

Os tíquetes-refeição e a jurisprudência do Carf

Na semana passada foi celebrado o Dia da Justiça, sendo o Carf órgão colegiado de protagonismo que preza pela *"imparcialidade e promoção da justiça fiscal"* [1] nas demandas postas à sua apreciação. Por inexistir um método único de interpretação das normas ou uma única resposta para problemas complexos, a dissidência é constantemente verificada no âmbito do Carf, o que nos parece assaz salutar para o enriquecimento dos debates. Tema que encontra vozes dissonantes na 2ª Seção diz respeito à (não) incidência de contribuições previdenciárias sobre o auxílio-alimentação prestado mediante os tíquetes-refeição, vale-alimentação/refeição ou cartão-alimentação/refeição.



Ludmila Mara Oliveira

professora e conselheira do Carf

Há muito adverte Lenio Streck ser a nossa Carta Constitucional

"o topos hermenêutico que conformara? a interpretação jurídica do restante do sistema jurídico" [2]. Inadmissível é, portanto, atribuir à norma sentido incompatível com aquilo previsto na CRFB/88. É que o hercúleo trabalho a ser desenvolvido pelo aplicador, na qualidade de intérprete, deve mirar sempre buscar soluções aptas a conferir uma eficácia máxima dos pressupostos normativos de natureza constitucional [3], sem se olvidar da imperiosidade de proferir decisão que seja devidamente fundamentada — *ex vi* do artigo 489 do CPC, cuja aplicação é subsidiária no âmbito do contencioso administrativo fiscal [4].

A CRFB/88, nascida no constitucionalismo do pós-guerra, reflete, em larguíssima medida, as declarações e pactos internacionais em matéria de direitos humanos [5]. Justamente por isso que *"[e]rra todo aquele que vislumbra no valor das Declarações dos Direitos Humanos uma noção abstrata, metafísica, puramente ideal, produto da ilusão ou do otimismo ideológico. A verdade é que sem esse valor não se explicaria a essência das Constituições e dos tratados, que objetivamente compõem as duas faces do direito público – a interna e a externa"* [6]. A Carta Constitucional brasileira, por ter absorvido parcela substancial daquilo que avençado em âmbito internacional, é maior prova dessa constatação [7].

O direito humano à alimentação consta não só na Declaração Universal dos Direitos Humanos como ainda no Pacto Internacional de Direitos Econômicos Sociais e Culturais, que goza de status normativo supralegal. E, com a Emenda Constitucional nº 64/2010, alterado o artigo 6º da CRFB/88 para introduzir a alimentação como direito social. Se é bem verdade que "[t]odo o ordenamento jurídico infraconstitucional, inclusive o tributário e o previdenciário, é fecundado pelas balizas hospedadas na Constituição, notadamente os direitos sociais" [8], igualmente verdadeira a necessidade de uma hermenêutica vinculada aos direitos fundamentais, que obriga que sejam as normas infraconstitucionais "interpretadas à luz (por este motivo o 'efeito de irradiação') dos direitos fundamentais sociais" [9].

Certo que no âmbito do processo administrativo fiscal existem amarras que não são impostos ao Poder Judiciário, eis que somente a ele é confiado o monopólio da jurisdição judicial. Daí de curial importância a análise do que dispõe a Lei nº 8.212/91, que elenca quais os montantes não integram o salário-de-contribuição, enumerando, dentre eles, "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" — ex vi da al. "c" do §9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91.

A desnecessidade de adesão ao Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) para fins de não incidência da contribuição previdenciária sobre o **auxílio in natura** é matéria pacificada — seja no âmbito do Carf [10] quanto do col. Superior Tribunal de Justiça [11] —, tendo a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional editado, inclusive, o Ato Declaratório nº 3, que "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 a obter a declaração de que sobre o pagamento in natura do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária'". A controvérsia está, portanto, quando o fornecimento da alimentação se dá mediante tíquetes, cartões e vales alimentação/refeição. Duas foram as correntes que se formaram.

A primeira delas, que prevalece na maior parte dos julgados proferidos pela Câmara Superior [12], destaca, inicialmente, que "[o] Ato Declaratório PGFN nº 03/2011 somente é aplicável quando demonstrado que, embora não tenha formalizado a adesão ao PAT, o sujeito passivo forneceu alimentação in natura, o que não abrange o pagamento em tickets" [13]. Acrescido que, para além da necessidade de observância da literalidade do disposto na al. "c" do §9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91, em idêntico sentido estaria o artigo 3º da Lei nº 6.321/1976, que isentaria apenas a parcela paga in natura. Afirma que o Decreto nº 05/1991, que regulamentou a Lei nº 6.321/1976, deixa clara a necessidade de adesão ao PAT para que a parcela referente aos vales-alimentação não integre a base de cálculo da contribuição [14].

Com arrimo em precedente proferido pelo STJ, aduzem que "o pagamento em pecúnia por meio de tickets não satisfaz a nenhuma das modalidades legais que autorizariam sua exclusão do salário de contribuição" [15]. Em suma, por entenderem que o pagamento do auxílio-alimentação mediante cartões não seria in natura, imperiosa a inscrição no PAT para que, sobre as parcelas, não se incida a contribuição previdenciária [16].

Em sentido contrário, os que se filiam à segunda vertente sustentam que "[o] ticket-refeição (ou vale-alimentação) mais se aproxima ao fornecimento de alimentação in natura que propriamente do pagamento em dinheiro, na hipótese 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"

[17]. Isso porque, sejam fornecidos vales, tíquetes ou cartões-alimentação a finalidade é única: viabilizar a aquisição de gêneros alimentícios pelo trabalhador [18], porquanto os montantes não podem ser despendidos de outra forma. É dizer, "[o] vale-refeição gera um crédito pecuniário de aplicação restrita à alimentação do trabalhador" [19].

Com amparo em precedente proferido pelo Tribunal Regional Federal, afastada a incidência das contribuições no âmbito do Carf, porquanto à exemplo do auxílio-transporte, fornecido mediante vales e cartões, os tíquetes se prestariam a custear aquilo que se configura necessário ao obreiro desenvolver seu mister [20]. Não seriam, por esse motivo, pagos "pelo trabalho" e sim "para o trabalho".

Para os pagamentos mediante tíquetes-alimentação e congêneres feitos a partir de 11 de novembro de 2017, data da entrada em vigor da reforma trabalhista, não há dúvidas: não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por força do disposto no § 2º do artigo 457 da CLT [21]. Para os fatos geradores ocorridos antes do retromencionado marco temporal, há de permanecer os profícuos debates no Carf em busca de uma solução que se apresente mais adequada à nossa ordem infra e constitucional.

Este texto não reflete a posição institucional do CARF, mas, sim, uma análise dos seus precedentes publicados no site do órgão, em estudo descritivo, de caráter informativo, promovido pelos seus colonistas.

[1] Cf. memória institucional do Carf em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/memoria-institucional-1>. Acesso em: 13 dez. 2021.

[2] STRECK, Lênio. **Hermeneútica jurídica e(m) crise**: uma exploração da construção do direito. Porto Alegre: Livraria do advogado Editora, 2014, p. 345.

[3] Cf. nesse sentido: MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva [e-book].

[4] Importante registrar que, conforme consta no §2º do artigo 489 do CPC, não será considerada fundamentada a decisão que: "I – se limitar à indicação, à reprodução ou à paráfrase de ato normativo, sem explicar sua relação com a causa ou a questão decidida; II – empregar conceitos jurídicos indeterminados, sem explicar o motivo concreto de sua incidência no caso; III – invocar motivos que se prestariam a justificar qualquer outra decisão; IV – não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador; V – se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos; VI – deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento".

[5] A análise da influência da Declaração Universal dos Direitos Humanos sobre a CRFB/88, bem como sobre outras Constituições escritas pode ser vista em: ELKINS, Zachary; GINSBURG, Tom; SIMMONS, Beth. *Imagining a world without the Universal Declaration of Human Rights*. SSRN, p. 1-20, mar. 2014. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2469194>. Acesso em: 13 dez. 2021; ELKINS, Zachary; GINSBURG, Tom; SIMMONS, Beth. *Getting to rights: treaty ratification, constitutional convergence, and human rights practice*. *Harvard International Law Journal*, v. 54, n. 1, p. 61-96, 2013.

[6] BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 574.

[7] O site *Constitute* é resultado do Projeto "Constituições Comparadas", que traz um conjunto de índices que descrevem o conteúdo das constituições mundiais. Além da possibilidade de realização de busca por termos, há análise comparativa entre as Constituições, indicando a quantidade de direitos humanos previstos nas declarações internacionais que foram introjetados nas respectivas ordens constitucionais. A CRFB/88 figura no topo das Constituições com maior número de direito humanos constitucionalmente reconhecidos: 79. Disponível em: <https://comparativeconstitutionsproject.org/ccp-rankings/>. Acesso em: 13 dez. 2021.

[8] BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Contribuição Previdenciária sobre Descontos na Folha de Salários: Uma Interpretação à Luz da "Eficácia Irradiante" dos Direitos Fundamentais**. Belo Horizonte: Letramento, 2021, p. 75.

[9] *Ibid.*, p. 76.

[10] *Vide* três acórdãos, todos prolatados pela Câmara Superior: nº 9202008.442, de 16/12/2019; nº 9202-005.257, de 28/03/17; e, 9202008.209, de 25/09/2019.

[11] Cf.: REsp nº 1815004, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 13.09.2019; AgInt no REsp nº 1.694.824/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 14.12.2018; AgInt no REsp nº 1.617.204/RS, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 3.2.2017; REsp nº 1.072.245/SP, Rel. Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, DJe 14.11.2016.

[12] Cf. os seguintes acórdãos, todos da Câmara Superior: nº 9202-008.206 (voto de qualidade); nº 9202-008.098 (voto de qualidade); nº 9202-007.293 (voto de qualidade); nº 9202-006.485 (voto de qualidade).

[13] **CARF**. Acórdão nº 9202006.222, Cons.^a Rel.^a ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, sessão de 28 nov. 2017 (voto de qualidade).

[14] *Idem.*

[15] **CARF**. Acórdão nº 2202004.338, Cons. Rel. PAULO SERGIO MIRANDA GABRIEL FILHO, sessão de 6 de março de 2018 (maioria).

[16] **CARF**. Acórdão nº 2202-008.619, Cons.^a Rel.^a SONIA DE QUEIROZ ACCIOLY, sessão de 02 set. 2021 (maioria).

[17] **CARF**. Acórdão nº 9202007.966, Cons.^a Rel.^a ANA CECÍLIA LUSTOSA DA CRUZ, sessão de 18 jun. 2019 (maioria).

[18] **CARF**. Acórdão nº 9202007.861, Cons.^a Rel.^a ANA PAULA FERNANDES, sessão de 21 maio 2019 (maioria).

[19] **CARF**. Acórdão nº 2402005.786, Cons. Redator Designado JAMED ABDUL NASSER FEITOZA, sessão de 06 abr. 2017 (maioria).

[20] **CARF**. Acórdão nº 2201-005.729, Cons. Rel. Marcelo Milton da Silva Risso, sessão de 03 dez. 2019 (unanimidade).

[21] *"As importâncias, ainda que habituais, pagas a título de ajuda de custo, auxílio-alimentação, vedado seu pagamento em dinheiro, (...) 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."*

Date Created

15/12/2021