

# **A (NÃO) INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE O AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO FORNECIDO POR MEIO DE TICKETS E/OU VALES ALIMENTAÇÃO OU REFEIÇÃO**

**Paulo Roberto Coimbra Silva**  
**Alice de Abreu Lima Jorge**

**SUMÁRIO:** Introdução. 1. A matriz constitucional das Contribuições Previdenciárias. 2. Princípio da legalidade: fato gerador e base de cálculo das Contribuições Previdenciárias. 3. Auxílio-alimentação: a norma exoneratória e o conceito de pagamento *in natura*. 4. A necessidade de adequação da norma à evolução social: os perigos da interpretação literal que desconsidera o contexto na atribuição de sentido ao texto. 5. Tickets e vales alimentação ou refeição: pagamento *in natura* ou “em espécie”? Considerações Finais. Referências Bibliográficas.

## **Introdução**

As parcelas fornecidas pelos empregadores aos trabalhadores que lhes prestam serviço a título de auxílio-alimentação são expressamente excluídas da base de cálculo das contribuições previdenciárias, desde que o seu pagamento seja feito *in natura*. Lado outro, conforme o entendimento prevalecente na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), não se admite a exclusão do auxílio-alimentação da base de cálculo das contribuições previdenciárias nos casos em que o seu pagamento é realizado em pecúnia.

A definição das hipóteses em que se tem o enquadramento do pagamento como parcela *in natura* e daquelas nas quais o pagamento é considerado como realizado em espécie, contudo, ainda é tema controverso, tendo retornado recentemente à pauta de discussões após decisão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) que considerou como pagamento em pecúnia o auxílio-alimentação fornecido por meio de tickets ou vales alimentação ou refeição (Acórdão CARF nº 9202-005.559, Processo nº 13864.720200/2011-25, julgamento em 27/06/2017).

No presente trabalho, pretende-se demonstrar a inadequação da interpretação restritiva levada a efeito no referido acórdão do CARF, a qual também foi acolhida em precedentes do STJ acerca da matéria, dada a sua incompatibilidade com os princípios e valores que dão lastro e fundamento de legitimidade para a norma exoneratória que estabelece a exclusão da base de cálculo das contribuições previdenciárias dos valores relativos ao auxílio-alimentação pago *in natura*.

### **1. A matriz constitucional das Contribuições Previdenciárias.**

A raiz constitucional das contribuições previdenciárias reside no art. 195 da Constituição da República Federativa do Brasil (CR/88). Em seu inciso I, alínea “a”, o referido dispositivo constitucional prevê a possibilidade de ser instituída contribuição a cargo do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada incidente sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho.

Nesse contexto, tem-se como requisito constitucional para a incidência da contribuição previdenciária instituída com fundamento no aludido artigo 195, I, “a” da CR/88 que a parcela sobre a qual se terá a incidência fiscal tenha natureza remuneratória, sendo uma contraprestação pelos serviços prestados por pessoa física ao seu empregador ou à empresa ou entidade a ela equiparada que lhe contratou para a prestação de serviços.

Em recente julgamento, ao apreciar o Recurso Extraordinário (RE) nº 565.160/SC, o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu, em sua composição plena, que “*a contribuição social a cargo do empregador incide sobre ganhos habituais do empregado, a qualquer título*”.

Nesta oportunidade, o Plenário do STF estabeleceu três requisitos para que seja constitucionalmente viável a incidência das contribuições previdenciárias (ou seja, para que a União tenha a competência para a instituição da exação), a saber:

- (i) a verba sobre a qual se terá a incidência da exação deve ter natureza remuneratória (por ser um pagamento que tem por finalidade a retribuição da atividade laboral);
- (ii) os valores devem ser pagos ao trabalhador com habitualidade; e
- (iii) as referidas parcelas devem ser passíveis de incorporação aos proventos de aposentadoria.

Esta conclusão é fruto da interpretação sistemática do artigo 195, I, “a”, da CR/88 (dispositivo transcrito acima, que determina a incidência das contribuições em apreço sobre a folha de salário e demais rendimentos do trabalho) e do art. 201, § 11, da CR/88, que

estabelece o critério da habitualidade, nos seguintes termos: § 11. *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.*

Destaque-se, na oportunidade, que a necessidade de que a cobrança das contribuições previdenciárias seja acompanhada de algum tipo de contraprestação aos segurados, seja de forma efetiva ou potencial, é uma decorrência da natureza contributiva do Regime Geral da Previdência Social (RGPS). Com efeito, o §11 do art. 201 da CR/88 foi coerente ao estabelecer a correlação entre a contribuição e a respectiva repercussão em benefícios, haja vista que “*nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total*”, nos termos do artigo 195, §5º, da CR/88.

## **2. Princípio da legalidade: fato gerador e base de cálculo das Contribuições Previdenciárias.**

A par da distribuição das competências tributárias, a CR/88 exige, ainda, que os principais aspectos da obrigação tributária sejam previstos em lei complementar, sem prejuízo da previsão exaustiva em lei do ente competente dos elementos necessários e suficientes a essa exigência, em especial a hipótese de incidência, base de cálculo, sujeição ativa e passiva e alíquota.

Isso demanda uma espécie de legalidade qualificada, tratada por XAVIER (2001) como tipificação em três graus e que implica: (1) a previsão do núcleo do tributo na própria CR/88; (2) a definição dos conceitos dos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes em lei complementar e (3) a instituição propriamente dita do tributo via lei ordinária do ente competente.

Daqui se segue que a formulação legislativa dos tipos de tributos, ou seja, o processo de tipificação opera em três graus possíveis: uma *tipificação de primeiro grau*, efetuada pela Constituição, ao descrever o “núcleo essencial” dos tributos; uma *tipificação de segundo grau*, efetuada pela lei complementar, ao definir, por conceitos determinados, os fatos geradores, base de cálculo e contribuintes; uma *tipificação de terceiro grau*, efetuada pela lei ordinária ao abrigo da sua liberdade de conformação dos tipos aquém dos limites, mas sempre dentro dos parâmetros da lei complementar. (XAVIER, 2001, p. 24)

O princípio da legalidade encontra-se na base do Estado de Direito e da Democracia, sendo intimamente relacionado às ideias de autodeterminação e autorregulação do povo em um Estado Democrático, no qual o Poder a todos pertence e em seu (de todos) nome é

exercido. O aludido princípio encontra proteção especial e ainda mais intensa em sede de Direito Tributário e Direito Penal.

No sistema da CR/88, o princípio da legalidade é previsto de forma geral no rol de Direitos e Garantias Fundamentais do art. 5º, em seu inciso II, além de contar com previsão específica no que é pertinente às relações tributárias, conforme art. 150, I da CR/88.

Nesse contexto, tem-se que, independentemente do enquadramento de uma determinada verba nas hipóteses para as quais a CR/88 autoriza a instituição da exação, para que a cobrança do tributo seja devida é preciso, ainda, que a situação esteja prevista na lei instituidora do tributo e não seja objeto de norma exoneratória. Para a incidência tributária e nascimento da correlata obrigação não basta ao ente tributante ter a competência tributária, mas é imprescindível o seu efetivo, expresso e inequívoco exercício, mediante edição de lei *strictu sensu*.

As contribuições sociais previstas no supracitado artigo 195, inciso I, alínea “a” da CR/88 foram instituídas e são reguladas pela Lei nº 8.212/91, por meio da qual a União exerce a competência tributária que lhe foi outorgada pela Constituição.

As referidas contribuições são elencadas no artigo 22, *caput* e seus incisos, da Lei nº 8.212/91, e a sua base de cálculo – o “salário-de-contribuição” – é conceituada pelo artigo 28 da citada lei, que estipula a incidência das contribuições previdenciárias sobre a:

*totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.*

A Lei nº 8.212/91 prevê, ainda, um rol de situações em relação às quais a incidência das contribuições previdenciárias é expressamente excluída (vide art. 22, §2º e art. 28, §9º, todos da Lei nº 8.212/91).

Portanto, considerando-se os requisitos estabelecidos pelo STF nº 565.160/SC e aqueles decorrentes da legislação infraconstitucional, tem-se que a base de cálculo das Contribuições Previdenciárias patronais incidentes sobre a folha de pagamentos deve ser composta por: (i) verbas remuneratórias, pagas diretamente ao empregado/trabalhador pelo empregador/tomador do serviço tanto pelos serviços prestados, como pelo tempo em que aquele se encontrou à disposição deste por força do contrato de trabalho; (ii) cujo pagamento

se dê de forma habitual; (iii) que tenham repercussão em eventuais benefícios previdenciários a serem usufruídos pelos segurados e que (iv) não sejam expressamente excluídas da tributação por força de lei.

### **3. Auxílio-alimentação: a norma exoneratória e o conceito de pagamento *in natura*.**

A “parcela *in natura*’ recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social” é expressamente excluída da base de cálculo das contribuições previdenciárias, conforme norma exoneratória constante do artigo 28, §9º, “c”, da Lei nº 8.212/91.

Em uma interpretação literal e isolada, poder-se-ia entender que a referida norma exoneratória estabelece dois requisitos para a não incidência das contribuições previdenciárias sobre o auxílio-alimentação fornecido por empregadores em favor de seus empregados ou trabalhadores que lhes prestem serviços – a saber: (i) o pagamento deve ocorrer *in natura*, sendo vedado o pagamento em dinheiro; (ii) o pagamento deve ocorrer de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321/76.

Não obstante, nos termos da jurisprudência já pacificada no âmbito do STJ, a qual foi acolhida em Parecer e em Ato Declaratório da PGFN, a não incidência das contribuições previdenciárias sobre a parcela *in natura* recebida pelo empregado a título de auxílio-alimentação independe de inscrição em Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), pois a referida verba não teria natureza remuneratória, sendo paga pelo empregador visando apenas proporcionar um incremento na produtividade e eficiência de seus empregados.

Esse entendimento, que é objeto de reiterados precedentes do STJ, foi consignado em acórdão da 1ª Seção do referido Tribunal no julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial (ERESP) nº 603.509/CE, do qual participou, dentre outros, o então Ministro Teori Albino Zavascki, que na oportunidade acompanhou o voto do Relator, o então Ministro Castro Meira:

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

*1. O pagamento in natura do auxílio-alimentação, vale dizer, quando a própria alimentação é fornecida pela empresa, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não possuir natureza salarial, esteja o empregador inscrito*

*ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT ou decorra o pagamento de acordo ou convenção coletiva de trabalho.*

*2. Ao revés, quando o auxílio alimentação é pago em dinheiro ou seu valor creditado em conta-corrente, como na hipótese dos autos, em caráter habitual e remuneratório, integra a base de cálculo da contribuição previdenciária.*

*3. Embargos de divergência conhecidos e improvidos.*

*(REsp 603.509/CE, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/09/2004, DJ 08/11/2004, p. 159)*

Considerando-se a jurisprudência consolidada do STJ, que reconhece a desnecessidade de inscrição no PAT para fins de se afastar a incidência de contribuição previdenciária sobre o auxílio-alimentação fornecido aos empregados *in natura*, a PGFN editou o Parecer PGFN/CRJ/nº 2117 /2011 e o Ato Declaratório PGFN nº 03/2011, por meio dos quais autorizou:

*a não apresentação de contestação, a não interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante, nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento in natura do auxílio-alimentação não há incidência da contribuição previdenciária.*

O supracitado Parecer PGFN/CRJ/nº 2117 /2011 não aborda os requisitos para que o pagamento auxílio-alimentação seja enquadrado como um fornecimento *in natura*, mas cita o precedente do STJ no julgamento do Recurso Especial (RESP) nº 433.230/RS, no qual foi admitida a inclusão na base de incidência da contribuição ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) dos valores relativos a ticket ou vale refeição fornecidos a empregados. No referido precedente, a 1ª Turma do STJ equipara o fornecimento de ticket ou vale refeição ao pagamento em espécie, sendo conceituados como pagamento *in natura* apenas aqueles casos nos quais a própria empresa fornece a refeição ao empregado.

O supracitado acórdão proferido pelo STJ no RESP nº 433.230/RS é, ainda, citado pelo Ministro Teori Albino Zavascki no voto por ele proferido no julgamento do RESP nº 719.714/PR, no qual o contribuinte sustentava o direito de não sujeitar à contribuição previdenciária o pagamento feito em pecúnia a título de auxílio-alimentação porque o fornecimento realizado em espécie no caso teria decorrido da inviabilidade de se utilizar os tickets refeição na região, uma vez que estes não eram aceitos pelos comerciantes locais. Em seu voto no aludido julgamento, o Ministro Teori Albino Zavascki sustentou que a argumentação do contribuinte relativa à impossibilidade de utilização dos tickets refeição seria irrelevante para a apreciação da questão, uma vez que o fornecimento dos referidos tickets também atrairia a incidência fiscal. Confira-se:

*De igual modo, a afirmação de que os valores só não eram pagos em ticket alimentação em razão de os mesmos não serem aceitos nos estabelecimentos comerciais da região é irrelevante para o deslinde da controvérsia, tendo em vista que, ainda que o auxílio alimentação fosse pago pelo empregador por meio de tickets, haveria a incidência da contribuição relativa ao FGTS, vez que restaria também caracterizado o pagamento em espécie. É o que se pode ver do seguinte julgado:*

*"TRIBUTÁRIO. FGTS. AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO. PAT. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR. NÃO INSCRIÇÃO. TICKETS. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO RELATIVA AO FGTS.*

*1. O auxílio alimentação, quando pago em espécie e com habitualidade, passa a integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária, assumindo, pois, feição salarial, afastando-se, somente, de referida incidência quando o pagamento é efetuado in natura, ou seja, quando o próprio empregador fornece a alimentação aos seus empregados, estando ou não inscrito no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT.*

*2. Aplicação ao Enunciado n.º 241, do TST. Há incidência da contribuição social, do FGTS, sobre o valor representado pelo fornecimento ao empregado, por força do contrato de trabalho, de vale refeição.*

*3. Recurso Especial desprovido." (REsp 433.230/RS, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, DJ de 17.02.2003). (Excerto extraído do voto do Ministro Teori Albino Zavascki no julgamento do REsp 719.714/PR, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/04/2006, DJ 24/04/2006, p. 367)*

Não obstante, o aludido entendimento parece já ter sido superado pela 1ª Turma do STJ, que ao apreciar questão similar no RESP n° 1185685/SP, julgado em 17 de dezembro de 2010, entendeu após ampla discussão acerca da natureza jurídica dos tickets e vales alimentação ou refeição pela não incidência da contribuição previdenciária sobre os valores relativos a vales alimentação fornecidos a empregados, nos termos do voto vencedor proferido pelo então Ministro Luiz Fux, que inaugurou a divergência no caso e foi acompanhado em seu entendimento, dentre outros, pelo Ministro Teori Albino Zavascki. Confira-se a ementa do julgado:

*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)*

A União apresentou recurso em face do precedente acima citado, mas os embargos de divergência da Fazenda Pública não foram conhecidos, conforme decisão monocrática da relatora, Ministra Assusete Magalhães, dada a ausência de similaridade fática entre o acórdão recorrido, que apreciou hipótese na qual se tinha o fornecimento do auxílio por meio de tickets ou vales refeição, e o acórdão apontado como paradigma, no qual fora apreciada hipótese em que se tinha o pagamento em pecúnia.

A 2ª Turma do STJ, contudo, possui precedente em recurso julgado em 05 de abril de 2016, Agravo Regimental (AgRg) no RESP nº 1446149/CE, em que a Turma equipara o fornecimento de tickets ou vale alimentação ao pagamento em espécie do auxílio-alimentação, entendendo-o como apto a atrair a incidência de contribuição previdenciária:

*TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO. PAGAMENTO EM PECÚNIA, TÍCKETS OU VALE-ALIMENTAÇÃO. INCIDÊNCIA.*

*1. Conforme entendimento deste Superior Tribunal, "o auxílio-alimentação pago in natura não integra a base de cálculo da contribuição previdenciária, esteja ou não a empresa inscrita no PAT; por outro lado, quando pago habitualmente e em pecúnia, incide a referida contribuição, como ocorre na hipótese dos autos em que houve o pagamento na forma de tickets. Precedentes: REsp 1.196.748/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe 28/09/2010; AgRg no Ag 1.392.454/SC, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, DJe 25/11/2011; AgRg no REsp 1.426.319/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe 13/05/2014." (AgRg no REsp 1.474.955/RS, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07/10/2014, DJe 14/10/2014) 2. Agravo regimental a que se nega provimento. (AgRg no REsp 1446149/CE, Rel. Ministra DIVA MALERBI (DESEMBARGADORA CONVOCADA TRF 3ª REGIÃO), SEGUNDA TURMA, julgado em 05/04/2016, DJe 13/04/2016)*

Os embargos de divergência opostos pelo contribuinte em face do acórdão proferido pela 2ª Turma do STJ no AgRg no RESP nº 1446149/CE foram rejeitados, por ter a 1ª Seção entendido que a insurgência do contribuinte iria de encontro ao entendimento já pacificado no Tribunal, no sentido de que incide contribuição previdenciária sobre o auxílio-alimentação pago em pecúnia. O referido acórdão da 1ª Seção do STJ, contudo, não rebate os argumentos do contribuinte em relação ao cerne da controvérsia: a saber, a (im)possibilidade de se equiparar o fornecimento de tickets e vales alimentação ou refeição ao pagamento em pecúnia, sendo esta uma questão que merece a apreciação mais detida da

Corte Superior e, se superada a discussão infraconstitucional, pode ser apreciada, ainda, pelo Supremo Tribunal Federal (STF).

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) também possui o entendimento de que o fornecimento de tickets ou vales alimentação ou refeição equiparase ao pagamento em pecúnia do auxílio-alimentação e atrai a incidência de contribuição previdenciária. Neste sentido, confira-se precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) no julgamento do Processo Administrativo nº 13864.720200/2011-25.

No referido precedente, no qual foram vencidos os Conselheiros Patrícia da Silva, João Victor Ribeiro Aldinucci e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, prevaleceu o entendimento externado no voto do Conselheiro Heitor de Souza Lima Júnior, que entendeu que a interpretação literal do disposto na norma exoneratória do artigo 28, §9º, “c”, da Lei nº 8.212/91 impediria o afastamento da incidência da contribuição previdenciária nas hipóteses em que o auxílio-alimentação é concedido por meio de tickets ou vales alimentação ou refeição, uma vez que nestes casos o beneficiário goza de algum elemento volitivo na utilização dos créditos a ele concedidos na forma de ticket ou vale.

Contextualizada a questão, conclui-se que:

- (i) a Lei nº 8.212/91 exclui expressamente da base de cálculo das contribuições previdenciárias a “*parcela ‘in natura’ recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social*”;
- (ii) conforme já pacificado na jurisprudência do STJ, em entendimento acolhido administrativamente pela PGFN, a exclusão do auxílio-alimentação fornecido *in natura* da base de cálculo das contribuições previdenciárias independe da inscrição do contribuinte no PAT;
- (iii) o adequado enquadramento a ser conferido ao auxílio-alimentação concedido por meio do fornecimento de tickets ou vales alimentação ou refeição ainda é matéria controversa no Superior Tribunal de Justiça, que conta com precedente que afasta a incidência da contribuição previdenciária sobre as referidas verbas e outros que reconhecem a legitimidade da exigência desta exação;
- (iv) o CARF já se manifestou pela incidência das contribuições previdenciárias sobre a verba em comento; e

- (v) considerando-se que a controvérsia acerca do adequado tratamento tributário a ser concedido ao auxílio-alimentação fornecido na forma de tickets ou vales alimentação ou refeição demanda não apenas a análise da norma exoneratória constante do supracitado artigo 28, §9º, “c”, da Lei nº 8.212/91, mas também a investigação acerca da natureza (não remuneratória) desta verba, se superada a discussão infraconstitucional, entendemos ser cabível, ainda, a análise da controvérsia pelo STF.

A par dos pontos até então destacados, a controvérsia acerca do adequado tratamento tributário a ser conferido ao auxílio-alimentação fornecido na forma de tickets ou vales alimentação ou refeição ganha nova feição e reforço normativo após as alterações promovidas na legislação trabalhista no segundo semestre do ano de 2017, que introduziram nova previsão legal acerca da natureza do auxílio-alimentação e do tratamento trabalhista e tributário a ser conferido à referida verba.

A partir da entrada em vigor da Lei nº 13.467/2017, a par da norma exoneratória prevista no supracitado artigo 28, §9º, “c”, da Lei nº 8.212/91, o caráter não salarial do auxílio-alimentação e o seu não reflexo em encargos trabalhistas e previdenciários foram expressamente previstos na própria Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), sem que conste do texto legal a utilização do termo “fornecimento *in natura*”, o qual foi substituído pela simples vedação ao pagamento do auxílio em dinheiro, o que reforça a não incidência de contribuição previdenciária sobre o auxílio-alimentação fornecido na forma de tickets ou vales alimentação ou refeição, especialmente em relação aos períodos posteriores à entrada em vigor da referida Lei nº 13.467/2017.

Nesse sentido, confira-se o art. 457, §2º, da CLT, seja na redação que lhe foi conferida inicialmente pela Lei nº 13.467/2017, seja em sua versão então vigente, conferida pela Medida Provisória nº 808/2017.

#### **4. A necessidade de adequação da norma à evolução social: os perigos da interpretação literal que desconsidera o contexto na atribuição de sentido ao texto.**

Os precedentes do STJ e do CARF que sustentam ser devida a incidência de contribuição previdenciária sobre o auxílio-alimentação fornecido por meio de tickets ou vales alimentação ou refeição partem de uma interpretação restritiva do conceito de fornecimento *in natura* da alimentação, que seria limitado ao fornecimento direto da refeição ou dos gêneros alimentícios pelo próprio empregador.

A referida interpretação, contudo, não é a mais adequada, por atribuir à locução

“fornecimento *in natura*” uma acepção incompatível com as regras que regem o PAT, bem como com o contexto social, os valores e fins que a norma exoneratória constante do artigo 28, §9º, “c”, da Lei nº 8.212/91 visa concretizar e os princípios da dignidade da pessoa humana e da proporcionalidade.

Hugo de Brito Machado pontua a inadequação de se confundir a interpretação literal prevista no artigo 111 do Código Tributário Nacional com uma interpretação restritiva, e destaca que “*com a utilização do elemento literal, o intérprete deve buscar o significado mais adequado para os fatos descritos na regra jurídica, sem preocupação em ampliar ou restringir o seu alcance*” (MACHADO, 2013, p. 26), bem como que “*o que o art. 111 do Código Tributário Nacional efetivamente faz, repita-se, é excluir a possibilidade de utilização da analogia para fazer-se com que a regra isentiva seja aplicada a situações análogas àquela na mesma descrita*” (MACHADO, 2013, p. 26).

Com efeito, o imperativo legal de interpretação literal das normas exoneratórias não pode ser confundido com uma exigência de interpretação isolada e estanque, alheia ao contexto normativo e social.

Não se trata de reconhecer a aplicabilidade da norma exoneratória ao ticket e/ou vale alimentação ou refeição por analogia, por serem similares ou semelhantes ao alimento *in natura*. O fundamento da aplicabilidade não se estriba na similitude/semelhança, mas sim na subsunção, considerando-se a premissa de que os tickets e os vales alimentação ou refeição somente viabilizam a aquisição de alimento (refeições ou gêneros alimentícios).

Considerando-se a premissa acima pontuada, o único aspecto distintivo entre o fornecimento do alimento diretamente pelo empregador e a disponibilização ao trabalhador de tickets e/ou vales alimentação ou refeição reside no direito de escolha conferido ao beneficiário nos aspectos pertinentes ao alimento a ser por ele ingerido. O referido elemento não é hábil a justificar a concessão de tratamento fiscal distintivo na hipótese em apreço, até porque reconhecer-se como requisito para se afastar a incidência tributária que seja negado ao trabalhador o direito de escolha sobre o que comer e onde se alimentar milita contra o princípio da dignidade humana.

Conforme pontuado por Thomas Bustamante e Henrique Napoleão Alves (ALVES, H. N; BUSTAMANTE, T. R., 2012), a interpretação literal prevista no artigo 111 do Código Tributário Nacional não obsta que a interpretação seja pautada em informação contextual e em atenção à manifestação coesa do ordenamento jurídico-tributário, que se complementa por intermédio dos distintos textos normativos que o compõe. Entender-se o

“significado literal” como aquele que se apreende apenas pela interpretação de um dispositivo isolado com base em regras prévias de linguagem e sem qualquer informação contextual adicional demonstra-se incompatível até mesmo com a ideia de interpretação. Ainda que o caso seja de interpretação literal, é necessário que os textos normativos sejam interpretados, buscando-se a completude que permitem.

A adequada interpretação dos dispositivos que excluem da incidência das contribuições previdenciárias a parcela *in natura* fornecida ao empregado a título de alimentação impõe que seja enquadrado neste conceito o fornecimento de tickets ou vales alimentação ou refeição, em atenção não apenas ao contexto social e normativo em que os referidos dispositivos se encontram inseridos, mas também aos princípios da proporcionalidade e da dignidade da pessoa humana.

A interpretação da legislação tributária não pode se dar de forma isolada da evolução social e dos novos instrumentos postos à disposição dos contribuintes, dentre os quais se incluem os documentos de legitimação destinados à aquisição de refeição ou de gêneros alimentícios, vulgarmente conhecidos como tickets ou vales alimentação ou refeição – modalidade de auxílio regulamentada inclusive no âmbito do PAT, conforme se depreende do art. 10º da Portaria SIT/DSST nº 3, de 01/03/2002.

A previsão legal de exclusão dos valores relativos ao auxílio-alimentação fornecido *in natura* da base de cálculo das contribuições previdenciárias é medida que se justifica com fundamento na natureza não remuneratória da referida parcela e também como um instrumento de extrafiscalidade, sendo norma indutora de comportamento, que deita raízes no princípio da dignidade humana.

Ao se exonerar expressamente a aludida verba dos encargos previdenciários, o legislador incentiva os empregadores a conceder àqueles que lhes prestam serviços, bem como aos seus dependentes, o acesso à alimentação adequada, o que é consentâneo com o princípio da dignidade da pessoa humana.

O incentivo a que o referido auxílio se dê por meio do fornecimento de alimentação *in natura*, por sua vez, garante que os beneficiários do auxílio custeado pelo empregador não irão empregar os recursos em bens ou serviços de outra natureza, o que privilegia o acesso deles e de seus dependentes à alimentação de qualidade, imprescindível à concretização do direito social à saúde.

Considerando-se que os tickets ou vales alimentação ou refeição têm a sua utilização restrita à aquisição de refeições ou gêneros alimentícios, nos termos

regulamentados na supracitada Portaria SIT/DSST nº 3, de 01/03/2002, a concessão do auxílio-alimentação por meio do fornecimento dos referidos documentos ou cartões é medida totalmente compatível com a teleologia das normas que incentivam a concessão do referido auxílio.

Na verdade, a aludida medida é ainda mais eficiente na concretização do princípio da dignidade da pessoa humana do que o que se verifica no fornecimento da refeição ou dos alimentos diretamente pelo empregador, pois o fornecimento de tickets ou cartões alimentação ou refeição congrega os benefícios de se viabilizar o acesso do trabalhador e de seus dependentes à alimentação de qualidade com a vantagem de lhe conceder liberdade e poder para a escolha da refeição ou dos alimentos a serem adquiridos, considerando as suas preferências e as de seus familiares.

Ao se atribuir ao trabalhador esta liberdade e poder, reforça-se a sua condição de sujeito de direitos e deveres e de responsável pelo controle de sua própria vida. Acerca da relevância de se viabilizar a (re)tomada do controle de suas vidas por parte dos indivíduos de baixa renda e da relação direta deste “empoderamento” com o desenvolvimento de suas capacidades humanas, confira-se a doutrina de Daniel Vieira Sarapu:

Sen (1997) afirma que o empoderamento exige, em primeiro lugar, uma mudança nas relações de poder em favor daqueles que antes se encontravam despojados do controle de suas próprias vidas. No caso dos grupos sociais em que essa ausência de controle tem por causa principal a pobreza, uma política de empoderamento deve proporcionar acesso a recursos materiais que permitem a retomada do poder sobre seu próprio destino, permitindo-lhes, em última instância, o desenvolvimento cada vez maior de suas capacidades humanas (SARAPU, 2015, p. 78)

Em sendo viável atingir-se os fins pretendidos com a conduta estimulada pela norma exoneratória por meio de um instrumento que é mais consentâneo com o princípio da dignidade da pessoa humana e com o respeito à autodeterminação do trabalhador, é desproporcional (e, portanto, inconstitucional) limitar-se a exoneração fiscal apenas às hipóteses de fornecimento direto do alimento em favor do trabalhador e negar a aplicação da norma exoneratória nas hipóteses de concessão do benefício por meio de tickets ou vales alimentação ou refeição.

Nas lições de Helenilson Cunha Pontes (PONTES, 2000), a proporcionalidade atua em sua função negativa como um limitador do arbítrio, ao passo que em sua função positiva ela é instrumento de concretização ótima das pretensões constitucionais, sendo o

limite e o fim da atuação estatal:

Tanto quando desempenha função negativa ou positiva, o princípio da proporcionalidade exerce a dupla missão de constituir o limite e o fim da atuação estatal. Portanto, independentemente da dimensão que assuma, o princípio da proporcionalidade consubstancia sempre um juízo de adequação, necessidade e conformidade entre o interesse público que suporta uma determinada medida estatal, limitadora do alcance ou do exercício de um bem juridicamente protegido, e o peso que este bem jurídico assume no caso concreto. (PONTES, 2000, p. 57)

Na hipótese, a violação ao princípio da proporcionalidade revela-se em relação tanto à função negativa do referido princípio quanto à sua função positiva, pois a restrição à aplicação da norma exoneratória às hipóteses de fornecimento de tickets ou vales alimentação ou refeição seria medida arbitrária e desarrazoada, que iria na contramão do respeito à autodeterminação do trabalhador e ao princípio da dignidade da pessoa humana, além de ter como possível efeito colateral o desestímulo à própria concessão do auxílio-alimentação, que a norma exoneratória visa incentivar.

#### **5. Tickets e vales alimentação: pagamento *in natura* ou “em espécie”?**

O entendimento jurisprudencial consolidado acerca do tratamento fiscal a ser dado ao auxílio-alimentação determina a inclusão da referida verba na base de cálculo das contribuições previdenciárias nas hipóteses em que ela for concedida “em espécie”, e a sua exclusão da base de incidência nos casos em que o fornecimento se der *in natura*, independentemente da inscrição do contribuinte no PAT.

Nas hipóteses em que o fornecimento do auxílio-alimentação se operacionaliza por meio da disponibilização ao trabalhador de tickets ou vales alimentação ou refeição, contudo, há controvérsia em relação ao enquadramento a ser dado à verba.

Considerando-se a existência de elemento volitivo na utilização do crédito atribuído ao trabalhador por meio do ticket ou vale, há quem sustente que o caso seria equiparável à concessão do auxílio “em espécie”, sendo este o entendimento que prevaleceu no julgamento proferido pelo CARF no Processo nº 13864.720200/2011-25.

Lado outro, por ser a utilização do ticket ou vale alimentação ou refeição limitada à aquisição de refeições ou gêneros alimentícios, defende-se no presente trabalho que o auxílio-alimentação concedido por meio deste instrumento caracteriza pagamento *in natura* e deve receber o mesmo tratamento fiscal concedido ao fornecimento de refeições ou “cestas básicas” diretamente pelo empregador em favor de seus trabalhadores.

Com efeito, ao contrário do que se dá em relação aos cartões de crédito e/ou

débito, que funcionam como meios de pagamento de utilização ilimitada e irrestrita em relação ao gênero dos produtos a serem adquiridos, os tickets ou vales alimentação ou refeição não podem ser equiparados à moeda/dinheiro, pois o seu objeto de compra é restrito, somente sendo autorizada a sua utilização para a aquisição de refeições ou gêneros alimentícios.

Considerando-se a limitação do objeto de compra dos referidos tickets ou vales alimentação ou refeição, o mais adequado é equipara-los ao fornecimento *in natura* da alimentação.

A única distinção relevante que se tem entre o fornecimento direto da alimentação pelo empregador e a entrega aos trabalhadores de tickets ou vales alimentação ou refeição reside na liberdade concedida ao trabalhador para escolher o tipo de alimento ou refeição a ser por ele adquirido – distinção esta que em nada prejudica os fins almejados pela norma exoneratória em apreço e que é mais eficiente na concretização dos valores que a inspiram, em especial o princípio da dignidade humana.

Neste sentido, vale transcrição excerto do voto do Ministro Teori Albino Zavascki no julgamento do supracitado REsp 1185685/SP, no qual ele acompanhou a divergência inaugurada pelo Ministro Luiz Fux:

[...] 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. [...]

Do voto do Ministro Luiz Fux, por sua vez, extrai-se o seguinte excerto:

[...] 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.

[...]

Na mesma linha, tem-se o voto vencido da Conselheira Patrícia da Silva, da

CSRF do CARF, no Acórdão CARF nº 9202-005.559, proferido no bojo do Processo nº 13864.720200/2011-25 em julgamento realizado em 27/06/2017:

[...] No meu entender, o ticket refeição (ou vale alimentação) se aproxima muito mais do fornecimento de alimentação *in natura* do 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, sendo que a inscrição no PAT seria uma mera obrigação acessória, cujo descumprimento não descaracteriza a natureza jurídica desse fornecimento.

Além disso, considero que não se faz relevante a forma pela qual é feita o pagamento da verba, pois sua natureza não se altera pela forma de fornecimento. Evidentemente, o pagamento pelo fornecimento direto dos alimentos na própria empresa reduz o risco de utilização remuneratória indevida da verba.

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 e um cartão) seria necessariamente utilizado para remunerar o trabalhador, pois a má-fé não se presume, devendo ser comprovada.

[...]

### **Considerações Finais**

1. Considerando-se os requisitos estabelecidos pelo STF nº 565.160/SC e aqueles decorrentes da legislação infraconstitucional, tem-se que a base de cálculo das Contribuições Previdenciárias patronais incidentes sobre a folha de pagamentos deve ser composta por:

- (i) verbas remuneratórias, pagas diretamente ao empregado/trabalhador pelo empregador/tomador do serviço tanto pelos serviços prestados, como pelo tempo em que aquele se encontrou à disposição deste por força do contrato de trabalho;
- (ii) cujo pagamento se dê de forma habitual;
- (iii) que tenham repercussão em eventuais benefícios previdenciários a serem usufruídos pelos segurados e que
- (iv) não sejam expressamente excluídas da tributação por força de lei.

2. Conforme já pacificado na jurisprudência do STJ, em entendimento acolhido administrativamente pela PGFN, a exclusão do auxílio-alimentação fornecido *in natura* da base de cálculo das contribuições previdenciárias independe da inscrição do contribuinte no PAT.

3. O adequado enquadramento a ser conferido ao auxílio-alimentação concedido por meio do fornecimento de tickets ou vales alimentação ou refeição ainda é matéria controversa no STJ, que conta com precedente que afasta a incidência da contribuição previdenciária sobre as referidas verbas e outros que reconhecem a legitimidade da exigência desta exação. O CARF, por sua vez, já se manifestou pela incidência das contribuições previdenciárias sobre a verba em comento.

4. Considerando-se que a controvérsia acerca do adequado tratamento tributário a ser concedido ao auxílio-alimentação fornecido na forma de tickets ou vales alimentação ou refeição demanda não apenas a análise da norma exoneratória constante do supracitado artigo 28, §9º, “c”, da Lei nº 8.212/91, mas também a investigação acerca da natureza (não remuneratória) desta verba, se superada a discussão infraconstitucional, entendemos ser cabível, ainda, a análise da controvérsia pelo STF.

5. Os precedentes do STJ e do CARF que sustentam ser devida a incidência de contribuição previdenciária sobre o auxílio-alimentação fornecido por meio de tickets ou vales alimentação ou refeição partem de uma interpretação restritiva do conceito de fornecimento *in natura* da alimentação, que seria limitado ao fornecimento direto da refeição ou dos gêneros alimentícios pelo próprio empregador.

6. A referida interpretação, contudo, não é a mais adequada, por atribuir à locução “fornecimento *in natura*” uma acepção incompatível com as regras que regem o PAT, bem como com o contexto social, os valores e fins que a norma exoneratória constante do artigo 28, §9º, “c”, da Lei nº 8.212/91 visa concretizar e os princípios da dignidade da pessoa humana e da proporcionalidade.

7. Considerando-se que os tickets ou vales alimentação ou refeição têm a sua utilização restrita à aquisição de refeições ou gêneros alimentícios, nos termos regulamentados na Portaria SIT/DSST nº 3, de 01/03/2002, a concessão do auxílio-alimentação por meio do fornecimento dos referidos documentos ou cartões deve ser enquadrada como hipótese de fornecimento *in natura* da alimentação e é medida totalmente compatível com a teleologia das normas que incentivam a concessão do referido auxílio.

8. Na verdade, a aludida medida é ainda mais eficiente na concretização do princípio da dignidade da pessoa humana do que o que se verifica no fornecimento da refeição ou dos alimentos diretamente pelo empregador, pois o fornecimento de tickets ou cartões alimentação ou refeição congrega os benefícios de se viabilizar o acesso do trabalhador e de seus dependentes à alimentação de qualidade com a vantagem de lhe

conceder liberdade e poder para a escolha da refeição ou dos alimentos a serem adquiridos, considerando as suas preferências e as de seus familiares.

9. Ao se atribuir ao trabalhador esta liberdade e poder, reforça-se a sua condição de sujeito de direitos e deveres e de responsável pelo controle de sua própria vida, e sua negativa não pode ensejar a dispensa de um tratamento tributário discriminatório e mais vantajoso, sob pena de se utilizar o tributo como estorvo à concretização de valores claramente albergados pela CR/88 e de um dos fundamentos da República Federativa do Brasil (dignidade humana), em um exercício de extrafiscalidade às avessas.

### **Referências Bibliográficas**

ÁVILA, Humberto (org./coord.). *Fundamentos de Direito Tributário*. ALVES, H. N; BUSTAMANTE, T. R. *A interpretação literal no Direito Tributário brasileiro: uma proposta de interpretação para o artigo 111 do CTN*. Madrid; Barcelona; Buenos Aires; São Paulo: Marcial Pons, 2012.

ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 8. ed. Notas de atualização por DERZI, Misabel. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BRANDÃO, Cláudio; CAVALCANTI, Francisco; ADEODATO, João Maurício (org./coord.). *Princípio da Legalidade: Da Dogmática Jurídica à Teoria do Direito*. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. Interpretação Literal da Regra que outorga Isenção. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, nº 217, p. 24-26, outubro-2013.

MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Taveira (org./coord.). *Direito Tributário e a Constituição: Homenagem ao Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

PONTES, Helenilson Cunha. O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2000, p. 57

ROTHMANN, Gerd W. O princípio da legalidade tributária. *Revista de Direito Administrativo*, n. 109, p. 11-33, jul.set.1972. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/viewFile/36954/35723>> Acesso em: 26 fev. 2018.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra; SOUSA, Simone Letícia Severo e (Org.). *Direito e Políticas Públicas*. SARAPU, Daniel Vieira. *O acesso a renda como direito social: Apontamentos em torno da construção de uma política pública de proteção social não-contributiva*, p. 65-82, Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2015

XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.