou cartões eletrônicos integra o conceito de Salário de Contribuição para os fins colimados pela Lei nº 8.212/91.

De sua vez, a recorrente sustentou que no julgamento de seu Recurso Voluntário - acórdão 2401-004.029 – constante do processo 15586.000846/2010-63, o colegiado paradigmático concluiu por dar-lhe razão, reconhecendo a não incidência da exação sobre tais pagamentos.

Na sequência, aduziu que além de fornecer auxílio por meio de vale-alimentação, ainda fornecera alimentação *in natura* em suas dependências.

Vale destacar, que o Acordo Coletivo de Trabalho 2005/2006, de fls. 113 e ss, previu, de fato, o fornecimento de cartão alimentação, **por meio de créditos em cartão eletrônico** (vide item 5 do ACT), além do fornecimento de **refeições e lanches** em determinadas situações (vide item 14 do ACT).

Frise-se ainda, que o autuante fez constar em seu relatório fiscal que os valores relativos ao fornecimento da alimentação teriam sido extraídos da contabilidade da empresa **(RA/7.18)**, mais especificamente das seguintes contas contábeis de despesas com alimentação:

- Conta 353037004 — Alimentação;

- Conta 353014001 — Ticket Alimentação;

Não obstante, ao considerar que a decisão recorrida manifestou-se exclusivamente quanto aos valores atinentes à “alimentação em pecúnia”, aí entendidos aqueles por meio dos “cartões eletrônicos”, quando então afastou a aplicação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011, a análise adiante empreendida estará delimitada ao fornecimento de alimentação da forma como lá abordada. Veja-se:

Cumprе alertar que as disposições insculpidas no Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011 **não projetam efeitos sobre o caso em apreciação**, uma vez que tal documento possui âmbito de influência restrito ao fornecimento de alimentação *in natura*, não alcançando as hipóteses de fornecimento ser realizado em espécie, ou na forma de reembolso de refeição, ticket alimentação ou cartão eletrônico.

Pois bem.

O tema de fundo – fornecimento de auxílio alimentação - não é novo neste colegiado, que vem decidindo, em sentido contrário ao entendimento deste Relator, pela não incidência do tributo quando o pagamento do auxílio alimentação se dá por meio de *ticket*. Frise-se que, aqui, estamos a tratar de **créditos em cartão eletrônico**.

Com efeito, mantendo o meu entendimento, adiro e adoto como minhas, as razões de decidir do Conselheiro Mario Pereira de Pinho Filho, no julgamento do acórdão 9202-008.096, de 20/08/2019. Confira-se:

De forma a contextualizar a análise aqui empreendida, convém ressaltar que a matriz constitucional das contribuições previdenciárias incidente sobre a remuneração dos

trabalhadores em geral é a alínea “a” do inciso I do art. 195 da Constituição Federal que dispõe:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

[...]

Com base na previsão constitucional, a Lei nº 8.212/1991, por intermédio de seus arts. 22 e 28 instituiu as bases sobre as quais incidem as contribuições previdenciárias de empregadores e empregados, que abrangem o total das remunerações pagas/recebidas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados que lhe prestem serviços, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades.

Assim, a princípio, a base de cálculo das contribuições previdenciárias abrange toda e qualquer forma de benefício habitual destinado a retribuir o trabalho, seja ele pago em pecúnia ou sob a forma de utilidades, aí incluídos alimentação, habitação, vestuário, além de outras prestações e *in natura*. Exclui-se da tributação somente aqueles benefícios abrangidos por alguma regra isentiva ou que tenham sido disponibilizados para a prestação de serviços, a exemplo de vestuário, equipamentos e outros acessórios destinados a esse fim.

Dessarte, a definição sobre a incidência ou não das contribuições sociais em relação às rubricas objeto de lançamento deve levar em consideração sua natureza jurídica, a existência ou não de normas que lhes concedam isenção e o cumprimento dos requisitos necessários ao usufruto desse favor legal.

Nessa esteira, o § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 relaciona, de forma exaustiva, as diversas verbas de natureza salarial que podem ser excluídas da base de cálculo da Contribuição Previdenciária. Em se tratando de salário utilidade pago sob a forma de alimentação, dispõe a alínea “c” do citado § 9º:

Art. 28.

[...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

[...]

c) a parcela “in natura” recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;

[...]

No mesmo sentido é o art. 3º da Lei nº 6.321/1976 que dispõe:

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

Nos termos das disposições legais encimadas, para que a parcela referente à alimentação *in natura* recebida pelo segurado empregado seja excluída do salário-de-

contribuição é necessário que essa seja paga de acordo com o Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT, instituído pelo Ministério do Trabalho e Emprego, de conformidade com a Lei nº 6.321/1976.

Não se olvide que o descumprimento dos requisitos necessários ao gozo da isenção tem como consequência lógica a incidência da exação tributária. Cabe aqui ressaltar que o art. 111 do CTN estabelece que as normas afetas a outorga de isenção devem ser interpretadas literalmente.

A despeito do que dispõe a legislação trabalhista e tributária, o entendimento pacificado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça – STJ é de que, em se tratando de pagamento *in natura*, o auxílio-alimentação não sofre incidência de contribuição previdenciária, independentemente de inscrição no PAT, visto que ausente a natureza salarial da verba. Nesse sentido é a decisão consubstanciada no AgRg ao REsp nº 1.119.787/SP:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. FGTS. ALIMENTAÇÃO IN NATURA. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTES.

1. O pagamento do auxílio-alimentação *in natura*, ou seja, **quando a alimentação é fornecida pela empresa**, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não possuir natureza salarial, razão pela qual não integra as contribuições para o FGTS. Precedentes: REsp 827.832/RS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/11/2007, DJ 10/12/2007 p. 298; AgRg no REsp 685.409/PR, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/06/2006, DJ 24/08/2006 p. 102; REsp 719.714/PR, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/04/2006, DJ 24/04/2006 p. 367; REsp 659.859/MG, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/03/2006, DJ 27/03/2006 p. 171. 2. Ad argumentandum tantum, esta Corte adota o posicionamento no sentido de que a referida contribuição, *in casu*, não incide, esteja, ou não, o empregador, inscrito no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT. 3. Agravo Regimental desprovido.

Em virtude do entendimento do STJ, foi editado o Ato Declaratório nº 03/2011 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional PGFN, publicado no D.O.U. de 22/12/2011, com base em parecer aprovado pelo Ministro da Fazenda, o qual autoriza a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, “nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento *in natura* do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária”, independentemente de inscrição no PAT.

Conforme alínea “c” do inciso II do § 1º do art. 62 RICARF, os membros das turmas de julgamento do CARF podem afastar a aplicação de lei com base em ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522/2002 (como é o caso do Ato Declaratório nº 3/2011). Resta, portanto, perquirir se a situação retratada nos autos se amolda ou não ao previsto em referido Ato Declaratório.

No caso concreto, a matéria devolvida a este Colegiado refere-se especificamente a auxílio alimentação pago por meio de tíquete alimentação. Não há qualquer contestação quanto o que fora apurado pela Fiscalização de que o auxílio alimentação foi disponibilizado aos trabalhadores da empresa autuada pela utilização de tal instrumento.

Contudo, o Ato Declaratório PGFN nº 3/2011, bem assim os julgados do STJ que fomentaram sua edição, dentre os quais encontra-se o AgRg ao REsp nº 1.119.787 (ementa reproduzida acima), fazem referência a auxílio-alimentação ***in natura***, o que, nos termos da jurisprudência daquela Corte, quer dizer: “*alimentação fornecida pela empresa*”, ou seja, o pagamento do benefício feito por meio de tíquete alimentação não está abrangido pelo ato administrativo da PGFN e nem pelas decisões judiciais aqui suscitadas.

Desse modo, para beneficiar-se da isenção prevista na alínea “c” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 a empresa necessitaria cumprir rigorosamente os requisitos previstos nesse dispositivo, isto é, o benefício teria de observar as diretrizes dos programas de

alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e Emprego e a empresa deveria estar regularmente inscrita em tal programa, o que não se verifica na situação ora analisada.

O cumprimento dos requisitos do PAT pressupõe a regular inscrição da empresa no referido programa, em observância ao art. 2º da Portaria MTE nº 3/2002, *in verbis*:

Art. 2º Para inscrever-se no Programa e usufruir dos benefícios fiscais, a pessoa jurídica deverá requerer sua inscrição à Secretaria de Inspeção do Trabalho (SIT), através do Departamento de Segurança e Saúde no Trabalho (DSST), do Ministério do Trabalho e Emprego (MTE), em impresso próprio para esse fim a ser adquirido nos Correios ou por meio eletrônico utilizando o formulário constante da página do Ministério do Trabalho e Emprego na Internet (www.mte.gov.br).

§ 1º A cópia do formulário e o respectivo comprovante oficial de postagem ao DSST/SIT ou o comprovante da adesão via Internet deverá ser mantida nas dependências da empresa, matriz e filiais, à disposição da fiscalização federal do trabalho.

§ 2º A documentação relacionada aos gastos com o Programa e aos incentivos dele decorrentes será mantida à disposição da fiscalização federal do trabalho, de modo a possibilitar seu exame e confronto com os registros contábeis e fiscais exigidos pela legislação.

§ 3º A pessoa jurídica beneficiária ou a prestadora de serviços de alimentação coletiva registradas no Programa de Alimentação do Trabalhador devem atualizar os dados constantes de seu registro sempre que houver alteração de informações cadastrais, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar informações a este Ministério por meio da Relação Anual de Informações Sociais (RAIS).

Assevere-se que a inscrição no PAT trata-se de medida necessária que impõe à pessoa jurídica o cumprimento dos requisitos do programa e possibilita a fiscalização de sua regular execução pelo Ministério do Trabalho e Emprego. Não tendo o sujeito passivo adotado essa medida e não estando ele amparado pelo Ato Declaratório PGFN nº 3/2011, não vejo como considerá-lo isento de contribuições previdenciárias.

Note-se com isso, que para a não incidência da contribuição sobre os valores relativos a referido auxílio, **quando fornecidos por empresas não inscritas no PAT**, faz-se necessário que o fornecimento se dê *in natura*, vale dizer, quando a própria alimentação é fornecida pela empresa.

Nesse rumo, forçoso reconhecer a incidência das contribuições sobre os valores atinentes ao fornecimento de cartão eletrônico de alimentação.

Do mérito – REsp do sujeito passivo – auxílio material escolar.

Quanto a esta matéria, o colegiado *a quo* entendeu que tal verba, além de não se enquadrar em qualquer das hipóteses de não incidência previstas no § 9º do artigo 28 da Lei 8.212/91, também configurar-se-ia remuneração indireta, pois representaria exatamente a importância que o Beneficiário deixou de desfalcar o seu patrimônio próprio para cobrir as despesas de aquisição de material escolar para si ou para seus dependentes, representando ao fim um ganho patrimonial auferido pelo trabalho e não para o trabalho.

Por seu turno, a autuada asseverou que referidas importâncias – pagas uma única vez e em valor fixo para todos os empregados - não teriam caráter contraprestacional, além do quê, não teriam sido pagas de forma habitual, tanto que o ACT 2005/2006 teria tido vigência

determinada, sem a obrigatoriedade de renovação da cláusula que previa o fornecimento do material escolar.

Compulsando os autos, perceber-se que havida a previsão do pagamento de referido auxílio no valor de R\$ 160,00, por beneficiário, no início de 2006, assim entendido os empregados matriculados no ensino fundamental, médio e superior em curso de graduação e seus dependentes matriculados na educação infantil em pré-escolas e nos ensinos fundamental, médio e superior. (vide item 13 do ACT 2005/2006).

Nesse ponto, insta observar que o fato de o pagamento se dá em uma única parcela ao início do ano, consoante o estabelecido naquele ACT, não lhe retira, por si só, a natureza remuneratória. Não empresta à verba a característica de eventual, na medida em que também não se dera de forma inesperada, casual ou fortuita.

Nesse tema, valho-me das considerações levadas pelo então Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, no julgamento do acórdão 9202-004.308, de 21/7/16, que ao analisar a situação de um único pagamento a título de “bônus de contratação”, assim estabeleceu:

“...Atualmente, o conceito de remuneração não se encontra circunscrito às verbas habituais, mas toda remuneração recebida em decorrência do contrato de trabalho. Nesse sentido, a pessoa física pode oferecer ao empregador não somente seu tempo, mas também sua imagem, sua disponibilidade ou sua credibilidade no mercado. Assim, em contrapartida, pode ser oferecido, pelo empregador, não somente o salário propriamente dito, mas quaisquer vantagens indiretas.

A própria Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988, refere, na alínea "a" do inciso I de seu art. 195, como base de cálculo possível para contribuições previdenciárias, além da folha de salários, rendimentos pagos a qualquer título. De maneira compatível, no § 11 do art. 201, são referidos ganhos habituais do empregado como componentes do salário de contribuição sem exclusão de verbas eventuais de natureza remuneratória.

A Lei nº 8.212, de 1991, define a aplicação dos conceitos constitucionalmente definidos, no inciso I do caput de seu art. 28, considerando como salário de contribuição (a) os rendimentos destinados a retribuir o trabalho e (b) os ganhos habituais sob a forma de utilidades.

No presente caso, os pagamentos foram realizados em pecúnia, o que afasta a necessidade de se indagar a habitualidade do pagamento.

De fato, percebe-se da leitura do inciso I do artigo 28 da Lei 8.212/91¹ que o conceito de salário de contribuição engloba a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho. E mais, quando fez referência à habitualidade, relacionou-a apenas aos **ganhos sob a forma de utilidades**, o que não me afigura ser o caso.

Com isso, ganha relevo determinar se a verba era paga em retribuição ao trabalho (pelo trabalho) ou para possibilitar a execução do trabalho (para o trabalho). Não me parece que a tenha sido paga para propiciar ou viabilizar a realização do trabalho, razão pela qual adiro às

¹ 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 sentença normativa;

razões do voto condutor do acórdão fustigado que asseverou que tal verba “*representaria exatamente a importância que o Beneficiário deixou de desfalcocar o seu patrimônio próprio para cobrir as despesas de aquisição de material escolar para si ou para seus dependentes, representando ao fim um ganho patrimonial auferido pelo trabalho e não para o trabalho.*”

Posto desta forma, e por mais que se reconheça a nobreza e a importância deste auxílio aos empregados, há de se admitir que tal verba não se encontra elencada no rol taxativo do § 9º do artigo 28 da Lei 8.212/91, o que a impede seja retirada da base de incidência da exação.

Tal conclusão se coaduna com a que foi tomada no julgamento do acórdão **9202-006.553, de 28/2/18, processo 15586.002512/2008-18**, relativo ao mesmo contribuinte e à mesma verba, mas em relação ao período de 1º/1/04 a 31/12/04. Confira-se fragmento do voto vencedor, cujas razões de decidir incorporo a este voto.

Sem maiores digressões acerca do dispositivo legal reproduzido, posto que desnecessário no presente caso, no meu entender estamos diante de regra que já possibilitava que os dispêndios suportados pelas empresas com a educação de seus empregados abrangessem tanto cursos de graduação quanto de pós-graduação quando vinculados às atividades desenvolvidas pelo empregador, haja vista os cursos de capacitação e qualificação profissional não estarem restritos à educação básica. A Lei nº 12.513/2011 apenas deixou mais clara essa hipótese.

Contudo, estamos diante de norma isentiva que, consoante disposto no art. 111 do CTN, deve ser interpretada literalmente. Ora, a regra insculpida na alínea “t” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 trata de plano educacional, sendo defeso ao interprete da norma escolar, isto é, a hipótese que não se encontra expressamente prevista em lei.

De mais a mais, nem mesmo a Lei nº 12.513/2011 isentou das contribuições previdenciárias os valores relacionados a despesas aqui referidas. Significa dizer que, ainda que o art. 112 do CTN possibilitasse a retroação de norma legal para elidir o pagamento de tributo, não haveria como prover o recurso especial do sujeito passivo, face a inexistência da propalada isenção mesmo para competências posteriores às de ocorrência dos fatos geradores insertos no lançamento em questão.

Assevere-se que o art. 112 do CTN refere-se exclusivamente a “lei tributária que define infrações”, o que não é o caso aqui retratado. E mais, o art. 144 do Codex Tributário é expresso no sentido de que “O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”.

Nesse sentido, encaminho por negar provimento ao recurso também neste ponto.

Do mérito – REsp do sujeito passivo – reembolso educacional superior.

Quanto a este tema, o colegiado recorrido concluiu que caberia ao fiscalizado o ônus de demonstrar e comprovar o cumprimento cumulativo de todos os requisitos legais para a fruição da isenção pretendida, sob pena de manutenção da regra geral, isto é, a tributação. Em especial, asseverou que não teria havido a comprovação de que referidos cursos superiores estariam vinculados às atividades da empresa, tal como exigiu a decisão de primeira instância.

Em seu recurso, a autuada pondera que no julgamento de seu Recurso Voluntário - acórdão 2401-004.029 – constante do processo 15586.000846/2010-63, o colegiado paradigmático entendeu por dar-lhe razão, reconhecendo a não incidência da exação sobre tais pagamentos.

Naquele processo, cujo interessado era o próprio contribuinte e analisando-se os mesmos fatos, mesmo período, mas em relação a contribuições devidas a terceiros, aquele colegiado chegou a diferente conclusão.

Voltando a estes autos e examinando-se a acusação fiscal, nota-se que o único fundamento empregado para a tributação da verba foi o de que os cursos de educação superior, por não estarem expressamente previstos em lei, não poderiam ser beneficiários da isenção conferida pelo artigo 28, § 9º, "t" da Lei 8.212/91. Confira-se fragmento do relatório:

3.6.1 - Este fato gerador refere-se ao reembolso de despesas dos empregados com **educação superior, ou seja, a empresa participou no custeio das despesas realizadas por seus empregados com cursos de educação superior**, contrariando o artigo 28, § 9º, "t", da Lei 8.212/91.

O dispositivo legal supracitado dispõe que somente os valores relativos a cursos de "educação básica" e de "capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa" não integram o salário-de-contribuição dos empregados.

Logo, os valores relativos a cursos de educação superior, por não estarem expressamente previstos em lei como beneficiários da isenção, passam a integrar o salário-de-contribuição dos empregados e a compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

3.6.2 — O reembolso de despesas educacionais foi previsto nos itens 20.1 e 23.1, dos Acordos Coletivos de Trabalho — ACT 2005/2006 (RA/7.22) e 2006/2008 (RA/7.23) respectivamente, em que ambos os itens possuem a mesma redação:

"O TVV participará parcialmente no custeio das despesas educacionais realizadas por seus empregados nos cursos de supletivo, curso técnico, fundamental, ensino médio e ensino superior em curso de graduação".

3.6.3 — **Nota-se que a empresa também reembolsou os cursos de educação fundamental, médio e técnico, todos eles abrangidos pela isenção e, portanto, não foram objetos deste Levantamento Fiscal.**

Também não foram incluídos no Levantamento Fiscal os reembolsos de cursos de "educação profissional tecnológica de graduação e pós-graduação", citados no artigo 39, § 2º, III, da Lei 9.394/1996 (incluído pela Lei 11.741/2008), por se tratar de educação profissional.

3.6.4 — Deste modo, apenas os reembolsos de cursos relativos à educação superior, citados no artigo 44, da Lei 9.394/1996, foram considerados neste Levantamento Fiscal, cujos valores foram fornecidos pela empresa e seguem demonstrados no Anexo V (RA/7.10).

Pois bem.

O assunto não comporta maiores discussões, tendo em vista o Enunciado de Súmula CARF 149, de observância obrigatória por este colegiado, forte no artigo 72 do RICARF. Confira-se:

Súmula CARF nº 149

Não integra o salário de contribuição a bolsa de estudos de graduação ou de pós-graduação concedida aos empregados, em período anterior à vigência da Lei nº 12.513, de 2011, nos casos em que o lançamento aponta como único motivo para exigir a contribuição previdenciária o fato desse auxílio se referir a educação de ensino superior.

Nesse rumo, encaminho por dar provimento ao recurso quanto a esta matéria.

Do mérito – REsp da União – cálculo da multa mais benéfica ao Contribuinte.

Neste assunto, assentou o colegiado ordinário que a multa a ser aplicada deveria ser aquela prevista no inciso II do artigo 35 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 9.876/99.

Em seu recurso, após registrar que a Fiscalização já teria procedido à comparação da multa prevista na redação atual do art. 35-A da Lei nº 8212/91, com a soma das multas previstas nos arts. 35 e 32, IV da mesma lei, na redação vigente à época dos fatos geradores anteriores à MP nº 449/2008 para fins de aplicação da retroatividade benigna, a Fazenda Nacional pugnou pela manutenção dessa sistemática então adotada, a teor do artigo 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009.

Pois bem.

Há de se registrar, de início, que em Sessão do PLENO, no último dia 6 de agosto, este Colegiado, por unanimidade de votos, houve por bem revogar o enunciado de Súmula CARF nº 119, que continha a seguinte redação:

Súmula CARF nº 119

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996

O fundamento central que deu azo à sumula hoje revogada repousa na tese de que o artigo 35-A, incluído pela MP 449/2008, que estabeleceu a multa de ofício forte no artigo 44 da Lei 9.430/96, procurou apenar – em um só instante - duas condutas, que, antes de sua edição, seriam sancionadas por dois artigos distintos, quais sejam: art. 35 (*descumprimento de obrigação principal*) e §§ 4º e 5º do artigo 32 (*descumprimento de obrigação acessória*). Nesse sentido a determinação de que ambas as multas anteriormente vigentes fossem, quando conexas/ associadas, somadas e comparadas com aquela decorrente do então novo dispositivo, no patamar ordinário de 75%. Foi o que se usou chamar de “cesta de multas”.

Naquela Sessão, levou-se em conta as reiteradas manifestações da Fazenda Nacional, a exemplo da Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME e do Parecer SEI nº 11315/2020/ME, que justificaram a inclusão e manutenção desse tema da lista nacional de dispensa de contestar e de recorrer da PGFN. Confira-se o que diz o subitem “c” do item “1.26-multas” constante da citada lista:

c) Retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei nº 8.212/1991.

Resumo: A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício. Nessas hipóteses, a Corte afasta a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. O art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício (*rectius*: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN.

Precedentes: AgInt no REsp 1341738/SC; REsp 1585929/SP, AgInt no AREsp

941.577/SP, AgInt no REsp 1234071/PR, AgRg no REsp 1319947/SC, EDcl no AgRg no REsp 1275297/SC, REsp 1696975/SP, REsp 1648280/SP, AgRg no REsp 576.696/PR, AgRg no REsp 1216186/RS.

