



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



**Processo nº** 12963.000816/2009-81  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9202-009.981 – CSRF / 2ª Turma  
**Sessão de** 25 de outubro de 2021  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** DME DISTRIBUIÇÃO S.A

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/12/2004 a 31/08/2007

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL.  
PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO.

Atendidos os pressupostos regimentais, principalmente no que tange à demonstração da divergência jurisprudencial, o Recurso Especial deve ser conhecido.

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 Cecília 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).

## Relatório

Trata-se de ação fiscal que originou os seguintes lançamentos:

PROCESSO	DEBCAD	ESPÉCIE	SITUAÇÃO
12963.000807/2009-90	37.086.232-5	Obrigação Principal (Terceiros)	Cobrança Judicial
12963.000808/2009-34	37.086.233-3	Obrigação Principal (Terceiros)	Cobrança Judicial
12963.000809/2009-89	37.086.234-1	Obrigação Principal (Terceiros – prestação de serviços de energia elétrica)	Acórdão 9202-009.621 (REsp da Contribuinte não conhecido)
12963.000810/2009-11	37.086.235-0	Obrigação Principal (Terceiros)	Cobrança Judicial
12963.000811/2009-58	37.086.236-8	Obrigação Principal (Terceiros)	Cobrança Judicial
12963.000812/2009-01	37.086.237-6	Obrigação Principal (Terceiros – prestação de serviços de energia elétrica)	Acórdão 9202-009.622 (REsp da Contribuinte não conhecido)
12963.000813/2009-47	37.086.238-4	Obrigação Principal (Empresa – Auxílio-Alimentação)	Acórdão de Impugnação (extinção do crédito tributário pela decadência)
12963.000814/2009-91	37.262.019-1	Obrigação Principal (Empresa)	Cobrança Judicial
12963.000815/2009-36	37.262.018-3	Obrigação Principal (Empresa)	Cobrança Judicial
<b>12963.000816/2009-81</b>	<b>37.262.017-5</b>	<b>Obrigação Principal (Empresa e Segurados – Auxílio-Alimentação)</b>	<b>Recurso Especial</b>
12963.000817/2009-25	37.262.016-7	Obrigação Principal (Empresa - Férias)	Acórdão de Impugnação (extinção do crédito tributário pela decadência)
12963.000818/2009-70	37.262.020-5	Obrigação Acessória (CFL 68)	Recurso Especial

O presente processo trata do **Debcad 37.262.017-5**, para exigência das Contribuições Previdenciárias do segurado e da empresa, inclusive aquela destinada ao financiamento dos benefícios decorrentes do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa (GILRAT), incidentes sobre remunerações pagas a segurados empregados.

Conforme Relatório Fiscal da Infração de e-fls. 169 a 176, no período de 12/2004 a 08/2007, a Contribuinte não estava inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) e pagou Auxílio-Alimentação em pecúnia, sem o recolhimento das Contribuições incidentes sobre a verba.

A Impugnação foi julgada procedente em parte, excluindo-se da exigência os valores correspondentes ao Auxílio-Alimentação *in natura*, conforme a seguir:

Considerando a emissão do Ato Declaratório citado e o disposto acima, deve-se afastar a incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores relativos à alimentação *in natura* fornecida pelo contribuinte.

Assim, considerando o Anexo XI da Informação Fiscal, de fls. 521/527 e 726/739, devem ser excluídos da base de cálculo os valores relacionados às notas fiscais emitidas pelos fornecedores COZINHA INDUSTRIAL E RESTAURANTE BOLETTA LTDA, RESTAURANTE SABOR MINEIRO e PREFEITURA MUNICIPAL DE POÇOS DE CALDAS, apreciadas pela autoridade lançadora, conforme consta do Relatório Fiscal e da Informação Fiscal. Por outro lado, devem ser mantidos os valores relativos ao Banco VR, visto não se tratar de fornecimento de alimentação *in natura*.

Irresignada, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, julgado em sessão plenária de 09/05/2018, prolatando-se o Acórdão n.º 2402-006.176 (e-fls. 790 a 798), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2004 a 31/08/2007

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. AUTARQUIA. EXIGIBILIDADE.

As contribuições previdenciárias também são devidas pela administração pública, exceto em relação aos servidores titulares de cargos efetivos, contratados mediante concurso público, conforme determina o art. 40, e § 13, da Constituição Federal.

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. VALE-ALIMENTAÇÃO OU TICKET-REFEIÇÃO SEM INSCRIÇÃO NO PAT. NATUREZA NÃO REMUNERATÓRIA. NÃO INCIDÊNCIA.

O fato de o sujeito passivo custear a alimentação do trabalhador através de vales ou tickets não desnatura a natureza não-remuneratória da verba.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso, vencidos os conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho e Mauricio Nogueira Righetti, que lhe negaram provimento.

Relativamente ao processo n.º 12963.000818/2009-70, que trata da multa por descumprimento da obrigação acessória de declarar as obrigações principais em GFIP, quando da interposição de Recurso Especial pela Fazenda Nacional, esta informou não haver sido intimada do Acórdão de Recurso Voluntário do presente processo (2402-006.176), solicitando o necessário saneamento. Assim, conforme Despacho de Saneamento no processo n.º 12963.000818/2009-70, replicado às fls. 822/823 do presente processo, as seguintes providências foram solicitadas:

Diante do exposto, considerando que o processo n.º 12963.000816/2009-81 trata de obrigação principal correlata à obrigação acessória (AI 68) tratada no presente processo, de n.º 12963.000818/2009-70, cujo julgamento deve acompanhar o que for decidido no processo de obrigação principal, determino:

- **o envio do presente processo à Unidade de Origem**, para desarquivamento do processo de obrigação principal de n.º 12963.000816/2009-81, ao qual deve ser apensado o presente processo de obrigação acessória (n.º 12963.000818/2009-70);

- **após a providência acima, os processos apensados devem ser enviados à PGFN**, para ciência do acórdão de segunda instância, prolatado no processo n.º 12963.000816/2009-81;

- após os desdobramentos da ciência citada no item anterior, os processos apensados devem retornar à relatora, Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, para prosseguimento.

Adotadas as providências acima, o presente processo foi encaminhado à PGFN em 1º/12/2020 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 348 do processo n.º 12963.000818/2009-70) e, em 03/12/2020 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 349 do processo n.º 12963.000818/2009-70), a Fazenda Nacional interpôs o Recurso Especial de e-fls. 810 a 818, com fundamento no art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 2015, visando rediscutir a **incidência de Contribuições Previdenciárias sobre o auxílio-alimentação pago sob a forma de vales e tickets**.

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

- os valores fornecidos em forma de pecúnia, vale-refeição, cartão alimentação e *ticket* aos empregados, a título de auxílio-alimentação, integram o salário-de-contribuição, já que não se enquadram como prestação *in natura*;

- há parcelas que, apesar de estarem no campo de incidência, não se sujeitam às Contribuições Previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial, estando tais verbas arroladas no art. 28, § 9º, da Lei n.º 8.212, de 1991;

- conforme disposto na alínea “c”, do § 9º, do art. 28, da Lei n.º 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 n.º 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*, vales e outras modalidades de fornecimento;

- nesse sentido caminha a jurisprudência do CARF, conforme se vê dos Acórdãos n.ºs 2402-002.535 e 2302-002.054;

- o Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) não admite o fornecimento do Auxílio-Alimentação em pecúnia, consoante se depreende do art. 4º, do Decreto n.º 5, de 1991, que regulamenta o Programa;

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

- a interpretação para exclusão de parcelas da base de cálculo é literal;

- nesse sentido, a isenção – modalidade de exclusão do crédito tributário – deve ser interpretada literalmente, conforme prevê o CTN, no inciso I, do art. 111;

- destarte, 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 n.º 8.212, de 1991, o que vai de encontro à legislação tributária;

- 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;

- diante disso, 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 do STJ, conforme se vê da decisão no 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;

- o art. 458, da CLT, refere-se ao salário para efeitos trabalhistas, todavia, 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 exaustivamente no art. 28, § 9º da Lei n.º 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, conforme o art. 195, § 11, da Carta Magna, que estabelece que 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;

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

- 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*”;

- nessa toada, não havendo dispensa legal para incidência de Contribuições Previdenciárias sobre tais verbas, deve persistir o lançamento.

Ao final, a Fazenda Nacional pede o conhecimento e provimento do recurso.

A Contribuinte foi cientificada do acórdão recorrido, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento em 05/04/2021 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de e-fls. 827) e, em 20/04/2021 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de e-fls. 829), ofereceu as Contrarrazões de e-fls. 831 a 839, contendo as seguintes alegações:

#### Conhecimento

- não basta que o Recorrente aponte uma divergência indicando a existência de julgados divergentes, sem a demonstração expressa do cotejo entre os tópicos do acórdão recorrido com o acórdão paradigma;

- além disso, é indispensável que, junto à demonstração da divergência, venham articuladas as razões jurídicas que justificam dar prevalência ao conteúdo do acórdão paradigma em face da decisão recorrida e que estejam relacionadas à matéria ventilada no recurso;

- cumpre destacar que a jurisprudência colacionada pela União não se aplica ao caso em tela, porque os acórdãos apresentados indicam o pagamento de salário indireto, o que não ocorre no caso do recorrido.

#### Mérito

- o vale-alimentação, instituído por meio da aprovação da Lei Municipal n.º 6.055, de 1995, é um benefício de natureza não salarial, conforme se extrai do seu texto:

Art. 4º. O valor do Vale-Alimentação não será incorporado, para qualquer efeito, aos vencimentos, salários ou remuneração dos servidores.

- o vale-alimentação não se destina a remunerar o servidor, haja vista que o valor cobre apenas os custos com uma única refeição;

- evidencia-se, assim, o caráter indenizatório do vale-alimentação instituído pela Lei Municipal, o que exclui, por si só, a pretensão de incidência de contribuições sociais;

- do mesmo modo que ocorre com os vales-transportes, o vale alimentação é um ressarcimento do ônus do funcionário nas despesas com refeição em decorrência da atividade laboral e do horário a cumprir;

- erroneamente, a União alega que apenas não incide Contribuição Previdenciária sobre o pagamento feito *in natura*, o que não abrange *ticket*, vale-refeição, cartão ou espécie, apresentando jurisprudência;

- destaca-se, ainda, que a quantidade de vales fornecidos corresponde apenas aos dias úteis de cada mês, o que evidencia, ainda mais, o caráter indenizatório da parcela de vale-alimentação, cuja finalidade é estritamente remunerar as refeições dos servidores públicos em sentido amplo;

- assim, ao contrário do que alega a União em sede de Recurso, o vale alimentação não compõe a verba remuneratória do servidor, dado o seu nítido caráter de ressarcimento;

- ademais, a legislação municipal acima indicada autorizou a concessão do vale-alimentação, vedando expressamente sua incorporação ao salário, para quaisquer efeitos, de modo que restam excluídas a incidência de quaisquer contribuições, inclusa a Contribuição Previdenciária;

- cabe destacar que o princípio constitucional da legalidade, previsto no art. 37, da CF, determina que a Administração somente pode atuar conforme determina a lei, de modo que toda conduta dos seus agentes deve ser subordinada à lei, ou seja, não havendo previsão legal, está vedada a atuação do ente público;

- ao contrário do direito privado, no qual está garantido aos particulares que tudo o que não está proibido está juridicamente permitido, à Administração cabe o respeito total e a atuação estritamente conforme determina a lei, vez que o que não está previsto, está veemente proibido;

- restando exposto na legislação que o benefício não se incorpora aos salários dos servidores, não se pode determinar o contrário, sob pena de transgressão ao princípio da legalidade, o que evidencia a necessidade de manutenção do acórdão recorrido;

- a alegação de que a alimentação em pecúnia não constitui qualquer das modalidades de fornecimento no PAT não deve prosperar, posto que o fato de o sujeito passivo custear alimentação do trabalhador por meio de vales ou *tickets* não afasta a natureza não remuneratória da verba;

- a jurisprudência do CARF não destoia desse entendimento, conforme os Acórdãos n.ºs 2201-003.600; 2401-004.100 e 2402-004.868.

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

## Voto Vencido

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, restando perquirir se atende aos demais pressupostos para o seu conhecimento. Foram oferecidas Contrarrazões tempestivas.

O presente processo trata do **Debcad 37.262.017-5**, para exigência das Contribuições Previdenciárias do segurado e da empresa, inclusive aquela destinada ao financiamento dos benefícios decorrentes do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa (GILRAT), incidentes sobre remunerações pagas a segurados empregados.

Conforme Relatório Fiscal da Infração de e-fls. 169 a 176, no período de 12/2004 a 08/2007, a Contribuinte não estava inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) e pagou Auxílio-Alimentação em pecúnia, sem o recolhimento das Contribuições incidentes sobre a verba.

A matéria suscitada no Recurso Especial é a **incidência de Contribuições Previdenciárias sobre o auxílio-alimentação pago sob a forma de vales e tickets**.

Em sede de Contrarrazões, a Contribuinte pede o não conhecimento do Recurso Especial, alegando ausência de cotejo analítico e de similitude fática entre os acórdãos em confronto.

Quanto ao cotejo analítico, esclareça-se que a Fazenda Nacional está dispensada de demonstrar o prequestionamento, conforme § 5º, do art. 67, do Anexo II, do RICARF. No que tange ao § 8º, do mesmo dispositivo regimental, este determina que a divergência deve ser demonstrada analiticamente, com a indicação dos pontos no paradigma colacionado, que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido. Tal pressuposto foi cumprido pela Fazenda Nacional que, após colacionar a ementa dos paradigmas, resumiu o ponto de divergência suscitado, de sorte que não se vislumbra o descumprimento de pressuposto recursal. Confira-se:

O julgado hostilizado está em patente confronto com a jurisprudência do CARF. De fato, o Colegiado a quo perfilhou entendimento divergente do empregado por outras Câmaras do CARF. Essas Turmas ao enfrentarem situação análoga à do presente processo, decidiu pela incidência da contribuição previdenciária sobre o auxílio-alimentação pago em pecúnia, na forma de vale-refeição e ticket, conforme se infere das ementas a seguir transcritas:

*Processo n.º 12269.004115/200877*

*Recurso n.º 000.000 Voluntário*

*Acórdão n.º 2401-02.335 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária*

*Sessão de 13 de março de 2012*

*Matéria OBRIGAÇÕES PREVIDENCIÁRIAS*

*Recorrente EVANDRO NOGUEIRA DE AZEVEDO*

*Recorrida FAZENDA NACIONAL ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/06/2003 a 31/12/2007*

*PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO OBRIGAÇÃO PRINCIPAL VALE REFEIÇÃO  
PAGAMENTO IN NATURA INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES*

*Estando ou não a empresa inscrita no PAT, incide contribuições previdenciárias sobre o pagamento de vale refeição que não for pago in natura. O fornecimento de tickets aos segurados é considerado pagamento em espécie. Recurso Voluntário Negado. (destaques da Recorrente)*

*Processo n.º 10783.721246/201173*

*Recurso n.º Especial do Contribuinte Acórdão n.º 9202-005.265 – 2ª Turma Sessão de 28 de março de 2017*

*Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Recorrente VIAÇÃO SÃO GABRIEL LTDA*

*Interessado FAZENDA NACIONAL*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007*

*CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA E DEVIDA A TERCEIROS. TICKET ALIMENTAÇÃO INCIDÊNCIA.*

*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. Entretanto, **quando pago habitualmente e em pecúnia (assim também considerados os pagamentos via cartões ou tickets), cabível a incidência.** Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. (destaques da Recorrente)*

Assim, é evidente a divergência jurisprudencial, uma vez que enquanto **os acórdãos paradigmas entenderam pela incidência da contribuição previdenciária** sobre a verba paga a título de auxílio-alimentação pago em pecúnia, na forma de **vale-refeição e ticket**, o acórdão recorrido decidiu pela não incidência da contribuição previdenciária para a mesma situação.

Para os paradigmas, quando o auxílio-alimentação for pago nessas formas não haverá prestação in natura e, desse modo, não haverá isenção.

Dessa forma, demonstrada a divergência jurisprudencial, encontram-se presentes os requisitos de admissibilidade do presente recurso especial. (Destaques da Recorrente)

No que tange à alegada ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e o paradigma, a Contribuinte alega que estes últimos não se refeririam à matéria sobre a qual se intenta demonstrar a divergência, pois vincular-se-iam a lançamento de salário indireto.

A simples leitura da ementa dos paradigmas já demonstra que ambos tratam da incidência previdenciária sobre a alimentação fornecida mediante *tickets/vales*, o que está em perfeita relação temática com a matéria trazida a debate com o Recurso Especial.

Destarte, não há que ser acatada a alegação de falta de similitude fática, tendo o apelo atendido aos pressupostos regimentais.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e passo a analisar o mérito.

Sobre o tema – incidência de Contribuições sobre o Auxílio-Alimentação – o art. 28, § 9º, da Lei n.º 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 n.º 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 n.º 6.321, de 14 de abril de 1976; "

Ademais, o Decreto n.º 05, de 1991, que regulamentou a Lei n.º 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 n.º 2.101, de 1996)"

No presente caso, quanto às parcelas cuja exigência foi mantida em primeira instância, conforme consta do Relatório Fiscal da Infração, 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) no período do lançamento.

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

Quanto ao argumento da Contribuinte, em sede de Contrarrazões, no sentido de que a Lei Municipal n.º 6.055, de 1995, afastaria o caráter salarial da verba, não há como acolhê-lo.

Essa questão recai na tarefa de investigar os limites da competência legislativa, no que tange à instituição de Contribuições Previdenciárias pelos diversos entes federativos, os quais encontram-se delimitados no art. 149, "caput" e inciso I, da Constituição Federal:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social. (Parágrafo Renumerado pela Emenda Constitucional n.º 33, de 2001)

Com efeito, não poderia Lei Municipal prevalecer sobre o disposto na alínea "c", do § 9º, do art. 28, da Lei n. 8.212, de 1991, para fins de excluir da incidência das Contribuições para a Seguridade Social o Auxílio-Alimentação, quando pago em pecúnia. Destarte, tal argumento não pode ser acatado, já que violaria a competência para legislar sobre o RGPS, que é da União, conforme norma acima transcrita.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento para restabelecer a tributação sobre o Auxílio-Alimentação pago em pecúnia.

(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. 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:

*“3. Analisando a contabilidade da empresa, encontramos várias contas de despesas denominadas Refeições, Lanches e Vale Alimentação. Constatamos que havia, nas folhas de pagamento, descontos efetuados na remuneração de empregados a título de Alimentação e/ou Refeição, entretanto os valores do custo de tal benefício não estavam incluídos na remuneração. A empresa nos informou que fornecia alimentação a alguns empregados e que estes participavam com parte do custo que era descontado de suas remunerações. Questionamos a respeito da inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT e fomos informados que a inscrição foi feita somente em 13/09/2008. Portanto no período em que a empresa ainda não estava inscrita no PAT, toda despesa realizada com fornecimento de alimentação é fato gerador de contribuição previdenciária. A empresa não incluiu tais valores no salário de contribuição e, sobre esses valores, nada foi recolhido à Previdência Social.*

*A empresa foi intimada, através do Termo de Intimação Fiscal nº 05 - TIF, lavrado em 01/09/2009 e recebido em 03/09/2009, a apresentar a relação de servidores beneficiados com o fornecimento de alimentação/refeições e Vale Alimentação, no período em que não esteve inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT. Solicitamos que as relações discriminassem, por competência, o servidor beneficiado, o valor do benefício recebido por empregado e ainda o valor do desconto por ele sofrido a esse título.*

*(...) omissis*

*Com base nos lançamentos contábeis constatamos que a empresa também fornecia vale alimentação para seus empregados. Foi então emitido o TAF nº 8, datado de 24/11/2009 e recebido em 25/11/2009, no qual a fiscalização pedia uma planilha assinada pelo representante legal da empresa contendo os valores pagos a Vale Alimentação no período em que a empresa não estava inscrita no PAT.*

*Finalmente em 01/12/2009 foram entregues pela empresa as planilhas com os valores pagos ao Banco VR S.A., Cozinha Industrial e Restaurante Bolette Ltda, Restaurante Sabor Mineiro e Prefeitura Municipal de Poços de Caldas e também os valores descontados dos empregados.*

*Depois de deduzido dos valores pagos o que foi descontado da remuneração dos empregados obtivemos uma diferença, que foi considerada como base de cálculo da contribuição previdenciária a que se refere esse documento de débito.”*

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 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.”

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 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 n.º 6.321, de 1976; arts. 1º e 6º, do Decreto n.º 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/tiquetes 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 vênias 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