



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15586.001574/2010-19
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-009.989 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 25 de outubro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado DISTRIBUIDORA POMAR LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício e Relatora

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso – Redator Designado

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

Fl. 2 do Acórdão n.º 9202-009.989 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 15586.001574/2010-19

Relatório

Trata-se de ação fiscal que ensejou os seguintes procedimentos:

PROCESSO	DEBCAD	ESPÉCIE	SITUAÇÃO
15586.001573/2010-74	37.302.813-0	Obrigação Principal	Acórdão 2803-003.683 (definitivo) RV provido
15586.001574/2010-19	37.302.814-8	Obrigação Principal	Recurso Especial
15586.001575/2010-63	37.302.815-6	Obrigação Principal	Acórdão 2803-003.685(definitivo) RV provido
15586.001576/2010-16	37.302.816-4	Obrigação Acessória (AI-59)	Acórdão 2302-002.511 (definitivo) RV não conhecido

O presente processo trata do **Debcad 37.302.814-8**, referente às Contribuições Previdenciárias, parte dos segurados, incidentes sobre remuneração paga como Auxílio-Alimentação sob a forma de *tickets* fornecidos aos empregados, não se encontrando a empresa inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), conforme Relatório Fiscal de fls. 24 a 28.

O lançamento foi mantido em primeira instância, razão pela qual foi interposto Recurso Voluntário, julgado em sessão plenária de 07/10/2014, prolatando-se o Acórdão nº 2803-003.684 (e-fls. 128 a 131), assim ementado:

ASSUNTO: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

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

O auxílio alimentação *in natura* não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não possuir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador PAT.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator. Vencido o Conselheiro Eduardo de Oliveira.

O processo foi encaminhado à PGFN em 13/10/2014 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 132) e, em 21/11/2014, a Fazenda Nacional interpôs o Recurso Especial de e-fls. 133 a 139 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 145), com fundamento no art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, vigente à época, visando rediscutir a **exigibilidade de Contribuição Previdenciária sobre a parcela correspondente a Auxílio-Alimentação pago sob a forma de tickets, por empresa não inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT).**

Ao Recurso Especial da Fazenda Nacional foi dado seguimento, conforme despacho de 21/07/2016 (e-fls. 147 a 149).

Em seu apelo, a Fazenda Nacional apresenta as seguintes alegações:

- o conceito de salário de contribuição abarca todos os pagamentos feitos aos empregados destinados a retribuir o trabalho, incluindo nesse conceito os ganhos habituais sob a forma de utilidades, conforme previsto no art. 28, da Lei nº 8.212, de 1991;

- desse modo, a contraprestação em virtude de um contrato de trabalho está no campo de incidência de Contribuições Previdenciárias, porém existem parcelas que, apesar de estarem nesse campo, não se sujeitam às Contribuições Previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial e tais verbas estão arroladas no art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212, de 1991;

- conforme disposto na alínea “c”, do § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212, de 1991, o legislador ordinário expressamente excluiu do salário de contribuição a parcela *in natura*, recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 1976;

- portanto, para a não incidência da Contribuição Previdenciária, é imprescindível que o pagamento seja feito *in natura*, o que não abrange *ticket* alimentação, e nesse sentido é a jurisprudência do CARF (Acórdão nº 2302-002.054);

- o Programa de Alimentação do Trabalhador não admite o fornecimento do auxílio-alimentação em pecúnia, consoante se depreende do art. 4º do Decreto nº 5/1991, que regulamenta o programa;

- verifica-se, portanto, que a alimentação em pecúnia não constitui qualquer das modalidades de fornecimento estabelecidas no PAT;

- a interpretação para exclusão de parcelas da base de cálculo é literal, conforme prevê o CTN, em seu artigo 111, inciso I;

- assim, onde o legislador não dispôs de forma expressa, não pode o aplicador da lei estender a interpretação, sob pena de violar-se os princípios da reserva legal e da isonomia;

- caso o legislador tivesse desejado excluir da incidência de contribuições previdenciárias a parcela paga em pecúnia referente ao auxílio-alimentação, teria feito menção expressa na legislação previdenciária, mas, ao contrário, fez menção expressa de que apenas a parcela paga *in natura* não integra o salário de contribuição;

- nesse sentido é a jurisprudência consolidada no Superior Tribunal de Justiça (STJ), conforme Resp nº 180.567-CE e Resp nº 433.230 – RS;

- convém registrar que a Lei nº 10.243, de 2001, alterou a CLT mas não interferiu na legislação previdenciária, pois esta é específica;

- o art. 458 da CLT refere-se ao salário para efeitos trabalhistas, para incidência de Contribuições Previdenciárias há o conceito de salário de contribuição, com definição própria e possuindo parcelas integrantes e não integrantes e estas estão elencadas exhaustivamente no art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212, de 1991;

- a prova mais robusta de que a verba para efeito previdenciário não coincide com a verba para incidência de direitos trabalhistas é fornecida pela própria Constituição Federal, pois, conforme o art. 195, § 11, da Carta Magna, os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário, para efeito de Contribuição Previdenciária e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei;

- desse modo, pela singela leitura do texto constitucional é possível afirmar que, para efeitos previdenciários, foi alargado o conceito de salário.