Referência: Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, Parecer SEI Nº 11315/2020/ME

***Data da inclusão:** 12/06/2018

Do cenário noticiado pela Fazenda Nacional, notadamente em relação ao posicionamento já pacificado no âmbito do STJ, extrai-se que no lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, a multa lavrada com espeque no hoje revogado artigo 35 deveria ser comparada com aquela resultante de sua nova redação, é dizer, limitada a 20%, já que, segundo entende aquela corte, a multa de ofício no lançamento de tais contribuições só passou a existir com o advento daquela MP 449/08. Em outras palavras: a multa de 75% incidiria apenas em relação aos lançamentos efetuados após a sua vigência.

Nesse contexto, ressalvado o entendimento pessoal deste Conselheiro, mas curvando-me à jurisprudência pacífica do STJ², que justificou, ante a inviabilidade de reversão do entendimento acima e da submissão do tema ao STF, a sua inclusão na lista nacional de dispensa de contestar e recorrer da PGFN, ora recorrente, aliado, ainda, ao princípio da eficiência administrativa, encaminho por **negar provimento** ao recurso quanto a esta matéria.

Diante do exposto, VOTO por CONHECER do recurso da Fazenda Nacional para NEGAR-LHE provimento e CONHECER do recurso do sujeito passivo para DAR-LHE parcial provimento apenas em relação ao **reembolso educacional superior**.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti

² Excertos da Nota SEI 27/2019

[...]

Tendo em vista a pacificação da jurisprudência no âmbito do STJ e a consequente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, o tema ora apreciado enquadra-se na previsão do art. 2º, inciso VII, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, que dispensa a apresentação de contestação, o oferecimento de contrarrazões, a interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, em temas sobre os quais exista jurisprudência consolidada do STF em matéria constitucional ou de Tribunais Superiores em matéria infraconstitucional, em sentido desfavorável à Fazenda Nacional.

Por fim, ressalte-se que o tema objeto da presente Nota não ostenta contornos constitucionais, versando eminentemente sobre a interpretação e aplicação de normas infraconstitucionais, o que inviabiliza a sua submissão, via recurso extraordinário, ao Supremo Tribunal Federal.

Fl. 15 do Acórdão n.º 9202-010.096 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 15586.000845/2010-19

Voto Vencedor

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Redatora designada.

O presente voto vencedor refere-se a divergência acerca da possibilidade de exigência de contribuições previdenciárias sobre o auxílio alimentação concedido aos seus funcionários na modalidade de tíquetes sem adesão da empresa ao Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), instituído pela Lei nº 6.321/76.

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 discussão que envolve, exclusivamente, o fornecimento de alimentação na modalidade de vale-alimentação/salário-refeição sem adesão da empresa ao PAT.

E neste ponto, filio-me a corrente de que o pagamento de auxílio alimentação por meio de vales, cartões ou tíquetes também não compõe a base de cálculo da contribuição, nos termos do art. 28, §9º, "c" da Lei nº 8.212, de 1991.

Em uma análise ampla, realizando uma interpretação lógica da jurisprudência e das normas que regulamentam o Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, entendo que devem ser considerados como pagos *in natura* as três modalidades de execução do programa previstas no então vigente 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 regulamentava com mais detalhes os requisitos de enquadramento no PAT no momento da ocorrência dos fatos, previa que para a execução dos programas de alimentação do trabalhador, a pessoa jurídica beneficiária poderia 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 reforçava: "*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 baixou instruções sobre a execução do Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) fazia 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 tíquetes 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 fazia distinção entre as respectivas modalidades de execução do programa onde todas eram 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".

Por fim, e para reforçar o entendimento acima, 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 é possível

concluir que os vales/tíquetes não estariam abrangidos por essa hipótese, ou seja, não são considerados como pecúnia.

Diante do exposto, dou provimento ao recurso do contribuinte para excluir do lançamento os valores relativos ao fornecimento de alimentação por meio de vale-refeição/tíquetes.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri