



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 19515.722226/2011-54  
**Recurso** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9202-010.147 – CSRF / 2ª Turma  
**Sessão de** 23 de novembro de 2021  
**Recorrentes** CONCESSIONÁRIA DO ESTACIONAMENTO DE CONGONHAS S/A  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2008 a 01/01/2009

AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO. PAGAMENTO EM PECÚNIA.

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.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS E ACESSÓRIAS.  
PENALIDADES. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Conforme a Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, é incabível a retroatividade da multa prevista no art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Medida Provisória nº 448, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, para alcançar fatos geradores anteriores à edição da nova lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, 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, dar-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 negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso. 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 e Relatora

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, João 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).

## Relatório

Trata-se de ação fiscal que ensejou os seguintes lançamentos, relativos a Contribuições Sociais Previdenciárias: Debcad 37.258.533-7 - Obrigação Principal (Empresa e SAT); Debcad 37.258.534-5 - Obrigação Principal (Terceiros); e Debcad 37.258.532-9 - Obrigação Acessória (CFL 68).

Conforme Relatório Fiscal de e-fls. 65 a 103, os fatos geradores que ensejaram as autuações foram: fornecimento de cesta básica e vale refeição, sem adesão ao PAT; pagamento de vale transporte em pecúnia; concessão de plano de assistência médica não extensiva a todos os segurados; pagamento de PLR em desacordo com a legislação; e concessão de plano de previdência complementar não extensiva a todos os segurados.

A Impugnação foi considerada procedente em parte, excluindo-se da exigência os valores relativos ao auxílio-alimentação por meio de cestas básicas e ao auxílio- transporte em pecúnia, conforme a seguir:

### **Do Fornecimento de Alimentação *In Natura* e do Vale Refeição**

(...)

**19.** Contudo, como se depara do Relatório Fiscal, e da própria nomenclatura utilizada pela Impugnante em suas contas contábeis, nem todo o auxílio alimentação era fornecido *in natura*. A conta “321001001300001 –Vale Refeição ADM” mostra-nos que uma parcela do benefício era fornecido em modalidade diversa.

**20.** Neste viés, caberia no presente caso, a discussão se o fornecimento de Vale Refeição poderia ser caracterizado como Auxílio-Alimentação *in natura*, posto que, uma vez assim caracterizado, afastada estaria a incidência da Contribuição Previdenciária.

**21.** Ao ver deste Relator, **Auxílio-alimentação *in natura* não pode ser confundido com o fornecimento de Vale Refeição**; ainda que ambos sejam espécies do gênero Auxílio-Alimentação.

**22.** Assim, os valores utilizados pela Auditora Notificante como base de cálculo, oriundos das contas contábeis “321001000600001 – Cesta Básica ADM” e “312002000600001 – Cesta Básica Operação manutenção” deverão ser expurgados; devendo permanecer como base de cálculo os valores cuja origem seja a conta “321001001300001 – Vale Refeição ADM”.

(...)

### **Do Vale-Transporte pago em dinheiro**

**24.** Insurge-se o impugnante contra a cobrança de contribuições sociais sobre o valor correspondente ao vale-transporte pago em dinheiro aos segurados empregados, com fulcro na Súmula nº 60/2011, da AGU, *in verbis*:

*"Não há incidência de contribuição previdenciária sobre o vale transporte pago em pecúnia, considerando o caráter indenizatório da verba".*

25. Com efeito, a referida Súmula é categórica na afirmação de que não incidem contribuições previdenciárias sobre os valores referentes ao vale-transporte pago em dinheiro. Embora não tenha havido alteração na legislação de regência, que embasou o Auto de Infração, considerando o disposto no art. 26-A, § 6º, II, b do Decreto nº 70.235/72 adiante transcrito, acato as alegações da impugnante, com o fim de tornar improcedentes os levantamentos VT1 e VT2:

*"Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

(...)

*§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:*

(...)

*II – que fundamente crédito tributário objeto de:*

(...)

*b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar no 73, de 10 de fevereiro de 1993"*

Irresignada, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, julgado em sessão plenária de 09/09/2014, prolatando-se o Acórdão nº 2803-003.576 (e-fls. 857 a 872), assim ementado:

#### ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 01/01/2009

AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO. FORNECIMENTO EM VALE REFEIÇÃO OU TICKET. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO. ASSISTÊNCIA MÉDICA SEM ABRANGÊNCIA DA TOTALIDADE DE EMPREGADOS E DIRIGENTES. SITUAÇÃO QUE INCIDE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PPR CONCEDIDO EM VIOLAÇÃO À LEI DE REGÊNCIA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

PLANO DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. REQUISITOS E BENEFÍCIOS DIFERENCIADOS. VERIFICADO POSSIBILIDADE DE TRANSFERÊNCIA DE RENDA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. MULTA DE OFÍCIO/MULTA DE MORA E MULTA PUNITIVA. APLICAÇÃO DA MULTA MAIS BENÉFICA.

A decisão foi assim registrada:

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso. Vencidos os Conselheiros Helton Carlos Praia de Lima e Oseas Coimbra Junior quanto à rubrica alimentação. O Conselheiro Oseas Coimbra Junior votou pelas conclusões quanto à rubrica PLR, e : I - dar provimento parcial, por maioria, a fim de que seja aplicada a multa do artigo 35, da Lei 8.212/91, na redação dada pelas Leis 9.528/97 e 9.876/99, devendo caso tal multa ultrapasse o limite de setenta e cinco por cento ser limitada a esse percentual em razão do artigo 35-A, introduzido na Lei 8.212/91 pela Lei 11.941/2009, tudo a depender da época do pagamento, parcelamento ou execução, em relação ao DEBCAD 37.258.5337. Vencido o Conselheiro Helton

Carlos Praia de Lima; II - por unanimidade, determinar a aplicação do artigo 32-A, I, da Lei 8.212/91 na redação dada pela Lei 11.941/2009 ao DEBCAD 37.258.532-9.

O processo foi encaminhado à PGFN em 10/10/2014 (Despacho de Encaminhamento de e-fl. 873) e, em 17/11/2014, a Fazenda Nacional interpôs o Recurso Especial de e-fls. 874 a 884 (Despacho de Encaminhamento de e-fl. 885), com fundamento no artigo 67, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, vigente à época, visando discutir a **retroatividade benigna das multas**.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme despacho de 07/03/2016 (e-fls. 887 a 891).

Em seu apelo, a Fazenda Nacional pede a aplicação da Instrução Normativa nº 1.207, de 2010, comparando-se o somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigações principal e acessória, nos moldes dos arts. 35 e 32, §§ 4º, 5º e 6º, da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, com a multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

Cientificada do Acórdão, do Recurso Especial e do despacho que lhe deu seguimento em 04/04/2016 (Termo de Ciência de e-fls. 897), a Contribuinte ofereceu, em 19/04/2016 (Termo de Juntada de e-fls. 1.060), as Contrarrazões de e-fls. 1.057 a 1.059, alegando que a multa a ser aplicada é a prevista no artigo 32-A, I, da Lei nº 8.212, de 1991.

Em 18/04/2016, a Contribuinte interpôs o Recurso Especial de e-fls. 899 a 914 (Termo de Juntada de e-fls. 1.036 a 1.037), visando discutir as seguintes matérias: **alimentação sem inscrição no PAT – não incidência das contribuições previdenciárias na alimentação fornecida por meio de vales e ticket's; previdência complementar; e isenção previdenciária quanto aos valores relacionados à participação nos resultados – PPR**.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento parcial, conforme despacho de 30/09/2016 (e-fls. 1.061 a 1.067), admitindo-se a rediscussão apenas da **incidência de Contribuições sobre a alimentação fornecida por meio de vale-refeição, por empresa sem inscrição no PAT**.