Ao final, a Fazenda Nacional pede que o recurso seja admitido e, no mérito, lhe seja dado provimento.

Cientificada do acórdão, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento em 08/08/2016 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de e-fls. 155), a Contribuinte ofereceu, em 18/08/2016, as Contrarrazões de e-fls. 157 a 173 (Termo de Solicitação de Juntada de e-fls. 156), com os seguintes argumentos:

- de acordo com o art. 28, § 9º, “c”, da Lei nº 8.212, de 1991 não integra o salário de contribuição, para fins de incidência de Contribuição Previdenciária, a parcela *in natura* recebida de acordo com os Programas de Alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social;

- a jurisprudência do CARF é sólida no sentido de que o fornecimento de alimentação na forma de *ticket* deve ser enquadrado como prestação *in natura*;

- a esse respeito, o Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento de que o pagamento *in natura* do auxílio-alimentação não sofre incidência de Contribuição Previdenciária, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT);

- a própria Fazenda Nacional publicou o Parecer PGFN/CRJ/Nº 2.117/2011, em que autoriza os procuradores a não contestar, a não interpor recursos e a desistir dos já interpostos, referentes às ações que visem obter a declaração de que sobre o pagamento *in natura* do Auxílio-Alimentação não há incidência de Contribuição Previdenciária, o que ensejou a publicação do Ato Declaratório nº 03, de 20/12/2011 (cita jurisprudência administrativa e judicial);

Ao final, a Contribuinte pede que seja negado provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Voto Vencido

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos, portanto deve ser conhecido.

A matéria suscitada no Recurso Especial é a **exigibilidade de Contribuição Previdenciária sobre a parcela correspondente a Auxílio-Alimentação pago sob a forma de tickets, por empresa não inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT).**

A respeito do tema, assim dispõe o art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212, de 1991:

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

(...)

§ 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; (grifei)

Como se pode constatar, a condição prevista na legislação para que o valor relativo ao Auxílio-Alimentação não integre o salário de contribuição é que o pagamento seja *in natura* e feito de acordo com o Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT).

Sobre o fornecimento de alimentação pelas empresas, o Decreto nº 05, de 1991, regulamentando a Lei nº 6.321, de 1976, que instituiu o Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), assim dispõe:

"Art. 4º Para a execução dos programas de alimentação do trabalhador a pessoa jurídica beneficiária pode manter serviço próprio de refeições, distribuir alimentos e firmar convênio com entidades fornecedoras de alimentação coletiva, sociedades civis e sociedades cooperativas. (Redação dada pelo Decreto nº 2.101, de 1996)"

No presente caso, conforme consta do Relatório Fiscal de fls. 24 a 28, o Auxílio-Alimentação era fornecido em pecúnia, por meio de *tickets*, e a empresa não comprovou sua inscrição em Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT).

Assim, constata-se que o Auxílio-Alimentação ora tratado não satisfaz a nenhuma das modalidades legais que autorizariam sua exclusão do salário de contribuição.

Em sede de Contrarrazões, a Contribuinte argumenta que já haveria entendimento pacificado no STJ, considerando que o Auxílio-Alimentação não sofreria incidência de Contribuição Previdenciária, independentemente de inscrição no PAT, o que ensejou a edição do Parecer PGFN nº 2.117, de 2011, e do Ato Declaratório nº 03, de 2011. Entretanto, registre-se que tanto os julgados do STJ quanto os atos da PGFN dizem respeito estritamente ao Auxílio-Alimentação *in natura*, assim entendido o fornecimento de gêneros alimentícios e refeições aos empregados, o que não se confunde com as modalidades de Auxílio-Alimentação fornecidas mediante *tickets*, vale refeição ou cartões, por se caracterizarem como pagamento em pecúnia.

No mesmo sentido inúmeros julgados desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme a seguir se colaciona:

Acórdão nº 9202-006.222, de 28/11/2017

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ALIMENTAÇÃO FORNECIDA MEDIANTE TICKETS. FALTA DE ADESÃO AO PAT. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES. INAPLICABILIDADE DO ATO DECLARATÓRIO. A empresa deve comprovar a sua regularidade perante o Programa de Alimentação do Trabalhador PAT para que não incidam contribuições sociais sobre a alimentação fornecida mediante tickets aos seus empregados. O Ato Declaratório PGFN N.º 03/2011 somente é aplicável quando demonstrado que, embora não tenha formalizado a adesão ao PAT, o sujeito passivo forneceu alimentação in natura, o que não abrange o pagamento em tickets.

Acórdão n.º 9202-008.389, de 21/11/2019

ALIMENTAÇÃO FORNECIDA MEDIANTE TICKET. FALTA DE ADESÃO AO PAT. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES. INAPLICABILIDADE DO ATO DECLARATÓRIO PGFN N.º 03/2011.

Para o gozo da isenção prevista na legislação própria, no caso do pagamento de auxílio alimentação em ticket/cartão magnético, a empresa deverá comprovar a sua regularidade perante o Programa de Alimentação do Trabalhador PAT. Inaplicável o Ato Declaratório PGFN n.º 03/2011, considerando não se tratar de fornecimento de alimentação “*in natura*”.

Acórdãos n.ºs 9202-006.283, de 30/11/2017, 9202-007.428, de 11/12/2018 e 9202-007.503, de 30/01/2019

AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO. PAGAMENTO EM PECÚNIA.

Integram o salário-de-contribuição os pagamentos efetuados em pecúnia a título de auxílio-alimentação (assim também considerados os pagamentos via cartões ou *tickets*).

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo

Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso, Redator Designado

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

02 - Conforme relatório indicado pela decisão de piso o lançamento do crédito tributário previdenciário proveem da verificação no TVF de fls. 28/34 da autoridade lançadora tendo os seguintes fundamentos:

“Foram utilizados como base de cálculo das contribuições lançadas, os valores da despesa com ALIMENTAÇÃO, resultante do fornecimento TICKET'S aos empregados conforme valores individualizados por empregado em planilhas anexas ao presente Relatório — Anexos 1 a 12.

Os valores apurados — salários de contribuição, foram obtidos de relações mensais fornecidas pela empresa (cópias em anexo), cujos valores estão relacionados nos anexos 1 a 12.

Conforme verificado através das Folhas de Pagamento os empregados participam do custo do auxílio alimentação, conforme cópias anexas por amostragem na via da RFB.

De acordo com o § 90, letra "c" do no Art. 28, da Lei nº 8.212/91, somente não integra o salário-de-contribuição, a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e Emprego, no caso, o Programa de Alimentação do Trabalhador — PAT.

A empresa não se encontrava inscrita no PAT no período do presente lançamento.

Pela maneira como se deu o pagamento de tal auxílio, de forma habitual através ticket's, que propiciam inclusive a aquisição de bens, não há que se falar em caráter "in natura", ou seja, quando o próprio empregador fornece a alimentação aos seus empregados, prevalecendo, ao contrário, a natureza salarial de tais valores, havendo sobre eles a incidência da contribuição previdenciária."

03 – No caso, não houve apuração por parte da fiscalização de pagamento de alimentação ou ticket alimentação diretamente em dinheiro, o fundamento do lançamento é a concessão de alimentação por não estar inscrito no PAT. Não há questionamento sobre requalificar a verba como *in natura* ou não, apenas que foi concedido em desacordo com o PAT eis os fundamentos do lançamento.

04 - No plano normativo, a Constituição Federal dispõe que: “*Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei.* (CF, Art. 201, §11).

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

Lei nº 8.212/91, Art. 28, § 9º

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

(...)

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

Lei nº 6.321/76, Art. 3º

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

Decreto nº 05/91, Art. 6º

“Art. 6º Nos programas de alimentação do trabalhador, previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, a parcela paga in natura pela empresa

não tem natureza salarial, não se incorpora à remuneração para quaisquer efeitos, não constitui base de incidência de contribuição previdenciária ou do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e nem se configura como rendimento tributável do trabalhador”.

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

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

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

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

Art. 6º É vedado à pessoa jurídica beneficiária:

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

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

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

III - das Modalidades de Execução do Pat

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

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

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

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

II - prestadora de serviço de alimentação coletiva:

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

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

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

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

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

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

"O pagamento in natura do auxílio-alimentação, vale dizer, quando a própria alimentação é fornecida pela empresa, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não possuir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT" (EREsp 603.509/CE, Rel. Min. Castro Meira, 1ª Seção, DJ de 08.11.2004).

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

“PROCURADORAGERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso da competência legal que lhe foi conferida, nos termos do inciso II do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117 /2011, desta Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 24.11.2011, DECLARA que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexistam outros fundamentos relevantes:

“nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento in natura do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária”.

JURISPRUDÊNCIA: Resp nº 1.119.787SP (DJe 13/05/2010), Resp nº 922.781/RS (DJe 18/11/2008), EREsp nº 476.194/PR (DJ 01.08.2005), Resp nº 719.714/PR (DJ

24/04/2006), Resp nº 333.001/RS (DJ 17/11/2008), Resp nº 977.238/RS (DJ 29/11/2007).

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

“Tributário. Contribuição Previdenciária. Auxílio-alimentação in natura. Não incidência. Jurisprudência pacífica do Egrégio Superior Tribunal de Justiça. Aplicação da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recursos e a desistir dos já interpostos.”

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

Ementa(s)

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

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

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

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

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

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

O ticket refeição (ou vale alimentação) mais se aproxima ao fornecimento de alimentação in natura que propriamente do pagamento em dinheiro, não havendo diferença relevante entre a empresa fornecer os alimentos aos empregados diretamente

nas suas instalações ou entregar-lhes ticket refeição para que possam se alimentar nos restaurantes conveniados.

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

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

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

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

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

No mesmo sentido, a Lei nº 8.212/1991 estabelece em seu artigo 28, parágrafo 9º, alínea “c”, que a parcela in natura recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321/1976 não integrará base de cálculo da contribuição previdenciária.”

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

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

Ocorre que o Poder Judiciário tem entendido diversamente, restando assente no âmbito do STJ o posicionamento segundo o qual o pagamento in natura do auxílio alimentação, ou seja, quando o próprio empregador fornece a alimentação aos seus empregados, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não constituir verba de natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT ou decorra o pagamento de acordo ou convenção coletiva de trabalho. Entende o Colendo Superior Tribunal que tal atitude do empregador visa tão somente proporcionar um incremento a produtividade e eficiência funcionais.

Referido parecer não se aplica ao caso concreto pois o mesmo utiliza a expressão in natura em seu sentido estrito (gênero alimentício), e conforme consta da peça recursal estamos diante de fornecimento de alimentação em pecúnia. Vale citar trechos da

referida peça onde o Contribuinte afirma que o pagamento foi deito em espécie/dinheiro:

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

...

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

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

Em uma análise ampla, realizando uma interpretação lógica da jurisprudência e das normas que regulamentam o Programa de Alimentação do Trabalhador PAT, entendo que devem ser considerados como pagos in natura as três modalidades de execução do programa previstas no art. 4º do Decreto nº 05/1991. Vejamos:

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

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

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

Art. 8º Para a execução do PAT, a pessoa jurídica beneficiária poderá manter serviço próprio de refeições ou distribuição de alimentos, inclusive não preparados, bem

como firmar convênios com entidades que forneçam ou prestem serviços de alimentação coletiva, desde que essas entidades sejam registradas pelo

Programa e se obriguem a cumprir o disposto na legislação do PAT e nesta Portaria, condição que deverá constar expressamente do texto do convênio entre as partes interessadas.

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

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

...

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

I – fornecedora de alimentação coletiva:

- a) operadora de cozinha industrial e fornecedora de refeições preparadas transportadas;*
- b) administradora de cozinha da contratante;*
- c) fornecedora de cestas de alimento e similares, para transporte individual.*

II – prestadora de serviço de alimentação coletiva:

- a) administradora de documentos de legitimação para aquisição de refeições em restaurantes e estabelecimentos similares (refeição convênio);*
- b) administradora de documentos de legitimação para aquisição de gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais (alimentação convênio).*

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

Se interpretarmos como fornecimento de parcela in natura apenas as duas primeiras modalidades citadas no Decreto nº 05/1991 (manter serviço próprio de refeições e distribuir alimentos), forçosamente, deveríamos concluir que apenas essas não comporiam o salário de contribuição.

O fornecimento de alimentação por meio de "documentos de legitimação" expedidos por empresas prestadoras de serviço de alimentação coletiva (vales, cartões e outros), ainda que haja a inscrição no PAT não estariam incluídos na exceção do art. 28, §9º da Lei nº 8.212/91 e do art. 3º da Lei nº 6.321/76.

Ocorre que não é isso o que acontece.

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

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

A parcela do valor dos benefícios concedidos aos trabalhadores paga pelo empregador que se inscreve no Programa é isenta de encargos sociais (contribuição para o Fundo de Garantia sobre o Tempo de Serviço – FGTS e contribuição previdenciária).

Além disso, o empregador optante pela tributação com base no lucro real pode deduzir parte das despesas com o PAT do imposto sobre a renda. Referência normativa: arts. 1º, caput e 3º, da Lei nº 6.321, de 1976; arts. 1º e 6º, do Decreto nº 5, 4 de 1991.

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

O Superior Tribunal de Justiça consolidou o entendimento no sentido de o pagamento in natura do auxílio alimentação, vale dizer, quando a própria alimentação é fornecida pela empresa, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não possuir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador PAT ou decorra o pagamento de acordo ou convenção coletiva de trabalho.

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

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

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

“Art. 457.

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

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

.....

§ 4o Consideram-se prêmios as liberalidades concedidas pelo empregador em forma de bens, serviços ou valor em dinheiro a empregado ou a grupo de empregados, em

razão de desempenho superior ao ordinariamente esperado no exercício de suas atividades.” (NR)

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

Por oportuno, e embora não traga impactos para o presente julgamento já que estamos tratando de pagamento dinheiro, destaco que as conclusões da maioria deste Colegiado é no sentido de que equipara-se a pagamento em pecúnia/espécie o fornecimento de auxílio alimentação por meio de vales/tickets.”

18 - Portanto, tendo o lançamento tratado de auxílio alimentação, e o fato de ter sido fornecido através de ticket não exclui o caráter *in natura* ou de salário utilidade da verba, sendo que a autoridade lançadora não o desqualifica como sendo parcela *in natura* mas apenas que foi concedida em desacordo com o PAT. A respeito do tema 01631-2006-102-10-00-6 RO (Acórdão 1ª Turma) Relator Desembargador André R. P. V. Damasceno Data de publicação: 26/10/2007:

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

19 – Vejo também, que a fiscalização reconheceu que parte do custo da alimentação é descontada dos segurados e que nesse caso não haveria como considerar como pagamento em espécie do ticket uma vez que está havendo a contribuição do empregado no custeio do benefício alimentar, instituído por meio de norma interna desde o início de sua concessão, afasta a natureza salarial da utilidade, uma vez que não é fornecida exclusiva e gratuitamente pelo empregador como contraprestação do serviço prestado pelo empregado.

20 - No plano judicial, apenas a título de complementação o E. Tribunal Superior do Trabalho tem entendido pelo afastamento do caráter salarial de tal verba quando constatado também que há participação do empregado *verbis*:

RECURSO DE EMBARGOS REGIDO PELA LEI 13.015/2014. AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO. NATUREZA JURÍDICA. PARTICIPAÇÃO DO EMPREGADO. A Turma desta Corte não conheceu do recurso de revista interposto pelo reclamante, ao entendimento que o acórdão do Tribunal Regional está em consonância com a jurisprudência deste Tribunal Superior, no sentido de que não tem natureza salarial o auxílio-alimentação quando há participação do empregado no custeio. Diante do quadro fático descrito pelo Tribunal Regional, especialmente na parte em que fez constar que não há "qualquer notícia de que o benefício estivesse desassociado de descontos a título de refeições subsidiadas", entende-se que, mesmo havendo a participação do empregado no importe de 2% do seu salário, o que pode corresponder a pequenos valores, está caracterizada a natureza indenizatória da parcela auxílio alimentação, consoante julgados de todas as Turmas deste Tribunal e desta Subseção. Recurso de embargos conhecido e desprovido." (E-RR-1643-68.2012.5.04.0023, Rel. Min. Augusto César Leite de Carvalho, SDI-1, DEJT 17/2/2017) (Grifei)

RECURSO DE REVISTA. AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO. COPARTICIPAÇÃO DO EMPREGADO NO CUSTEIO. NATUREZA JURÍDICA. O Regional consignou que, embora o reclamante tenha tido coparticipação no custeio do benefício de alimentação que lhe era fornecido, desde o início da sua concessão, esse fato não retira a natureza salarial da prestação. Ocorre, porém, que a jurisprudência do TST entende que a alimentação fornecida de forma não gratuita pelo empregador, mediante desconto na remuneração do empregado, descaracteriza a natureza salarial da parcela. Precedentes. Recurso de revista conhecido e provido." (RR- 274-11.2016.5.13.0003, Rel. Min. Dora Maria da Costa, 8ª Turma, DEJT 14/8/2017) Grifei

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

22 – Portanto, pedindo vênica a I. Relatora entendo por negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

Conclusão

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

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso