



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10166.721542/2009-27
Recurso nº 871.741 Voluntário
Acórdão nº 2301-002.488 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de dezembro de 2011
Matéria Contribuições Previdenciárias
Recorrente CEB Distribuição S/A
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS AO INCRA, SESC, SENAI E SEBRAE. LEGALIDADE.

É legítima a cobrança da contribuição para o INCRA das empresas urbanas, sendo inclusive desnecessária a vinculação ao sistema de previdência rural.

O adicional destinado ao SEBRAE (Lei nº 8.029/90, na redação dada pela Lei nº 8.154/90) constitui simples majoração das alíquotas previstas no Decreto-Lei nº 2.318/86 (SENAI, SENAC, SESI e SESC).

ALIMENTAÇÃO FORNECIDA PELO EMPREGADOR. INCIDÊNCIA E ISENÇÃO COM REQUISITOS NO INTERESSE DA SAÚDE DO TRABALHADOR.

A alimentação fornecida pelo empregador tem natureza salarial e está no campo da incidência da contribuição previdenciária, mas goza de isenção segundo o requisito legal. O requisito de inscrição no PAT atende à proporcionalidade, pois objetiva proteger a saúde do trabalhador e não representa óbice excessivamente gravoso para a empresa. Sem obediência ao requisito legal não há como reconhecer o direito à isenção. ISENÇÃO PARA PLANO EDUCACIONAL. INAPLICABILIDADE PARA VALORES QUE BENEFICIAM OS DEPENDENTES DOS EMPREGADOS E DIRIGENTES.

A lei concede isenção para o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo, porém o benefício não se estende aos dependentes dos beneficiários.

ISENÇÃO PARA PLANO EDUCACIONAL.

A lei concede isenção para o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo. Cursos de graduação e pós-graduação são presumidos como relacionados com a atividade da empresa, salvo prova em contrário da fiscalização.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos: a) em negar provimento ao Recurso, nos termos do voto do(a) Redator(a) designado. Vencidos os Conselheiros Adriano Gonzáles Silvério e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em dar provimento ao recurso. Redator Designado: Mauro José Silva.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes - Relator.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Adriano Gonzales Silverio, Wilson Antonio de Souza Correa, Bernadete de Oliveira Barros, Damiao Cordeiro de Moraes, Mauro Jose Silva.

Relatório

1. Trata-se de recurso voluntário interposto pelo contribuinte, CEB DISTRIBUIÇÃO S/A, contra decisão que julgou válido o lançamento, mantendo o débito contra a empresa.

2. Conforme o Relatório Fiscal, verificou-se que a empresa deixou de preparar folha de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil-RFB, provenientes do fornecimento das rubricas ticket alimentação, lanche matinal, auxílio escolar e programa de incentivo educacional, infringindo, assim, o disposto no art. 32, inciso I da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, c/c o art. 225, § 9º, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999, no período de 01/2006 a 12/2006.

3. A ementa do acórdão de primeira instância restou lavrada nos termos que transcrevo abaixo:

“MULTA POR INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Deixar a empresa de preparar folha(s) de pagamento das remunerações pagas, devidas ou creditadas a todos os segurados empregados e das pagas ou devidas aos contribuintes individuais, a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela RFB. CFL 30.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

4. O contribuinte, por sua vez, interpôs recurso voluntário, alegando em suma:

a) a nulidade do auto de infração na medida em que não constam, expressamente, quais as obrigações tributárias que teriam motivado o crédito tributário tal como lançado, os erros constatados nas informações prestadas pelo contribuinte e os dispositivos legais que o fundamentaram;

b) os benefícios ticket alimentação e lanche matinal fornecidos pelo contribuinte a seus empregados estavam enquadrados na exceção do art. 28, § 9º, “c”, da Lei nº 8.212/91, pois o contribuinte encontrava-se devidamente inscrito no Programa de Alimentação ao Trabalhador do Ministério do Trabalho e Emprego (PAT);

c) ainda que o contribuinte não fosse inscrito no PAT desde o ano de 2004, o lanche matinal fornecido e o ticket alimentação não poderiam integrar o

salário de contribuição por possuírem finalidade de manter a integridade da saúde dos trabalhadores, possuindo, assim, caráter indenizatório, posto que, somente as verbas que fazem parte da remuneração dos empregados integram a base de cálculo da contribuição social;

d) por fim, que as rubricas programa de incentivo educacional e auxílio escolar, seja em face da legislação previdenciária ou trabalhista, não podem fazer parte do salário de contribuição;

5. Sem contrarrazões, os autos foram encaminhados a este Conselho para apreciação do recurso voluntário.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes

DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1. Conheço do recurso voluntário, uma vez que atende aos pressupostos de admissibilidade.

DA INEXISTÊNCIA DE NULIDADE

2. Preliminarmente, alega o contribuinte a existência de nulidade do auto de infração, em razão de não constarem, expressamente, as obrigações tributárias que teriam motivado o crédito tributário tal como lançado, os erros constatados nas informações prestadas pelo contribuinte e os dispositivos legais que o fundamentaram.

3. Contudo, entendo que razão não lhe assiste, pois foram apontados os fundamentos de fato e de direito, conforme se depreende dos itens 1 e 7 do Relatório Fiscal, *in verbis*:

“1. No decorrer de ação fiscal realizada no contribuinte acima identificado verificou-se que a empresa deixou de preparar folha de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, infringindo, assim, o disposto no art. 32, inciso I da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, c/c o art. 225, § 9º, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06 de maio de 1999.”

“7. As folhas de pagamento preparadas pela empresa, referentes aos meses acima citados, não destacavam como parcelas integrantes da remuneração dos segurados empregados os valores a estes pagos, devidos ou creditados.”

4. Desse modo, restam evidenciadas, de forma clara, as razões técnicas e jurídicas que determinaram o lançamento fiscal.

5. Por fim, cumpre ressaltar que o lançamento encontra-se devidamente fundamentado e motivado, em consonância com o que determina a legislação que rege o processo administrativo fiscal, notadamente o art. 50, da Lei n.º 9.784/99 e o art. 38, do Decreto 7.574/2011. Desta forma, não há que se falar em anulação do lançamento fiscal.

DO LANÇAMENTO

“TICKET ALIMENTAÇÃO” E “LANCHE MATINAL”

6. Como narrado no relatório fiscal, a empresa CEB Distribuição disponibilizou, conforme previsão em Acordo Coletivo de Trabalho, o benefício da alimentação a seus empregados, no ano de 2006, mediante fornecimento de vales refeição/alimentação e de kit lanche matinal. O regulamento interno da empresa previa, ainda, o fornecimento de vales refeição/alimentação também aos diretores da empresa.

7. E a despeito do bom arrazoado trazido pelo fisco, a meu ver, o débito não merece prosperar, conforme passarei a demonstrar a seguir.

8. Tenho firmado entendimento no sentido de que o pagamento do auxílio-alimentação “in natura” não sofre a incidência da contribuição previdenciária, haja vista a ausência de sua natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no PAT.

9. Corroborando o posicionamento ora exposto, tem-se a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pacificando o entendimento no sentido de que o pagamento ‘in natura’ do auxílio-alimentação não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não constituir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT. Com tal atitude, a empresa planeja, apenas, proporcionar o aumento da produtividade e eficiência funcionais. (Precedentes. EREsp 603.509/CE, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 08/11/2004, REsp 719.714/PR, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 24/04/2006).

10. Confira-se, a propósito, recente julgado da Primeira Turma deste Colendo Tribunal, *in verbis*:

“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 (grifo
nosso)

$$(\dots)$$

6. *Recurso especial provido.*”

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

11. Salienta-se, ainda, que para firmar esse entendimento faz-se mister a referência de acórdão cuja relatoria é do Ministro José Delgado que tratou da matéria em questão, conforme ementa abaixo transcrita:

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. REFEIÇÃO REALIZADA NAS DEPENDÊNCIAS DA EMPRESA. NÃO-INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PRECEDENTES. DÉBITOS PARA COM A SEGURIDADE SOCIAL. PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ DA CERTIDÃO DA DÍVIDA ATIVA. PRECEDENTES.

1. Recurso especial interposto pelo INSS contra acórdão proferido pelo TRF da 4ª Região segundo o qual: a) o simples inadimplemento da obrigação tributária não constitui infração à lei capaz de ensejar a responsabilidade solidária dos sócios; b) o auxílio-alimentação fornecido pela empresa não sofre a incidência de contribuição previdenciária, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT. Em seu apelo, o INSS aponta negativa de vigência dos artigos 135 e 202, do CTN, 2º, § 5º, I e IV, 3º da Lei 6.830/80, 28, § 9º, da Lei n. 8.212/91 e divergência jurisprudencial. Sustenta, em síntese, que: a) a) o ônus da prova acerca da não-ocorrência da responsabilidade tributária será do sócio-executado, tendo em vista a presunção de legitimidade e certeza da certidão da dívida ativa; b) é pacífico o entendimento no STJ de que o auxílio-alimentação, caso seja pago em espécie e sem inscrição da empresa no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, é salário e sofre a incidência de contribuição previdenciária.

2. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento no sentido de que o pagamento in natura do auxílio-alimentação, isto é, quando a própria alimentação é fornecida pela empresa, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não constituir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT. Com tal atitude, a empresa planeja, apenas, proporcionar o aumento da

produtividade e eficiência funcionais. Precedentes. EREsp 603.509/CE, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 08/11/2004, REsp 719.714/PR, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 24/04/2006.

3. Constando o nome do sócio-gerente na certidão de dívida ativa e tendo ele tido pleno conhecimento do procedimento administrativo e da execução fiscal, responde solidariamente pelos débitos fiscais, salvo se provar a inexistência de qualquer vínculo com a obrigação.

4. Presunção de certeza e liquidez da certidão da dívida ativa. Ônus da prova da isenção de responsabilidade que cabe ao sócio-gerente. Precedentes: EREsp 702.232/RS, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 26/09/2005; EREsp 635.858/RS, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 02/04/2007.

5. Recurso especial parcialmente provido.”

(REsp 977.238/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13.11.2007, DJ 29.11.2007 p. 257) [grifo nosso]

12. Inclusive, a argumentação da Fazenda Nacional nos autos acima (REsp 977.238/RS) era de que o auxílio alimentação, pago em espécie e sem inscrição da empresa no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), possuía natureza salarial sendo, portanto, passível de recolhimento de tributo. No entanto, sua sustentação não foi provida em razão da orientação jurisprudencial pacífica do STJ em sentido contrário, qual seja não incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de auxílio alimentação.

13. Diga-se, também, pelo que se indica nestes casos, que a concessão da alimentação é desvinculada do salário por força da própria Lei nº 8.212/91 que determina a não integração do salário-de-contribuição às importâncias recebidas a título de ganhos expressamente desvinculados do salário (art. 28, §9º, letra “e”, número 7).

14. É oportuno dizer que as empresas, na verdade, estão desempenhando enorme papel social ao fornecerem alimentação a seus trabalhadores, notadamente para aqueles de menor renda. Ressalta-se que cobrar contribuições sociais sobre o fornecimento próprio de alimentação é penalizar as empresas e desestimular a colaboração da sociedade na saúde do trabalhador.

15. Dessa forma, a mesma orientação do ticket alimentação aplica-se à rubrica lanche matinal pelos mesmos fundamentos acima transcritos, já que a mesma não tem natureza salarial e não se incorpora à remuneração para quaisquer efeitos. Sendo o caso, portanto, de dar provimento ao recurso nesta parte.

16. Por fim, embora não tenha influência para o meu voto, deixo registrado que o contribuinte alega que estava inscrito no Programa de Alimentação do Trabalhador do Ministério do Trabalho e Emprego (PAT); em motivo de ser integral sucessor da Companhia Energética de Brasília-CEB, devidamente inscrita no Programa desde 04/03/2004. Não obstante, compulsando os autos, verifica-se por meio da análise dos comprovantes de inscrição fornecidos pelo Ministério do Trabalho e Emprego – MTE, ff. 510 a 511 do Processo n.º 101.66.721537/2009-14, que a data de inscrição da sucedida (06/08/2008) é posterior a da

sucessora (03/04/2008) e, por consequência, não há que se falar em adesão ao PAT no período de 2006.

“AUXÍLIO ESCOLAR” E “PROGRAMA DE INCENTIVO EDUCACIONAL”

17. Como consta do Relatório Fiscal, item 24, o fornecimento do auxílio escolar se deu mediante crédito em folha de pagamento, código “V 138”, sendo pagos os valores de R\$ 212,04 para reembolso de cursos em que o empregado estava matriculado e de R\$ 161,04 por dependente que também fizesse jus ao benefício.

18. E quanto à rubrica programa de incentivo educacional trazida no item 31 do Relatório Fiscal consiste no ressarcimento, por parte da empresa, com gastos efetuados pelo empregado com matrículas e mensalidades de cursos de doutorado, mestrado, graduação, pós-graduação, língua estrangeira, técnicos profissionalizantes, atualização regular, supletivo de ensino fundamental e médio.

19. No presente caso, conforme a decisão de primeira instância, não foram considerados como alcançados pela exclusão prevista na alínea “t”, § 9º, art. 28 da Lei 8.212/91 os valores de auxílio escolar, concernentes à educação superior, graduação e pós-graduação; os valores reembolsados por cursos frequentados pelos dependentes dos empregados, e os relativos ao programa de incentivo educacional, que consiste no ressarcimento, por parte da empresa, dos gastos efetuados pelo empregado com matrículas e mensalidades de cursos de graduação e pós-graduação.

20. Dessa forma, verifica-se que deve ser feita análise da incidência de contribuições sociais sobre os valores considerados pelo fisco como salário, uma vez que o agente fiscal atribuiu equivocadamente natureza salarial ao auxílio escolar e ao programa de incentivo educacional concedido pela empresa.

21. Posto que, no meu entender, os planos educacionais disponibilizados pelas empresas a seus empregados, ou a dependentes, não gera a incidência de contribuição previdenciária, eis que desvinculadas do salário do trabalhador.

22. Sobre essa questão, o meu ponto de vista encontra respaldo no artigo 458, parágrafo 2º, inciso II, da Consolidação das Leis do Trabalho, que retirou a natureza salarial do benefício de educação, facultando que os cursos sejam fornecidos em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo, inclusive, os valores relativos à matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático.

23. Cumpre ressaltar que a legislação trabalhista também não colocou qualquer trava para o benefício, simplesmente o desvinculou do salário, conforme transcrito abaixo:

“Art. 458 - Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações “in natura” que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)”

(...)

§ 2º Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador: (Redação dada pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

(...)

II – educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

(...)”

24. A propósito, essa é a orientação jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça e do Tribunal Superior do Trabalho, que se posicionam no sentido de que o auxílio-educação não remunera o trabalho, pois não retribui o trabalho efetivo, assim não pode ser considerado salário *in natura*, conforme jurisprudência abaixo:

“TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NÃO-INCIDÊNCIA. **AUXÍLIO-EDUCAÇÃO** DE EMPRESA (PLANO DE FORMAÇÃO EDUCACIONAL). VERBAS DE NATUREZA NÃO SALARIAL. 1. Tratam os autos de embargos à execução fiscal opostos por TELECOMUNICAÇÕES DO PARANÁ S/A - TELEPAR em face de execução fiscal movida pelo INSS para cobrar valores notificados referentes a **auxílio-educação** em face da autarquia previdenciária considerar que tal benefício integra o salário-de-contribuição. A exordial do presente processado restou fundada no seguinte pedido (fls. 15/16): a) "o acolhimento da preliminar de nulidade do título executivo, ante as razões supra aduzidas, extinguindo-se a execução sem julgamento de mérito"; b) "caso não seja acolhida a preliminar suscitada, no mérito seja julgado procedentes os presentes embargos, com a declaração de inexigibilidade do título executado, cancelando-se o crédito tributário constituído, a respectiva inscrição em dívida ativa e a execução fiscal correspondente, com a condenação do Instituto embargado em custas e honorários advocatícios"; c) "'ad argumentandum tantum', na hipótese de manutenção, total ou parcial, de qualquer das exigências fiscais, seja reconhecido o caráter confiscatório da multa, ou seja considerado o percentual de 40% para as multas impostas, ..". O juízo de primeiro grau julgou procedente o pleito, desconstituindo o título executivo, tornando insubsistente a penhora e declarando extinta a execução fiscal. Inconformado, apelou o INSS e o Tribunal a quo, por unanimidade, negou provimento ao recurso, mantendo incólume a sentença prolatada ao afirmar que os valores pagos a título de **auxílio-educação** constituem investimento da empresa na qualificação profissional de seus empregados, não integrando o salário-de-contribuição, por se tratar de ganho eventual. Na via especial, a autarquia previdenciária alega negativa de vigência aos artigos 28, I, § 9º, "I" da Lei nº 8.212/91 e 457, § 1º, da CLT. Sustenta

que os pagamentos efetuados pela recorrida habitualmente a título de "auxílio educação" integram a remuneração, incidindo nas disposições do artigo 28, I, da Lei nº 8.212/91, tornando-se, portanto, válido o título executivo. 2. Os valores recebidos como formação profissional incentivada não podem ser considerados como salário in natura, porquanto não retribuem o trabalho efetivo, não integrando, portanto, a remuneração do empregado, afinal, investimento na qualificação de empregados não há que ser considerado salário. É um benefício que, por óbvio, tem valor econômico, mas que não é concedido em caráter complementar ao salário contratual pago em dinheiro. Salário é retribuição por serviços previamente prestados e não se imagina a hipótese de alguém devolver salários recebidos. Precedente: (REsp 365398/RS, DJ de 18/03/2002, desta Relatoria). 3. Recurso especial improvido. Decisão Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Francisco Falcão, Luiz Fux, Teori Albino Zavascki e Denise Arruda votaram com o Sr. Ministro Relator.”
(Superior Tribunal de Justiça; turma.1: acórdão; Resp:2005-03-03;695514-602309)

25. Corroborando tal entendimento, têm-se os seguintes julgados:

“(…) O auxílio-educação, embora contenha valor econômico, constitui investimento na qualificação de empregados, não podendo ser considerado como salário in natura, porquanto não retribui o trabalho efetivo, não integrando, desse modo, a remuneração do empregado. É verba empregada para o trabalho, e não pelo trabalho.” (REsp 324.178-PR, Rel. Min. Denise Arruda, DJ de 17/12/2004).

“O entendimento da Primeira Seção já se consolidou no sentido de que os valores despendidos pelo empregador com a educação do empregado não integram salário-de contribuição e, portanto, não compõem a base de cálculo da contribuição previdenciária mesmo antes do advento da Lei n. 9.528/97. Recurso especial improvido.” (REsp 371.088/PR, Rel. Min. Humberto Martins, DJ de 25/08/2006)”

26. Por esse motivo, o correto é que a legislação previdenciária (artigo 28, §9º, 't') não deve considerar para efeitos de incidência de contribuição valores a título de benefício, notadamente quando excluídos do salário do trabalhador pela legislação trabalhista.

27. Saliente-se que o programa de incentivo educacional possui a mesma natureza jurídica do auxílio escolar, qual seja de promover o desenvolvimento educacional dentro da empresa.

28. Isto posto, as rubricas programa de incentivo educacional e auxílio escolar, seja em face da legislação previdenciária ou trabalhista, não podem fazer parte do salário-de contribuição.

29. Ademais, conforme consta do relato fiscal, verificou-se que o contribuinte descumpriu obrigação acessória ao deixar de preparar folha de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço.

30. Ora, em casos como este, onde se constatou a inexigibilidade do tributo, obrigação principal, não há que se exigir obrigação tributária acessória.

CONCLUSÃO

31. Assim, voto por CONHECER do recurso para, no mérito, dar-lhe PROVIMENTO.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Mauro José Silva, Redator Designado

Apresentamos nossas considerações em sintonia com os aspectos do Acórdão para os quais fomos designados como Redator do voto vencedor.

Auxílio alimentação. Necessidade de inscrição no PAT. Alinhamento com Parecer PGFN. Princípio da eficiência.

Conforme previsto no *caput* do art. 458 da CLT, a alimentação fornecida ao trabalhador está compreendida no conceito de salário. Apesar do dispositivo legal suscitar poucas dúvidas, temos que acrescentar que o Tribunal Superior do Trabalho (TST) já editou a Súmula 241 sobre o assunto, *in verbis*:

Súmula Nº 241 do TST

SALÁRIO-UTILIDADE. ALIMENTAÇÃO

O vale para refeição, fornecido por força do contrato de trabalho, tem caráter salarial, integrando a remuneração do empregado, para todos os efeitos legais.

Estando compreendida no conceito de salário, é verba que está no campo de incidência da contribuição previdenciária. No entanto, quis o legislador, no art. 28, §9º, alínea “c” instituir uma isenção para a alimentação concedida *in natura*, ou seja, para a alimentação fornecida pela própria empresa. Como requisito para o gozo da isenção, foi estabelecido que a parcela *in natura* seja “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”. A referida Lei, em seu art. 3º, traz texto similar à Lei 8.212/91, conforme segue:

Art 3º Não se inclui como salário de contribuição a parcela paga in natura , pela empresa, nos programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho.

Vê-se, pois, que a exigência de que a alimentação fornecida *in natura* esteja de acordo com programa de alimentação aprovado pelo Ministério do trabalho tem dupla previsão legal. Tal constatação, por si só, já seria suficiente para afastarmos qualquer possibilidade de afastarmos, na aplicação da lei, a exigência de tal requisito para o reconhecimento da isenção. No entanto, a título argumentativo, compulsamos a legislação do

Ministério do Trabalho que trata do assunto para verificarmos quais as exigências do referido programa, de modo a concluirmos se seriam exigências que atendem ao princípio da proporcionalidade.

No art 1º da Portaria 03/2002 há a previsão de que o Programa de Alimentação do Trabalhador “*tem por objetivo a melhoria da situação nutricional dos trabalhadores, visando a promover sua saúde e prevenir as doenças profissionais.*”. Nota-se, portanto, que a regulamentação do PAT traz em si uma preocupação com o bem estar dos trabalhadores. Nesse sentido, o art 5º da mesma Portaria estabelece critérios para garantir que o trabalhador receba uma alimentação saudável, com respeito aos alimentos regionais e ao significado socioeconômico e cultural dos vários alimentos. Prossegue a norma infralegal com preocupações sobre os macronutrientes que devem estar contidos em cada uma das refeições do dia. Quanto às formalidades necessárias para adesão ao PAT, não vislumbramos serem demasiadamente excessivas de modo a, consideradas as finalidades de interesse público do PAT, ferirem a proporcionalidade.

A necessidade de obediência ao PAT, portanto, é uma exigência legal para o benefício da isenção que tem objetivo proteger o trabalhador, evitando que o empregador forneça alimentação inadequada para sua saúde e bem estar, e que foi regulada atendendo ao princípio da proporcionalidade. Desconsiderar a adesão ao PAT, além de afrontar o texto legal, é operar em desfavor do trabalhador na medida em que implicaria afastar norma que tenta preservar sua saúde.

A par disso, não ignoramos que o STJ tem jurisprudência que afasta a incidência da contribuição previdenciária sobre a alimentação *in natura*, estando ou não a empresa vinculada ao PAT. No entanto, ao analisarmos os vários Acórdãos nesse sentido, observamos, mais uma vez, um encadeamento de referências a precedentes que acabam por tomar como *leading case* o RESP 85.306-DF de 1996 com a seguinte ementa:

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ALIMENTAÇÃO FORNECIDA POR EMPRESA. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO AO TRABALHADOR (PAT). NATUREZA NÃO SALARIAL. REEXAME DE PROVAS. IMPOSSIBILIDADE PELA VIA ELEITA DO ESPECIAL.

I - AFIGURA-SE ESCORREITO O V. ACÓRDÃO VERGASTADO AO DECIDIR QUE A ALIMENTAÇÃO PAGA, ESTEJA O EMPREGADOR INSCRITO OU NÃO NO PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR (PAT), NÃO É SALÁRIO "IN NATURA", NÃO É SALÁRIO UTILIDADE, POR ISSO QUE NÃO PODE, NUM OU NOUTRO CASO, HAVER INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ADEMAIS, NÃO É O RECURSO ESPECIAL O MEIO HABIL PARA REEXAMINAR PROVAS.

II - RECURSO NÃO CONHECIDO.

Indo além da ementa, o voto condutor do *leading case* assumiu as conclusões do Parecer do Ministério Público Federal que fez considerações sobre a alimentação fornecida de maneira não gratuita aos funcionários de uma empresa. Ora, é fora de dúvidas que se o trabalhador paga pela alimentação que recebe, não podemos cogitar que isso seja salário. Não sendo salário, não seria mesmo necessário cogitar da inscrição ou não no PAT, pois não faz parte do campo de incidência da contribuição previdenciária. Mas veja que o *leading case*,

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2, de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 28/06/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 01/10/2013 por

MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 28/06/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente e

m 28/06/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES

Impresso em 28/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

tantas vezes repetido no STJ, tratava de uma situação específica de alimentação paga pelo trabalhador e não pela empresa em benefício do trabalhador. Apesar disso, a partir de tal Acórdão foram se multiplicando os Acórdãos que tomavam tal *decisum* como precedente para, em situação diversa, não exigir o registro no PAT em casos de alimentação *in natura* fornecidas gratuitamente ao trabalhador. Escapando da reiterada confusão, o RESP 476.194 fez uma clara distinção da situação para a qual não se exige o PAT:

REsp 476194 / PR
TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.
EMPREGADOR NÃO INSCRITO NO

PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO AO TRABALHADOR.
FORNECIMENTO DE REFEIÇÕES DECORRENTE DE
CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO. NÃO-
INCIDÊNCIA. TAXA SELIC.

1. Empresa não cadastrada no Programa de Alimentação ao Trabalhador não faz jus aos benefícios fiscais previstos na Lei 6.321/76, que exclui o custo da alimentação fornecida pelo empregador da parcela incorporada ao salário para fins de contribuição previdenciária.

2. Fornecida a alimentação pelo empregador não inscrito no PAT e havendo desconto do salário do empregado que a usufrui, para cobrir custos dos alimentos auferidos, não se caracteriza como salário in natura, e, por isso, como salário de contribuição para a receita da seguridade. Por outro lado, não sendo integral o pagamento da refeição, fica caracterizada como parcela salarial a diferença do que foi pago, integrando este excedente a base de cálculo da contribuição previdenciária.

3. É pacífico na jurisprudência da Corte o entendimento segundo o qual é legítima a incidência, tanto na cobrança de dívida fiscal, quanto na repetição de indébito tributário, da Taxa SELIC.

4. Recurso especial a que se nega provimento.

Lamentavelmente, o Acórdão acima não prevaleceu, tendo sido objeto de Embargos de divergência que acabaram por retomar o conteúdo da jurisprudência reiterada que não exige a inscrição no PAT.

De nossa parte, com a devida vênia, assinalamos que a repetida jurisprudência do STJ que dispensa a vinculação ao PAT em qualquer caso está amparada em premissa específica que não permitiria sua aplicação genérica como vem sendo feita. Assim, nossa posição é, seguindo a expressa determinação legal, no sentido de exigir a inscrição no PAT como requisito para desfrutar da isenção em relação à alimentação *in natura*.

A posição acima registrada diz respeito ao mérito da discussão sem considerar os efeitos do art. 19 da Lei 10.522/2002 e o princípio da eficiência.

A propósito, não desconhecemos o teor do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2.117/2011 que concluiu pela dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e pela desistência dos já interpostos, desde que inexistia outro fundamento relevante, com relação às ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento *in natura* do auxílio-

alimentação não há incidência de contribuição previdenciária. No entanto, aquele parecer não vincula as decisões deste Colegiado, pois o §5º do art. 19 da lei 10.522/2002 não trata de decisões do CARF, mas apenas prevê a revisão de ofício para os créditos tributários já constituídos a ser feita pela autoridade lançadora. Ademais, o parecer não diz respeito ao direito material e sim ao desinteresse da União em insistir com recursos que, mantido o estado atual da jurisprudência, não teriam êxito, o que, fora de dúvida, diz respeito ao direito processual tributário. Pelas razões acima aventadas, continuamos com o resultado da interpretação da legislação, no campo do direito material tributário, que conclui pela necessidade da inscrição no PAT para desfrutar da isenção em relação à alimentação *in natura*.

Assim, votamos por manter na base de cálculo os valores do auxílio alimentação pago em natura sem a devida inscrição no PAT.

Incidência da contribuição previdenciária sobre pagamentos de bolsa de estudo. Requisitos para a isenção.

Iniciamos a análise sobre a incidência da contribuição previdenciária instituída pela Lei 8.212/91 sobre fornecimento de bolsas de estudo tomando o dispositivo constitucional que outorgou competência para a União instituir tal contribuição.

Os dispositivos que tratam do assunto estão, primordialmente, no art. 195, no entanto, não podemos desconhecer o conteúdo do §art. 201

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(...)

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(...)

Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(...)

§ 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. (Incluído dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Como se vê, a Constituição conferiu competência à União para instituir contribuição para financiar a seguridade social – incluída nesta a previdência social, conforme o caput do art. 194 – que pode incidir, no caso do empregador, sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho; e, no caso, do trabalhador, sobre base de cálculo com relação à qual não houve expressa previsão de limites. Importante atentar para o fato de o §11º do art. 2001 ter autorizado a instituição de incidência da contribuição previdenciária sobre os ganhos habituais a qualquer título.

Portanto, para as contribuições previdenciárias, temos que, desde de pelo menos a edição da emenda 20/98, a incidência destas estava autorizada, entre outros, para os seguintes fatos geradores:

- No caso dos empregadores, sobre a folha de salários e demais itens remuneratórios(rendimentos) pagos à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício, bem como sobre os ganhos habituais do empregado pagos a qualquer título;
- No caso dos trabalhadores, não há expressa delimitação dos fatos geradores.

Como é cediço, a constituição apenas autoriza a criação de tributos, deixando para a Lei Ordinária do ente federativo a tarefa de criar a exação autorizada pelo Texto Magno. No caso das contribuições para a seguridade social é a Lei 8.212/91 que cumpre esse papel de forma mais específica, apesar de existirem outras contribuições destinadas a financiar a seguridade social criadas por outras leis(PIS, COFINS e CSLL, por exemplo).

A referida lei determinou, em seu art. 11, que os empregadores, a quem denominou de empresas, seriam contribuintes de contribuições sociais “incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço”(parágrafo único, alínea “a”)., sendo segurados aquelas pessoas enumeradas no art. 12. Para os trabalhadores, a lei definiu que a contribuição incidiria o salário-de-contribuição, sendo este definido no art. 28.

A definição das hipóteses de incidência da contribuição das empresas é encontrada no art. 22, o qual em seus quatro incisos estabelece a incidência de uma contribuição previdenciária geral sobre a remuneração dos empregados, uma contribuição previdenciária relacionada aos riscos do trabalho, uma contribuição previdenciária sobre contribuintes individuais e uma contribuição previdenciária devida sobre pagamentos a cooperativas de trabalho.

Interessa-nos para o momento a contribuição previdenciária das empresas cuja hipótese está presente no inciso I do art. 22, *in verbis*:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas 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. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999)

Analisando o referido dispositivo, podemos constatar, portanto, que três são as hipóteses de incidência do inciso I: remunerações, ganhos habituais sobre a forma de utilidades e adiantamentos decorrentes de reajuste salarial.

Para tanto, em obediência ao art. 110 do CTN, iremos buscar o alcance das expressões constantes em tais hipóteses de incidência na legislação trabalhista.

Assim, remuneração será aquilo que a CLT assim o considera. Sistematizando o conteúdo dos arts. 457 e 458 do código trabalhista, temos que remuneração é gênero do qual o salário *lato sensu* e as gorjetas são espécies. Ao seu turno, o salário *lato sensu* compreende o salário *stricto sensu*, as comissões, as porcentagens, as diárias e ajudas de custo que ultrapassam 50% do salário *stricto sensu*, as gratificações ajustadas, os abonos e as utilidades não excepcionadas pela lei trabalhista.

A essa altura podemos concluir que as *utilidades* excepcionadas pela CLT não estão abrangidas pelo conceito de remuneração.

No entanto, conforme esclarecido anteriormente, a Constituição autorizou a incidência da contribuição previdenciária não só sobre a remuneração como também sobre os ganhos habituais dos empregados a qualquer título, ao passo que a Lei 8.212/91 instituiu a incidência da contribuição das empresas sobre os ganhos habituais dos empregados sob a forma de utilidades.

No que tange aos fornecimentos de bolsas de estudo (educação), quis a CLT estabelecer que se trata de utilidade que deve ser excepcionada da noção de salário *lato sensu*, e, portanto, da noção de remuneração, mas isso não retira sua natureza de utilidade paga aos empregados que, sendo habitual, sofre a incidência da contribuição, conforme autorização constitucional e incidência positivada pela segunda parte do inciso I do art. 22 da Lei 8.212/91. A habitualidade, frisamos, é característica comum nesse tipo de utilidade.

Estando no campo de incidência da contribuição, devemos observar quais os requisitos para a isenção e como devemos interpretá-los.

Os requisitos da isenção estão insertos no art. 28, §9º, alínea “t”, mas, antes de tomar o conteúdo da norma isencional, cabe-nos estabelecer nossa metodologia de interpretação.

Como sabemos, para a isenção o CTN exige uma interpretação literal, ou seja, veda uma interpretação analógica ou extensiva, preferindo a interpretação restritiva dentro do sentido possível das palavras. Ainda que isso não represente uma exclusividade do método literal ou gramatical na interpretação da isenção – tarefa hermenêutica impossível diante da pluralidade de sentidos do conteúdo de algumas normas isencionais –, a interpretação da isenção deve buscar o sentido mais restritivo da norma. Mas restritivo em que? Se adotarmos a corrente doutrinária de Paulo de Barros Carvalho para compreendermos a isenção, teremos que a isenção é a mutilação de um dos aspectos(o autor fala em critérios) do fato gerador – material, espacial, temporal, subjetivo e quantitativo.

No caso da isenção da contribuição previdenciária incidente sobre as bolsas de estudo, temos uma situação de mutilação de um aspecto material (ganhos habituais sob a forma da utilidade bolsa de estudo), se obedecidas determinadas condições. O que devemos esclarecer é em que medida devemos ser restritivos. Restritivos quanto ao aspecto do fato gerador mutilado ou quanto ao requisito eventualmente existente para o gozo da isenção?

Considerando que a isenção é categoria técnica de tributação que não pode ser interpretada dissociada dos desígnios constitucionais que permeiam todo o ordenamento jurídico, não seria apropriado que o resultado hermenêutico, a título de obedecer ao comando restritivo, negasse a finalidade da norma isencional que aponta para algum valor constitucionalmente protegido. Isso já nos aponta algum caminho. A finalidade da norma isencional é definida pelo aspecto do fato gerador mutilado e este há de ser restritivo. Mas as eventuais condições da isenção não devem se submeter à uma restrição excessivamente rigorosa advinda da literalidade sob pena de negarmos a finalidade do norma isencional. Logo, se a isenção é para bolsas de estudo do ensino básico e outras relacionadas com capacitação do profissional, não seria adequado ao comando do art. 111 do CTN, por exemplo, estendermos seu alcance para bolsas de estudo para cursos não regulares e não relacionados diretamente com capacitação do empregado. Ou mesmo não seria adequado ao referido comando a extensão do benefício aos dependentes dos empregados. Eis a maneira de aplicarmos a interpretação restritiva para a isenção.

Portanto, os valores dispendidos a título de auxílio educação aos dependentes dos empregados devem ser mantidos na base de cálculo.

Por outro lado, cursos de graduação e pós-graduação podem ser considerados cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa desfrutando da isenção do art. 28, §9º, alínea “t” da Lei 8.212/91. A descaracterização de tal situação deve ser provada pela fiscalização, justificando quais cursos entende não relacionados, o que não foi o caso dos autos. Assim, essa parte do lançamento deve ser afastada.

Por todo o exposto, voto no sentido de **CONHECER** e **DAR PROVIMENTO PARCIAL** ao **RECURSO VOLUNTÁRIO** de modo a afastar da base de cálculo os valores dispendidos com auxílio escolar aos empregados.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva – Redator Designado

CÓPIA