Contra o referido despacho foi apresentado o Agravo de e-fls. 1.075 a 1.085, rejeitado conforme Despacho de Agravo de e-fls. 1.088 a 1.096.

Quanto à matéria que obteve seguimento, o Recurso Especial da Contribuinte apresenta as seguintes alegações:

- deve ser declarada a improcedência deste lançamento, ante a ilegalidade de se exigir a incidência da Contribuição Previdenciária sobre verbas destinadas à alimentação do segurado-empregado, independentemente de estar o seu empregador inscrito no PAT ou de ser ou não *in natura* a alimentação fornecida, de modo a ser revista a deliberação meritória firmada no voto vencedor do recorrido;

- fica evidente e imune a qualquer dúvida, que parte da autuação já foi excluída em primeira instância (alimentação *in natura* – cestas básicas), remanescendo a cobrança relacionada aos vales-alimentação;

- concluiu-se que somente não haveria a incidência previdenciária se a alimentação fosse concedida *in natura*, argumentando-se ser este o alcance do AD/PGFN Nº 03/2011; sendo em vale-alimentação, entendeu-se que remanesceria a incidência previdenciária, por ser inaplicável o referido AD, do que discorda a Contribuinte;

- note-se que a questão jurídica é uma só, qual seja, o alcance da proteção legal relativa à não-incidência previdenciária, prevista na alínea “c”, do § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212, de 1991, sobre os valores destinados à alimentação do trabalhador, e a Contribuinte entende e sustenta que o alcance desta norma, à luz do AD/PGFN 03/2011, abrange os vales-alimentação;

- este entendimento da Contribuinte não é isolado, pois os paradigmas trazidos à colação invocam o quanto deliberado no AD/PGFN 03/2011, e com base na interpretação que fazem dos termos de tal pronunciamento oficial da PGFN, concluem que, na hipótese daqueles autos, que tratam especificamente de vales-alimentação (como *in casu*), não há a incidência previdenciária, decorrente de expressa disposição legal (alínea “c”, do § 9º, do art. 28, da Lei nº 8212, de 1991);

- reconhecida a incontestável divergência entre os julgados, vindica a Contribuinte que a CSRF assumira o posicionamento contemplado no acórdão paradigma, no sentido de reconhecer a improcedência desta autuação, para todos os fins e efeitos de direito;

- assim, deve ser reconhecida a improcedência dos levantamentos AL/AL1/AL2, na medida em que também os vales-refeição estão sob a proteção da alínea “c”, do § 9º, do art. 28, da Lei nº 8212, de 1991, quanto à não-incidência previdenciária correspondente.

O processo foi encaminhado à PGFN em 15/01/2019 (Despacho de Encaminhamento de e-fl. 1.103) e, em 28/01/2019, a Fazenda Nacional ofereceu as Contrarrazões de e-fls. 1.104 a 1.110 (Despacho de Encaminhamento de e-fl. 1.111), contendo as seguintes alegações:

- na hipótese em tela, a Contribuinte fornecia alimento supostamente *in natura*, por meio de terceiros, vale refeição, vale alimentação e reembolso de refeição, sem que houvesse inscrição no PAT;

- observa-se, portanto, que a falta de inscrição no PAT não foi o único fundamento para a autuação;

- nessa linha, a jurisprudência do CARF, por meio da 1ª e 2ª Turmas da 4ª Câmara da 2ª Seção, possui entendimento pela incidência da Contribuição Previdenciária sobre o auxílio-alimentação pago em pecúnia, na forma de vale-refeição e *ticket*, porque não há prestação *in natura* e, desse modo, não há isenção (apresenta precedentes);

- portanto, para a não incidência da Contribuição Previdenciária é imprescindível que o pagamento seja feito “*in natura*”, o que não abrange *ticket*, vale-refeição ou espécie;

- de fato, 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;

- a interpretação para exclusão de parcelas da base de cálculo é literal, a isenção é uma das modalidades de exclusão do crédito tributário, e dessa forma interpreta-se literalmente a legislação que disponha sobre esse benefício fiscal, conforme prevê o CTN, em seu artigo 111, I;

- dessarte, ao se admitir a não incidência da Contribuição Previdenciária sobre tal verba, paga aos segurados empregados em afronta aos dispositivos legais que regulam a matéria, teria que ser dada interpretação extensiva ao art. 28, § 9º, e seus incisos, da Lei nº 8.212, de 1991, o que vai de encontro à legislação tributária;

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

- desse modo, 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 do STJ, conforme se extrai dos julgados relativos ao REsp n.º 180.567-CE e REsp N.º 433.230 – RS;

- convém registrar que a Lei n.º 10.243, de 2001 alterou a CLT, mas não interferiu na legislação previdenciária, pois esta é específica, portanto 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; as parcelas não integrantes estão elencadas exhaustivamente no art. 28, § 9º da Lei n.º 8.212, de 1991, conforme demonstrado;

- 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: 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 conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei, de sorte que, pela singela leitura do texto constitucional, é possível afirmar que, para efeitos previdenciários, foi alargado o conceito de salário;

- por fim, é oportuno destacar que a Turma Nacional de Uniformização de Jurisprudência dos Juizados Especiais Federais editou a Súmula 67 (DOU de 24/09/2012), segundo a qual “o auxílio-alimentação recebido em pecúnia por segurado filiado ao Regime Geral de Previdência Social integra o salário de contribuição e sujeita-se à incidência de contribuição previdenciária”;

- desse modo, não havendo dispensa legal para incidência de Contribuições Previdenciárias sobre tais verbas, no período objeto do presente lançamento, este deve persistir.

Ao final, a Fazenda Nacional pede que seja negado provimento ao Recurso Especial, mantendo-se o acórdão proferido pela Turma *a quo* por seus próprios fundamentos.

## Voto Vencido

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, Relatora

Em julgamento Recursos Especiais da Contribuinte e da Fazenda Nacional.

**O Recurso Especial interposto pela Contribuinte visa rediscutir a incidência de Contribuições sobre a alimentação fornecida por meio de vale-refeição, por empresa sem inscrição no PAT. O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, por sua vez, visa rediscutir a retroatividade benigna das multas.**

### Recurso Especial da Contribuinte.

O Recurso Especial interposto pela Contribuinte é tempestivo e atende aos demais pressupostos, portanto deve ser conhecido. Foram oferecidas Contrarrazões tempestivas.

O Colegiado recorrido entendeu que aos pagamentos efetuados a título de alimentação mediante vale-refeição não seria aplicável o Ato Declaratório PGFN nº 03, de 2011, devendo tais valores integrar o salário de contribuição. A Contribuinte, por sua vez, defende a aplicação do referido Ato Declaratório e, nesse sentido, entende que a Contribuição Previdenciária não incide sobre as verbas destinadas à alimentação do segurado-empregado, independentemente de estar o seu empregador inscrito no PAT ou de a alimentação fornecida ser *in natura*.

Assim, a matéria suscitada no Recurso Especial diz respeito à incidência das Contribuições Previdenciárias sobre a parcela correspondente a Auxílio Alimentação (pagamento em vale-refeição). Sobre o tema, o art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212, de 1991, assim dispõe:

*"Art. 28 (...)*

*§ 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; "*

Ademais, o Decreto nº 05, de 1991, que regulamentou a Lei nº 6.321, de 1976, assim define o fornecimento de alimentação:

*"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 da Infração (e-fls. 65 a 103), o Auxílio-Alimentação era fornecido por meio de cestas básicas e vale-refeição, sendo que a empresa não comprovou sua inscrição em Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT).

**O Recurso Especial refere-se apenas ao fornecimento de alimentação na modalidade vale-refeição**, uma vez que, quanto aos valores correspondentes a cestas básicas, estes já haviam sido excluídos em sede de primeira instância.

Observa-se que as condições exigidas para isenção das Contribuições Previdenciárias não foram cumpridas, já que a empresa não tinha inscrição no PAT e a alimentação (na parte que remanesce em discussão) foi fornecida por meio de vales, que não corresponde a distribuição *in natura*.

Ao contrário do que defende a Contribuinte, não se aplica ao caso o Ato Declaratório PGFN nº 03, editado com base em parecer aprovado pelo Ministro da Fazenda, que autoriza a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos especificamente *"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.

Nota-se que no texto transcrito menciona-se que a não incidência previdenciária aplica-se apenas às parcelas fornecidas *in natura*, de modo que o caso ora tratado – vale-refeição – não se amolda ao citado Parecer.

Vale acrescentar que no mesmo sentido já se pronunciou esta Conselheira em diversos julgados proferidos por esta Turma. Este vem sendo também o entendimento esposado pelo STJ, conforme asseverado em sede de Contrarrazões (REsp nºs 180.567-CE e 433.230 –

RS). Também nessa linha é a Súmula 67, da Turma Nacional de Uniformização de Jurisprudência dos Juizados Especiais Federais (DOU de 24/09/2012), determinando que “o auxílio-alimentação recebido em pecúnia por segurado filiado ao Regime Geral de Previdência Social integra o salário de contribuição e sujeita-se à incidência de contribuição previdenciária”.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Contribuinte e, no mérito, nego-lhe provimento.

### **Recurso Especial da Fazenda Nacional**

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

A matéria suscitada é a **retroatividade benigna das multas**.

O Colegiado recorrido determinou, para os Autos de Infração de obrigação principal, a aplicação da multa do artigo 35, da Lei nº 8.212, de 1991, na redação dada pelas Leis nºs 9.528, de 1997 e 9.876, de 1999, limitada a 75% do tributo devido, e a multa do artigo 32-A, I, da Lei nº 8.212, de 1991, com redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, ao AI-CFL68 (Debcad 37.258.532-9).

A Fazenda Nacional, por sua vez, pede que a retroatividade benigna seja 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.

Entretanto, o pedido formulado pela Fazenda Nacional em se recurso contraria o que consta da Nota SEI nº 27/2019/SRJ/PGACET/PGFN-ME, assim ementada:

Retroatividade benéfica do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009. Multa moratória incidente sobre contribuições previdenciárias em atraso. Percentual que se aplica aos casos de lançamento de ofício relativo a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991 (incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Jurisprudência consolidada do STJ em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Inclusão na lista de dispensa de contestação e recursos de que trata o art. 2º, VII e §4º, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.

A citada nota assim registra:

A controvérsia em enfoque gravita em torno do percentual de multa aplicável às contribuições previdenciárias objeto de lançamento de ofício, em razão do advento das disposições da Lei nº 11.941, de 2009. Discute-se, nessa toada, se deveriam incidir os percentuais previstos no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, na redação anterior àquela alteração legislativa; se o índice aplicável seria o do atual art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da Lei 11.941, de 2009; ou, por fim, se caberia aplicar o art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, incluído pela nova Lei já mencionada.

(...)

Sucede que, analisando a jurisprudência do Egrégio Superior Tribunal de Justiça - STJ, é possível constatar a orientação pacífica de ambas as Turmas de Direito Público no sentido de admitir a retroatividade benigna 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%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício. É o que bem revelam as ementas dos arestos adiante transcritos, *in verbis*:

(...)

Vê-se que a Fazenda Nacional buscou diferenciar o regime jurídico das multas de mora e de ofício para, a partir disso, evidenciar a possibilidade ou não de retroação benigna (CTN, art. 106, II, "c") conforme as regras incidentes a cada espécie de penalidade.

Contudo, o STJ vem entendendo que, anteriormente à inclusão do art. 35-A pela Lei nº 11.941, de 2009, não havia previsão de multa de ofício no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (apenas de multa de mora), nem na redação primeva, nem na decorrente da Lei nº 11.941, de 2009 (fruto da conversão da Medida Provisória nº 449, de 2008). Consequentemente, a Corte tem afirmado a incidência da redação do art. 35 da Lei 8.212/1991, conferida pela Lei 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória, por caracterizar-se como norma superveniente mais benéfica em matéria de penalidades na seara tributária, a teor do art. 106, II, "c", do CTN.

(...)

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.

(...)

#### 1.26. Multas

**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.

Assim, conforme o ato da própria PGFN, não há como fazer retroagir a aplicação da multa de ofício de 75%, portanto ao apelo deve ser negado provimento.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Contribuinte e, no mérito, nego-lhe provimento. Quanto ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, dele conheço e, no mérito, nego-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 vênia para divergir da Eminente Relatora, a quem rendo as minhas homenagens, apenas em relação ao recurso do contribuinte. Explico.

02 - Conforme relatório indicado pela decisão de piso, 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.

03 - 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).

04 - 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”.

05 - 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.

06 - 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.

07 - 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.

08 – A esse respeito existe a Portaria SIT/DSST n.º 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.*

09 – 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.

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

11 - 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" (REsp 603.509/CE, Rel. Min. Castro Meira, 1ª Seção, DJ de 08.11.2004).*

12 – A esse respeito peço licença para citar parte do voto do I. Ministro Luiz Fux quando no E. STJ no julgamento do REsp 1185685/SP, *verbis*:

*PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. ART. 105, III, A, DA CF/88.*

*TRIBUTÁRIO E ADMINISTRATIVO. VALE-ALIMENTAÇÃO. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - PAT. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NÃO-INCIDÊNCIA.*

*1. O valor concedido pelo empregador a título de vale-alimentação não se sujeita à contribuição previdenciária, mesmo nas hipóteses em que o referido benefício é pago em dinheiro.*

*2. A exegese hodierna, consoante a jurisprudência desta Corte e da Excelsa Corte, assenta que o contribuinte é sujeito de direito, e não mais objeto de tributação.*

*3. O Supremo Tribunal Federal, em situação análoga, concluiu pela inconstitucionalidade da incidência de contribuição previdenciária sobre o valor pago em espécie sobre o vale-transporte do trabalhador, mercê de o benefício ostentar nítido caráter indenizatório. (STF - RE 478.410/SP, Rel. Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, julgado em 10.03.2010, DJe 14.05.2010) 4. Mutatis mutandis, a empresa oferece o ticket refeição antecipadamente para que o trabalhador se alimente antes e ir ao trabalho, e não como uma base integrativa do salário, porquanto este é decorrente do vínculo laboral do trabalhador com o seu empregador, e é pago como contraprestação pelo trabalho efetivado.*

*5. É que: (a) "o pagamento in natura do auxílio-alimentação, vale dizer, quando a própria alimentação é fornecida pela empresa, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não possuir natureza salarial, esteja o empregador inscrito, ou não, no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, ou decorra o pagamento de acordo ou convenção coletiva de trabalho" (REsp 1.180.562/RJ, Rel.*

*Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 17/08/2010, DJe 26/08/2010); (b) o entendimento do Supremo Tribunal Federal é no sentido de que pago o benefício de que se cuida em moeda, não afeta o seu caráter não salarial; (c) 'o Supremo Tribunal Federal, na assentada de 10.03.2003, em caso análogo (...), concluiu que é inconstitucional a incidência da contribuição previdenciária sobre o vale-transporte pago em pecúnia, já que, qualquer que seja a forma de pagamento, detém o benefício natureza indenizatória'; (d) "a remuneração para o trabalho não se confunde com o conceito de salário, seja direto (em moeda), seja indireto (in natura). Suas causas não são remuneratórias, ou seja, não representam contraprestações, ainda que em bens ou serviços, do trabalho, por mútuo consenso das partes. As vantagens atribuídas aos beneficiários, longe de tipificarem compensações pelo trabalho realizado, são concedidas no interesse e de acordo com as conveniências do empregador. (...) Os benefícios do trabalhador, que não correspondem a contraprestações sinalagmáticas da relação existente entre ele e a empresa não representam remuneração do trabalho, circunstância que nos reconduz à proposição, acima formulada, de que não integram a base de cálculo in concreto das contribuições previdenciárias". (CARRAZZA, Roque Antônio. fls.*

*2583/2585, e-STJ).*

6. Recurso especial provido.

(REsp 1185685/SP, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, Rel. p/ Acórdão Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/12/2010, DJe 10/05/2011)

*“Sr. Presidente, o voto do Sr. Ministro Hamilton Carvalhido é irretocável e, sob o ângulo que analisou, fechou todas as questões, não há nada absolutamente excedente. A questão central, realmente, é a verificação da natureza desse benefício social que a empresa presta ao empregado.*

*Primeiramente, cumpre ressaltar que, hodiernamente, a interpretação do Direito Tributário leva em consideração que o contribuinte não é mais objeto de tributação, mas sujeito de direitos. O Direito Tributário preserva os conceitos dos demais ramos da ciência jurídica, muito embora atribuir-lhes efeitos tributários diversos.*

*E, em respeitando os conceitos, gostaria, com a devida vênua, de entender que realmente o voto do Sr. Ministro Castro Meira, na Seção, bem explícita a ideia que se tem sobre a questão do auxílio-alimentação. Diz o Sr. Ministro Castro Meira:*

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

*Confesso a V. Exa. que não vejo a menor diferença de a empresa conceder os alimentos ao empregado na própria empresa, para que não perca tempo, não sofra aqueles percalços, e de entregar o ticket refeição para se alimentar nas lojas conveniadas que aceitem o vale-refeição.*

*Isso mais se exacerba não só pela tese adotada pela Seção, como mais ulteriormente o acórdão do Supremo Tribunal Federal, no sentido de que, pago o benefício de que se cuida, em moeda, não afeta o caráter não salarial do benefício.*

*Isso é muito importante, porque o Sr. Ministro Castro Meira, inclusive, agora mais recentemente, no Recurso Especial nº 1.180.562, ao tratar do vale-transporte, baseia-se no acórdão de 26 de agosto de 2010, para assentar o seguinte:*

*O Supremo Tribunal Federal, na assentada de 10.03.2003, em caso análogo (...), concluiu que é inconstitucional a incidência da contribuição previdenciária sobre o vale-transporte pago em pecúnia, já que, qualquer que seja a forma de pagamento, detém o benefício natureza indenizatória.*

*Ora, verificamos aqui que a empresa oferece o ticket refeição não como uma base integrativa do salário, porque isso não é salário. Salário é contraprestação do trabalho prestado pelo empregado. Salário é pago depois que o empregado trabalha. O ticket refeição é concedido antes para que o trabalhador possa se alimentar e ir ao trabalho.*

*Então, a exegese de hoje que se exige é exatamente em razão de que o contribuinte é sujeito de direito, não é mais objeto de tributação. Além da nossa jurisprudência e da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que, por uma questão de hierarquia, nos impõe obedecer aos princípios basilares dessa jurisprudência, verifico que a concepção de que o ticket refeição, concedido para o trabalho, encontra eco na doutrina balizada do tema como sói ser a doutrina, que aqui foi anexada, do Professor Carraza, ao assentar:*

*Em suma, a remuneração para o trabalho não se confunde com o conceito de salário, seja direto (em moeda), seja indireto (in natura). Suas causas não são remuneratórias, ou seja, não representam contraprestações, ainda que em bens ou serviços, do trabalho, por mútuo consenso das partes. As vantagens atribuídas aos beneficiários, longe de tipificarem compensações pelo trabalho realizado, são concedidas no interesse e de acordo com as conveniências do empregador.*

(...)

*Os benefícios do trabalhador, que não correspondem a contraprestações sinalagmáticas da relação existente entre ele e a empresa não representam remuneração do trabalho, circunstância que nos reconduz à proposição, acima formulada, de que não integram a base de cálculo in concreto das contribuições previdenciárias. (fls. 2583/2585, e-STJ)*

*Então, poderíamos estar diante, por exemplo, de uma antinomia entre a lei federal e a portaria. Só que estamos cansados de enfrentar essa questão, que não é constitucional, é uma questão de ilegalidade, no sentido de que a portaria não pode dizer mais do que diz a lei. Isso não é salário e não tem nem base de cálculo para se apurar essa contribuição social, porque a base de cálculo é a folha de salários.*

*Aqui se vai somar os tíquetes, ver quanto gastou em um mês e quanto gastou no outro? Na realidade, isso é enfático. A verba é concedida, conforme destacam as razões da parte, para o trabalho e não em função do trabalho. Esse aspecto, efetivamente, chamou-nos imensa atenção.*

*Sem prejuízo, apenas a título de argumento obiter dictum, estamos diante de uma empresa que o tempo inteiro fez o PAT. Então, deve ter havido uma falha qualquer, irregular. Mas hoje estou plenamente convencido de que isso não pode ser fato gerador de contribuição social, e não há base cálculo para se apurar essas contribuições.*

*Com as devidas vênias do meu dileto amigo e orientador Ministro Hamilton Carvalhido, vou inaugurar a divergência, dando provimento ao recurso especial.*

13 – Outrossim, cito voto do I. e saudoso Min. Teori Zavaschi no mesmo julgamento, *verbis*:

*“A questão fundamental é a de saber se o fornecimento de vale-refeição constitui fornecimento de refeição in natura ou não.*

*Para mim, vale-alimentação se aproxima muito mais do fornecimento in natura do que propriamente do pagamento em dinheiro.*

*E, se formos examinar a Lei nº 8.212, quando conceitua salário de contribuição, ela usa também a expressão “valor de remuneração pago, devido ou creditado”.*

*Então, não consigo encaixar muito nessa base de cálculo o vale-refeição.*

*De modo que vou pedir vênias ao Sr. Ministro Relator para acompanhar a divergência, porque mais afinada com a jurisprudência da Seção.*

*Gostaria de acrescentar, também, que há um detalhe importante que me passou despercebido inicialmente. No caso específico, o vale-refeição é pago metade pela empresa e metade pelo empregado. Evidentemente, pelo menos para a metade correspondente ao empregado, não se pode considerar remuneração, porque seria a remuneração dele para si mesmo. E parece-me que o auto de infração só incidiu sobre a outra metade.*

*De qualquer modo, o certo é que o vale-refeição é adquirido mediante um custo dividido entre empregado e empregador, o que reforça a ideia de que se trata não de um pagamento, ou uma remuneração, mas de um fornecimento in natura. Pelo menos a metade correspondente à do empregado tem de ser assim considerada.*

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

14 - 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).

15 - 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.”

16 - 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.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

18 – 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 n.º 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 inexistente 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 n.º 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 n.º 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 n.º 8.212/91 e do art. 3º da Lei n.º 6.321/76.

Ocorre que não é isso o que acontece.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

“Art. 457. ....

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

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

.....

*§ 4o Consideram-se prêmios as liberalidades concedidas pelo empregador em forma de bens, serviços ou valor em dinheiro a empregado ou a grupo de empregados, em razão de desempenho superior ao ordinariamente esperado no exercício de suas atividades.” (NR)*

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

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

19 - 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.

20 – Portanto, pedindo vênua a I. Relatora entendo por dar provimento ao recurso do contribuinte.

### **Conclusão**

21 – Pelo exposto, conheço e dou provimento ao recurso especial do contribuinte.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso