



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 16095.000087/2009-90  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9202-007.966 – 2ª Turma  
**Sessão de** 18 de junho de 2019  
**Matéria** Contribuição Social Previdenciária - Auxílio-Alimentação  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** SERVIAM SERVIÇOS AVANÇADOS DE MARKETING LTDA.

**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.

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 maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Pedro Paulo Pereira Barbosa (relator), Mário Pereira de Pinho Filho e Maria Helena Cotta Cardozo, que lhe deram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz.

Assinado digitalmente  
Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente.

Assinado digitalmente

Pedro Paulo Pereira Barbosa - Relator.

Assinado digitalmente

Ana Cecília Lustosa da Cruz - Redatora designada.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Denny Medeiros da Silveira (suplente convocada), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em exercício).

## Relatório

Cuida-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 2803-002.850, Proferido na Sessão de 20 de novembro de 2013, e que deu provimento ao Recurso Voluntário, nos seguintes termos:

*Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.*

O acórdão foi assim ementado:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

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

*FORNECIMENTO DE ALIMENTAÇÃO CARTÃO ALIMENTAÇÃO SEM ADESÃO AO PAT NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.*

*O valor referente ao fornecimento de alimentação paga aos empregados através de cartão alimentação, sem a adesão ao programa de alimentação aprovado pelo Ministério do Trabalho PAT, não integra o salário de contribuição por possuir natureza indenizatória, conforme ato declaratório 03/2011.*

O recurso visa rediscutir a seguinte matéria: **Ticket alimentação. Incidência previdenciária.**

Em exame preliminar de admissibilidade, o Presidente da Terceira Câmara, da segunda Sessão do CARF deu seguimento ao apelo nos termos do Despacho de e-fls. 231 a 232.

Em suas razões recursais a Fazenda Nacional aduz, em síntese, que o art. 28, § 9º, alínea “c” da Lei nº 8.212, de 1991 o legislador excluiu do Salário-de-Contribuição expressamente a parcela correspondente ao auxílio-alimentação fornecido “in natura”, o que não é o caso do auxílio fornecido na forma de ticket refeição; que essa é a jurisprudência do STJ, e cita o REsp nº 180.567-CE e o REsp nº 433.230-RS; que a alteração introduzida no art. 458 CLT pela Lei nº 10.230, de 2001 não interfere na legislação previdenciária; que, enfim, não há dispensa legal para a incidência da contribuição previdenciária sobre tais verbas.

Cientificada do Acórdão Recorrido, do Recurso Especial da Procuradoria e do Despacho que lhe deu seguimento em 18/10/2016 (AR, e-fls. 237), a contribuinte não apresentou Contrarrazões.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade. Dele conheço.

Quanto ao mérito, a questão gira em torno de parcelas pagas a título de salário alimentação. A Turma a quo afastou a exigência sob o fundamento, em síntese, de que, segundo o Ato Declaratório PGFN nº 3, de 2011, com força vinculante, não seria exigível contribuição previdenciária sobre o valor correspondente ao fornecimento de alimentação “in natura”, entendendo ser esse o caso do entrega do auxílio na forma de tickets.

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

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

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

[...]

*3. O STJ, em inúmeros julgados, assentou o entendimento de que o pagamento in natura do auxílio alimentação não tem natureza salarial e, como tal, não integra a base de cálculo da contribuição previdenciária. Pela mesma razão, não integra a*

*base de cálculo das contribuições para o FGTS, igualmente assentado no conceito de "remuneração" (Lei 8.036/90, art. 15).*

*O auxílio alimentação pago em espécie e com habitualidade integra o salário e como tal sofre a incidência da contribuição previdenciária. Precedentes do STJ (REsp 674.999/CE, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, DJ de 30.05.2005; REsp 611.406/CE, Rel. Min. Franciulli Netto, 2ª Turma, DJ de 02.05.2005; EREsp 603.509/CE, Rel. Min. Castro Meira, 1ª Seção, DJ de 08.11.2004; REsp 643.820/CE, Rel. Min. José Delgado, 1ª Turma, DJ de 18.10.2004; REsp 510.070/DF, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, DJ de 31.05.2004). Por tal razão, o auxílio alimentação pago em espécie com habitualidade também sofrerá a incidência do FGTS.4. "O pagamento in natura do auxílio alimentação, vale dizer, quando a própria alimentação é fornecida pela empresa, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não possuir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador PAT" (EResp 603.509/CE, Rel. Min. Castro Meira, 1ª Seção, DJ de 08.11.2004).(...)Ex positis, NEGO SEGUIMENTO ao Recurso Especial.Publique-se.*

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

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

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

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

*empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador PAT.*

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

*EREsp 603.509/CE, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 08/11/2004, REsp 719.714/PR, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 24/04/2006. (grifouse)*

[...]

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

#### DECISÃO

[...]

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

*Herman Benjamin, DJ 17/11/2008)*

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

*1. O pagamento in natura do auxílio alimentação, vale dizer, quando a própria alimentação é fornecida pela empresa, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não possuir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador PAT ou decorra o pagamento de acordo ou convenção coletiva de trabalho.2. Ao revés, quando o auxílio alimentação é pago em dinheiro ou seu valor creditado em conta corrente, em caráter habitual e remuneratório, integra a base de cálculo da contribuição previdenciária.3. Precedentes da Seção.4. Embargos de divergência providos. (grifou-se)( EREsp 476.194/PR, 1ª Seção, Rel. Min. Castro Meira, DJ 01.08.2005).*

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

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

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

*Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991*

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

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

*(...)*

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

*(...)*

*c) A parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976; (grifos nossos)*

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

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

Ocorre que também o segundo requisito foi desatendimento. Conforme relatório fiscal e de acordo com a própria argumentação do contribuinte, a vantagem era fornecida aos trabalhadores mediante ticket alimentação o que, conforme ressaltado acima, não se confunde com fornecimento de alimentação “*in natura*”.

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

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

*A empresa deve comprovar a sua regularidade perante o Programa de Alimentação do Trabalhador PAT para que não incidam contribuições sociais sobre a alimentação fornecida mediante tickets aos seus empregados. O Ato Declaratório*

---

*PGFN N° 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.*

Ante o exposto, conheço do recurso interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento.

Assinado digitalmente  
Pedro Paulo Pereira Barbosa - Relator

## **Voto Vencedor**

Ana Cecília Lustosa da Cruz – Redatora Designada.

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.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) já se manifestou no sentido de que, ainda que a empresa não esteja inscrita no PAT, não incide a contribuição previdenciária sobre o pagamento *in natura* do auxílio-alimentação.

Diante da jurisprudência pacífica do STJ, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) editou o Parecer PGFN/CRJ nº 2.117/2011, esclarecendo que, esteja ou não o empregador inscrito no PAT, o auxílio-alimentação pago *in natura* não ostenta natureza salarial e, portanto, não integra a remuneração do trabalhador. Nessa mesma manifestação, a PGFN recomendou a edição de Ato Declaratório nesse sentido.

Acolhendo a sugestão, a Procuradora Geral da Fazenda Nacional editou o Ato Declaratório nº 3/2011, estabelecendo que “nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento in natura do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária”.

Nessa esteira, a Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil (IN RFB) nº 1.453/2014 alterou o inciso III do art. 58 da IN RFB nº 971/2009 para retirar o requisito de concordância com “os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e Emprego (MTE)” para fins de tributação da alimentação in natura. É dizer: também está claro para a Receita Federal que essas parcelas não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária.

Desse modo, entendo pela manutenção da decisão recorrida quanto a não incidência das contribuições previdenciárias sobre a alimentação fornecida na forma de vale refeição.

Posto isto, prevaleceu o entendimento no sentido de negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

Assinado digitalmente

Ana Cecília Lustosa da Cruz.