



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



**Processo nº** 15586.000983/2010-06  
**Recurso** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9202-010.025 – CSRF / 2ª Turma  
**Sessão de** 26 de outubro de 2021  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL E CANEXUS QUIMICA BRASIL LTDA

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. DEMONSTRAÇÃO DE DIVERGÊNCIA. CONHECIMENTO.

Restando demonstrado que, em face de contextos fáticos semelhantes e diante do mesmos arcabouço jurídico normativos, foram adotadas interpretações divergentes da lei tributária por diferentes turmas do CARF, deve o Recurso Especial deve ser conhecido.

ALIMENTAÇÃO NA FORMA DE *TICKET*. PAGAMENTO *IN NATURA*. EQUIPARAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

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

ASSISTÊNCIA À SAÚDE DOS DEPENDENTES DOS SEGURADOS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

Não havendo autorização legal para que se exclua do salário-de-contribuição as despesas com assistência médica fornecidas pelo empregador aos dependentes dos segurados da Previdência Social, referida verba está sujeita à incidência de contribuições sociais.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIO EDUCAÇÃO. DEPENDENTES. INCIDÊNCIA.

Os valores pagos a título de auxílio educação a dependentes, sem previsão na legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, integra a base de cálculo das contribuições incidentes sobre a folha de salários.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. AUSÊNCIA DE FIXAÇÃO PRÉVIA DE CRITÉRIOS PARA RECEBIMENTO DO BENEFÍCIO. DESCONFORMIDADE COM A LEI REGULAMENTADORA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

A não estipulação, entre patrões e empregados, de regras claras e objetivas, previamente ao início do período aquisitivo do direito ao recebimento da participação nos lucros ou resultados, caracteriza inobservância à lei de regência, disso decorrendo a incidência de contribuições sociais sobre tal verba.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito: I) por determinação do art. 19-E, da Lei nº 10.522, de 2002, acrescido pelo art. 28, da Lei nº 13.988, de 2020, em face do empate no julgamento, negar-lhe provimento relativamente ao auxílio alimentação, vencidos os conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho (relator), Pedro Paulo Pereira Barbosa, Maurício Nogueira Righetti e Maria Helena Cotta Cardozo, que lhe deram provimento; e II) por maioria de votos, em dar-lhe provimento relativamente ao auxílio saúde para dependentes, vencidos os conselheiros Ana Cecilia Lustosa da Cruz, João Victor Ribeiro Aldinucci e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Ana Cecilia Lustosa da Cruz, João Victor Ribeiro Aldinucci e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de Auto de Infração, Debcad nº 37.258.416-0, correspondente a contribuições dos segurados empregados e contribuintes individuais.

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 142/56), encontram-se incluídas no presente lançamento as seguintes bases de cálculo:

I - Segurados empregados:

- a) remunerações constantes das folhas de Pagamento e seus respectivos resumos, consideradas pela empresa como base de incidência das contribuições previdenciárias, porém não informadas em Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP e/ou GFIP Retificadoras, antes do início do procedimento fiscal;
- b) valores da despesa com cestas básicas (vale alimentação), fornecidas através de ticket;
- c) plano de assistência médico-hospitalar e odontológica, destinado aos dependentes dos empregados;
- d) cobertura do prêmio de Seguro de Vida em Grupo dos empregados, fornecido pela empresa em desacordo com a legislação;
- e) pagamentos feitos pela empresa, verificados na escrituração contábil, relativos locação de imóvel residencial (aluguel) destinado à residência de empregado;
- f) rubricas constantes de folhas de pagamento, porém não consideradas pela empresa como base de incidência das contribuições previdenciárias, a seguir descritas:
  - Incentivo Qualidade Vida
  - Abono Acordo Coletivo
  - Auxílio Educação para Filhos de Empregados
  - Participação Lucros e Resultado

II – Segurados contribuintes individuais:

- a) remunerações pagas por serviços prestados sem vínculo empregatício nas atividades de tradução, auditoria e transporte rodoviário autônomo (frete pessoa física - taxistas), etc, relativas a segurados não informados em GFIP/GFIP retificadoras;
- b) remuneração paga ao segurado Contribuinte Individual da Empresa (Sócio Administrador, constante da Folha de Pagamento na competência 08/2007, considerada pela empresa como base de incidência das contribuições previdenciárias, porém não informada na GFIP Retificadora;
- c) pagamentos feitos pela empresa, verificados na escrituração contábil, relativos locação de imóvel residencial (aluguel) destinado à residência de sócio-dirigente.

Em sessão plenária de 16/08/2012 foi julgado o Recurso Voluntário da Contribuinte, prolatando-se o Acórdão nº 2803-001.770 (fls. 321/330), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA.

Se a matéria não é contestada em primeiro grau de julgamento, será considerada não impugnada, não podendo ser apreciada em recurso, salvo em casos justificados ou de clara nulidade, sob pena de supressão de instância.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. AUXÍLIO-EDUCAÇÃO.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. PAGAMENTO EM DESACORDO COM A LEI.

Integram o salário de contribuição, os valores pagos a segurados empregados a título de auxílio-educação, assistência médica e participação nos lucros e resultados, quando tais pagamentos não atenderem às exigências legais.

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. ALIMENTAÇÃO FORNECIDA PELO EMPREGADOR. PAGAMENTO *IN NATURA*. NÃO INCIDÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO. INSCRIÇÃO NO PAT. DESNECESSIDADE.

O auxílio-alimentação *in natura* não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não possuir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador PAT.

AUXÍLIO-SAÚDE. DEPENDENTES. NÃO INCIDÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO

O art. 28, par. 9º., alínea *q*, da Lei n. 8.212/1991, não limita que o plano de saúde deva limitar-se apenas à pessoa funcionário ou dirigente da empresa, mas que deve ser oferecido a todos os seus colaboradores.

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NÃO APRECIADA PELO CARF, ART. 62, DO REGIMENTO INTERNO.

O CARF não pode afastar a aplicação de decreto ou lei sob alegação de inconstitucionalidade, salvo nas estritas hipóteses do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Recurso Voluntário Provido Em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do(a) relator(a), para declarar a insubsistência e decretar o cancelamento do lançamento e respectivos créditos tributários com base em fornecimento de cestas básicas e vales alimentação (levantamentos AL e AL1) e em valores decorrentes de planos de assistência médica-hospitalar e odontológica pagos a dependentes e filhos dos empregados (levantamentos MD e MD1). Quanto à rubrica auxílio educação o Conselheiro Amilcar Barca Teixeira Junior entende que deve ser provida.

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

Os autos foram remetidos à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em 22/10/2012 (fl. 584 do processo principal) e, em 13/11/2012 (fl. 603 do processo principal), retornaram com Recurso Especial (fls. 331/347), visando rediscutir as seguintes matérias: **a) alimentação *in natura* (fornecimento de ticket); e b) auxílio saúde para dependentes.**

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme despacho de fls. 348/353, datado de 18/04/2016.

À guisa de paradigmas foram carreados aos autos os acórdãos abaixo relacionados, cujos trechos destacados pela ora Recorrente, transcreve-se:

#### ALIMENTAÇÃO *IN NATURA* (FORNECIMENTO DE TICKET)

##### Acórdão nº 2401-02.335

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

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

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

Recurso Voluntário Negado.

[...]

O Superior Tribunal de Justiça – STJ tem o entendimento de que o pagamento *in natura* é aquele onde a alimentação é fornecida pela empresa, não se enquadrando em tal posicionamento as verbas pagas através de Tickets e em dinheiro.

[...]

Restando comprovado que o auxílio alimentação efetuados aos segurados empregados não eram feitos através de refeições ou alimentação fornecida pela própria empresa, mas sim através de tickets, devem tais verbas sofrer incidência de contribuições.

#### AUXÍLIO SAÚDE PARA DEPENDENTES

##### Acórdão nº 2302-01.675

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2001 a 31/10/2007

[...]

Existem parcelas que não sofrem incidência de contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial, tais verbas estão arroladas no art. 28, § 9º da Lei nº 8.212/1991.

[...]

A isenção é uma das modalidades de exclusão do crédito tributário, e desse modo, interpreta-se literalmente a legislação que disponha sobre isenção, conforme prevê o CTN em seu artigo 111, I, nestas palavras:

*Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:*

*I – suspensão ou exclusão do crédito tributário;*

Assim, se o legislador não dispôs de forma expressa, não pode o aplicador da lei estender a interpretação, sob pena de se violarem os princípios da reserva legal e da

isonomia. Não se pode estender o benefício aos dependentes dos segurados, uma vez que a lei somente prevê o pagamento aos próprios segurados.

## RAZÕES RECURSAIS DA FAZENDA NACIONAL

### *Auxílio alimentação*

- De acordo com o previsto no art. 28 da Lei nº 8.212/91, para o segurado empregado entende-se por salário-de-contribuição a totalidade dos rendimentos destinados a retribuir o trabalho, incluindo nesse conceito os ganhos habituais sob a forma de utilidades;
- Desse modo, a recompensa em virtude de um contrato de trabalho está no campo de incidência de contribuições sociais. Porém, existem parcelas que, apesar de estarem no campo de incidência, não se sujeitam às contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial, tais verbas estão arroladas no art. 28, § 9º da Lei nº 8.212/1991;
- De fato, conforme disposto na alínea “c”, do § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212/91, o legislador ordinário expressamente excluiu do salário-de-contribuição, **a parcela “in natura”** recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321;
- Portanto, para a não incidência da Contribuição Previdenciária é imprescindível que o pagamento seja feito “in natura”, o que não abrange ticket (cartão) e ressarcimento de custos;
- O Programa de Alimentação do Trabalhador não admite o fornecimento do auxílio-alimentação em pecúnia, consoante se depreende do art. 4º do Decreto nº 5/1991 que o regulamenta;
- Verifica-se, portanto, que a alimentação em pecúnia não constitui qualquer das modalidades de fornecimento estabelecida no PAT;
- A interpretação para exclusão de parcelas da base de cálculo é literal. A isenção é uma das modalidades de exclusão do crédito tributário, e dessa forma, interpreta-se literalmente a legislação que disponha sobre esse benefício fiscal, conforme prevê o CTN em seu artigo 111, I;
- Ao se admitir a não incidência da contribuição previdenciária sobre tal verba, paga aos segurados empregados em afronta aos dispositivos legais que regulam a matéria, teria que ser dada interpretação extensiva ao art. 28, § 9º, e seus incisos, da Lei nº 8.212/91, o que vai de encontro com a legislação tributária.
- Assim, onde o legislador não dispôs de forma expressa, não pode o aplicador da lei estender a interpretação, sob pena de violar-se os

princípios da reserva legal e da isonomia. Desse modo, caso o legislador tivesse desejado excluir da incidência de contribuições previdenciárias a parcela paga em pecúnia referente ao auxílio-alimentação teria feito menção expressa na legislação previdenciária, mas, ao contrário, fez menção expressa de que apenas a parcela paga “**in natura**” não integra o salário-de-contribuição. Cita jurisprudência;

- Convém registrar que a Lei n.º 10.243/01 alterou a CLT, mas não interferiu na legislação previdenciária, pois esta é específica. O art. 458 da CLT refere-se ao salário para efeitos trabalhistas, para incidência de contribuições previdenciárias há o conceito de salário-de-contribuição, com definição própria e possuindo parcelas integrantes e não integrantes. As parcelas não integrantes estão elencadas exhaustivamente no art. 28, § 9º da Lei n.º 8.212/91, conforme demonstrado.
- A prova mais robusta de que a verba para efeito previdenciário não coincide com a verba para incidência de direitos trabalhistas, é fornecida pela própria Constituição Federal. Conforme o art. 195, § 11 da Carta Magna, os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. Desse modo, pela singela leitura do texto constitucional é possível afirmar que para efeitos previdenciários foi alargado o conceito de salário.
- Desse modo, não havendo dispensa legal para incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas, no período objeto do presente lançamento, deve persistir o lançamento.

#### *Auxílio saúde pago a dependentes*

- Também é plenamente válida a incidência da contribuição previdenciária sobre os valores pagos pela autuada a título de cobertura de assistência médica, odontológica e farmacêutica dos filhos e dependentes de segurados;
- As contribuições para a seguridade social destinam-se ao custeio solidário do “conjunto integrado de ações de iniciativas dos Poderes Públicos e da Sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social” (art. 194, caput, da CF). Tais tributos têm destinação específica prevista na própria Constituição, como meio de custeio de tais atividades;
- A seguridade social é regida pelo princípio da solidariedade, que preceitua que toda a sociedade deve buscar a realização desse fim (art. 195, caput, da Lei maior). Assim é dever de todos, não só do Estado, buscar esse bem comum chamado de seguridade social;
- Essas atividades que compõem a seguridade social, de regra, não são rentáveis, mas buscam solucionar problemas básicos da população sem um

retorno financeiro imediato, razão pela qual o Estado necessita de recursos tributários próprios para fomentar essa atividade;

- Em face dessas peculiaridades, todos, como regra, devem custear a Seguridade Social, direta ou indiretamente (tributo). Apenas nos casos estritamente previstos na Constituição (imunidades) ou nos casos justificáveis na legislação infraconstitucional (isenção) é que se dispensa a participação no seu custeio;
- Tendo isso em mente, a Constituição Federal dá os contornos da base de cálculo das contribuições previdenciárias, em seu art. 201, § 4º c/c art. 195, inc. I;
- Com efeito, a interpretação conjunta do art. 195, I e 201, § 4º, ambos da Constituição Federal, leva irrefutavelmente à conclusão de que a folha de salários abrange o quantum total efetivamente pago ao empregado;
- Quisesse o constituinte fazer incidir a contribuição apenas sobre o salário em sentido estrito, não se teria valido, por óbvio, também do vocábulo “folha”. Consabidamente, se a lei não contém palavras inúteis, a Constituição, que é a geografia jurídica perfeita do próprio Estado, muito menos;
- Em perfeita consonância com essa diretriz, a Lei nº 8.212/91, que instituiu o Plano de Custeio da Previdência Social, regula o disposto na Carta Magna, determinando a base de cálculo da contribuição previdenciária sobre a folha de salários, em seu art. 22, inciso I;
- A regra geral em matéria previdenciária é de que a totalidade dos valores recebidos pelo empregado constitui a base de cálculo da contribuição. As exceções estão taxativamente previstas no art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91, dentre as quais cito o item “q”, aplicado ao caso;
- O dispositivo teve o intuito de evitar toda sorte de lucubrações por parte da administração e dos administrados, a respeito da incidência ou não da contribuição previdenciária sobre determinada verba paga;
- Tem-se aqui nitidamente uma regra excepcional que afasta a contribuição previdenciária. A respeito do tema, ensina Carlos Maximiliano, na sua consagrada obra *Hermenêutica e Aplicação do Direito* (p. 225), que “o Código Civil explicitamente consolidou o preceito clássico – *exceptiones sunt strictissimae interpretationis* (“interpretam-se as exceções estritissimamente”);
- Nesse sentido é oportuno lembrar que, conforme o artigo 176 do CTN, “a isenção, ainda que prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão...”;

- Outrossim, ao caso deve ser aplicado o artigo 111, inciso II, do Código Tributário Nacional, segundo o qual se interpreta literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção;
- Especificamente, quanto ao plano de saúde e odontológico, o artigo 28 §9º alínea “q” dispõe que o “valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa” não integra o salário-de-contribuição;
- A leitura do artigo em questão deixa evidente que a isenção atinge apenas gastos com a assistência médica e odontológica dos empregados e dirigentes da empresa, não sendo extensível às despesas com saúde referentes aos dependentes;
- Não estando contemplada pela norma de isenção, os valores gastos pela empresa com planos odontológicos e de saúde dos dependentes dos funcionários devem integrar o salário-de-contribuição, por se constituírem em ganhos habituais fornecidos sob a forma de utilidades;
- A análise dos artigos 22 e 28 da Lei nº 8.212/91 c/c os artigos 457 e 458 da Consolidação das Leis do Trabalho denota que o conceito de remuneração não se restringe apenas ao salário base do trabalhador. Tem como núcleo a remuneração de forma mais ampliada, alcançando outras importâncias pagas pelo empregador, sem importar a forma de retribuição ou o título. São vantagens econômicas acrescidas ao patrimônio do trabalhador decorrentes da relação laboral;
- Tendo em vista que as verbas remuneratórias questionadas pela recorrente não estão arroladas nas exceções do art. 28, § 9º, constituindo, portanto, base de cálculo da contribuição, está o lançamento em perfeita consonância com o direito;
- O entendimento exposto encontra respaldo na jurisprudência do STJ, segundo a qual a isenção deve ser interpretada literalmente, não admitindo ampliação. Cita jurisprudência;
- Em atenção ao princípio constitucional da solidariedade e à regra de interpretação prevista no art. 111 do CTN, não se pode estender a isenção prevista no art. 28, parágrafo 9º, alínea “q”, da Lei nº 8.212/1991, aos dependentes dos segurados, na medida em que essa norma somente faz menção ao pagamento realizado em favor dos próprios segurados.

## CONTRARRAZÕES DA CONTRIBUINTE

A Contribuinte foi informada do acórdão de recurso voluntário, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento em 31/05/2016 (fl. 356) e, em 14/06/2016 (fl. 361), ofereceu as Contrarrazões de fls. 470/498, a seguir resumidas:

#### *Auxílio alimentação*

- Defende a União que estaria equivocada a decisão que excluiu da incidência de contribuições previdenciárias os valores de pagamentos a título de auxílio alimentação, efetuados na forma de ticket/vale, por entender que se enquadram no conceito de alimentação *in natura*;
- Alega divergência jurisprudencial, citando acórdãos paradigmas, segundo os quais as parcelas referentes a fornecimento de alimentação por meio de ticket, por não serem prestações *in natura*, não podem ser abrangidas pela isenção prevista no art. 28, §9º, “c” da Lei nº 8.212/91;
- A União está a defender que o fornecimento de tickets aos segurados seria considerado pagamento em espécie e não *in natura* pelo que, supostamente, incidiria as contribuições previdenciárias;
- Todavia, as mais recentes decisões do STJ vêm adotando o entendimento de que o auxílio alimentação *in natura* não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não possuir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no PAT. Por outro lado, quando pago habitualmente e em pecúnia, a verba está sujeita a referida contribuição, quando o empregador não estiver inscrito no PAT;
- Na hipótese dos Autos, restou incontroverso que a Empresa Canexus não pagava o auxílio alimentação em pecúnia e que sempre houve a regular inscrição no PAT, de forma que os acórdãos paradigmas citados pela União não se amoldam ao caso em concreto;
- Aliás, ainda que a Empresa Canexus não estivesse inscrita no PAT não haveria incidência da contribuição previdenciária sobre o auxílio alimentação *in natura*, pago na forma de ticket, conforme cristalina inteligência jurisprudencial do próprio CARF e dos Tribunais de Justiça;
- Definitivamente, no caso em discussão, não houve pagamento habitual e em pecúnia para que se pudesse cogitar a incidência da contribuição previdenciária;
- Em razão da aplicação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2.117/2011 às hipóteses de fornecimento da utilidade alimentação em tickets, na relação de emprego, a remuneração representada por qualquer benefício que não seja oferecido em pecúnia configura o denominado salário utilidade ou prestação *in natura*. Assim, se a não incidência da contribuição previdenciária sobre alimentação abarca todas as distribuições/prestações *in natura* - ou seja, que não em dinheiro -, tanto a alimentação propriamente dita como aquela fornecida ticket, mesmo sem a devida

inscrição no PAT, deixam de sofrer a incidência da contribuição previdenciária. Cita jurisprudência administrativa;

- Portanto, ao contrário do que sustenta a União, é entendimento assente no âmbito administrativo e judicial que a norma inscrita no art. 28, § 9º, alínea “c” estabelece que não integra o salário de contribuição “*a parcela in natura recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976*”;
- Como na relação de emprego, a remuneração representada por qualquer benefício que não seja oferecido em pecúnia configura o denominado salário utilidade ou prestação *in natura* e o Parecer PGFN/CRJ/Nº 2.117/2011 refere-se a pagamentos *in natura*, o próprio CARF tem defendido em reiterados julgados que a não incidência da contribuição previdenciária sobre a alimentação abarca todas as distribuições/prestações *in natura* ou seja, que não em dinheiro, incluindo tanto a alimentação propriamente dita como aquela fornecida ticket, mesmo sem a devida inscrição no PAT;
- No caso em concreto, o fornecimento ocorreu em ticket (fato incontroverso), razão pela qual, independentemente da inscrição no PAT, não há que se falar em incidência de contribuição previdenciária.

#### *Auxílio saúde pago a dependentes*

- Em que pese a literalidade da Lei, não é razoável entender que a isenção à contribuição previdenciária referente à concessão de assistência médica aos empregados e dirigentes seja aplicada tão somente a estes, sem que haja a extensão do benefício a seus familiares e dependentes;
- A interpretação literal aplicada às normas tributárias relacionadas à outorga de isenção, insculpida no art 111, II do CTN, objetiva evitar interpretações ampliativas ou analógicas, mas pode levar a interpretações que restrinjam em excesso o que o próprio texto legal quis dizer;
- A isenção aos valores relativos à assistência médica paga pela empresa a seus trabalhadores constitui incentivo à participação social no fomento da área de saúde, assim também quando a isenção alcançar os dependentes dos empregados;
- Os gastos com os dependentes de uma pessoa representam as despesas da própria pessoa, que precisa custear as necessidades básicas daqueles que dela dependem. É da natureza dos fatos da vida que quando uma pessoa contrata plano de saúde, este abarque não só ela própria, como também seus dependentes legais;
- Portanto, falar em plano de saúde concedido ao dependente do trabalhador é equivalente a se falar em plano de saúde concedido ao próprio

trabalhador. Ou em outras palavras, a assistência ou plano de saúde concedido ao empregado deve naturalmente abranger a assistência aos seus dependentes sob pena de se frustrar a própria finalidade da sua concessão;

- Ademais, o direito à saúde se encontra entre aqueles constitucionalmente garantidos. O objetivo da isenção em tela é incentivar as empresas a prover cobertura de assistência de saúde aos seus empregados, colaborando com o estado em uma atividade na qual o último não consegue desempenhar adequadamente a sua obrigação de prestar um serviço universal e de qualidade, ou mesmo suprimindo, ainda que parcialmente, a sua atuação deficiente;
- Este incentivo se dá mediante a redução do ônus tributário das empresas, que são liberadas do pagamento de contribuição previdenciária sobre os valores destinados a essa colaboração. A restrição defendida pela União Federal importaria manietar a consecução das finalidades que inspiram a isenção tributária em análise;
- Ante tais fundamentos, entende-se que a Decisão recorrida não merece reforma, inclusive por estar em consonância o entendimento jurisprudencial do próprio CARF;
- Tem-se assim que a regra geral é que os valores pagos ou creditados aos trabalhadores sejam incluídos no campo da tributação previdenciária. Todavia, o legislador achou por bem excluir da incidência de contribuições determinadas parcelas e o fez em relação exaustiva lançada no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991. A referência à assistência à saúde encontra-se na alínea “q”;
- A conclusão é no sentido de que a verba sob comento veio a fazer parte desse rol de parcelas excluídas da tributação como uma maneira de incentivar as empresas a disponibilizarem assistência médico odontológica aos seus empregados;
- Esse benefício é dado para os trabalhadores não como salário utilidade, mas de forma a propiciar à empresa um quadro funcional saudável;
- Acrescente-se ainda que, mesmo antes da publicação do Ato Declaratório Interpretativo nº 5 da Receita Federal do Brasil, os Tribunais Pátrios já entendiam não incidir contribuição previdenciária sobre plano de saúde;
- Referido entendimento tem sido fundamentado pelos Tribunais Pátrios nas seguintes premissas:
  - que em vários momentos a lei prestigiou os benefícios trabalhistas e estimulou ou incentivou a empresa a propiciar, diretamente, os meios de consecução da seguridade social, como assistência social e à saúde, fundos de pensão, cooperativas de consumo, planos de saúde, clubes

patronais, bolsas de estudos, empréstimos subsidiados e muitíssimas outras modalidades de salário indireto;

- que o art. 444, da CLT, autoriza a flexibilidade das relações laborais, podendo as partes negociarem seus benefícios e suas obrigações livremente, desde que não contravenham às disposições de proteção ao trabalho, aos contratos coletivos, e às decisões das autoridades competentes;

- que as definições técnicas inseridas no art. 195, I, da Constituição Federal devem ser interpretadas em conformidade com a dimensão que lhes empresta o Direito do Trabalho;

- que o art. 110 do Código Tributário Nacional - que é norma interpretativa do sistema tributário, inclusive na aplicação de cobrança previdenciária, dispõe que *“a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”*;

- da necessária unificação do conceito de remuneração com prevalência da definição prevista na CLT;

- que não é possível a cobrança de contribuição previdenciária sobre plano de saúde, pois colide com a literalidade do art. 458, § 2º, da CLT;

- que os arts. 457 e 458, da CLT não foram modificados para adequar-se ao espírito do art. 28, da Lei nº 8.212/91. Ao contrário, houve revogação tácita do art 28, § 9º, “q”, da Lei nº 8.212/91, pela Lei nº 10.243/2001, que acrescentou o § 2º, ao art. 458 da CLT.

- Os fundamentos da União já foram objeto de decisão do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.430.043/PR, quando a Segunda Turma decidiu que o valor da assistência médica pago pela empresa não integra o salário de contribuição dos empregados, independentemente da sistemática de concessão do benefício;
- O próprio Supremo Tribunal Federal já declarou a inconstitucionalidade de dispositivo da Lei nº 8.212/1991 (artigo 22, inciso IV) que previa a contribuição previdenciária de 15% incidente sobre o valor de serviços prestados por meio de cooperativas de trabalho, quando do julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 595838, sob o fundamento de que, ao se transferir o recolhimento da cooperativa, a União extrapolou as regras constitucionais referentes ao financiamento da seguridade social;
- Pelo que se pretende seja mantida a decisão recorrida nesse aspecto, reconhecendo esse Egrégio Conselho Superior a isenção ou não incidência

sobre os valores pagos a título de planos de assistência médico-hospitalar e odontológico realizados em favor dependentes de trabalhadores.

### **Recurso Especial da Contribuinte**

Na mesma data em que apresentou suas Contrarrazões, o Sujeito Passivo carrou aos autos o Recurso Especial de fls. 361/385 no intuito de rediscutir as matérias a) **Auxílio-educação pago aos dependentes**; e b) **Participação nos Lucros ou Resultados – Acordo Prévio**.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, de acordo com o despacho de fls. 499/502, datado de 30/05/2017, com base nos acórdãos paradigmas, cujas ementas reproduz-se a seguir:

#### **AUXÍLIO EDUCAÇÃO PAGO A DEPENDENTES**

##### Acórdão nº 2402-003.939

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

AUXÍLIO-EDUCAÇÃO.

Os valores relativos ao plano educacional oferecido aos segurados e seus dependentes não integram o salário de contribuição quando vise à educação básica e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial.

Recurso Voluntário Provido.

#### **PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS**

##### Acórdão nº 9202-003.370

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/12/2000 a 31/07/2006

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA - PLR. IMUNIDADE. OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. ACORDO PRÉVIO AO ANO BASE. DESNECESSIDADE.

A Participação nos Lucros e Resultados - PLR concedida pela empresa aos seus funcionários, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por força do disposto no artigo 7º, inciso XI, da CF, sobretudo por não se revestir da natureza salarial, estando ausentes os requisitos da habitualidade e contraprestação pelo trabalho.

Somente nas hipóteses em que o pagamento da verba intitulada de PLR não observar os requisitos legais insculpidos na legislação específica, notadamente artigo 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91, bem como MP nº 794/1994 e reedições, c/c Lei nº 10.101/2000, é que incidirão contribuições previdenciárias sobre tais importâncias, em face de sua descaracterização como Participação nos Lucros e Resultados.

A exigência de outros pressupostos, não inscritos objetivamente/literalmente na legislação de regência, como a necessidade de formalização de acordo prévio ao ano base, é de cunho subjetivo do aplicador/intérprete da lei, extrapolando os limites das normas específicas em total afronta à própria essência do benefício, o qual, na condição de verdadeira imunidade, deve ser interpretado de maneira ampla e não restritiva.

Recurso especial negado.

## RAZÕES RECURSAIS DA CONTRIBUINTE

### *Auxílio educação pago a dependentes*

- O fundamento da decisão recorrida foi pautado na suposta ausência de comprovação de que a bolsa paga aos filhos de dependentes dos funcionários tivesse vinculação com a atividade empresarial;
- Todavia, é firme o entendimento jurisprudencial do próprio CARF no sentido de que qualquer curso, mesmo que aparentemente não vinculado a atividade fim da empresa, representa claro aumento de produtividade do trabalhador;
- Registre-se ainda a inteligência jurisprudencial do CARF no sentido de que as verbas pagas a título de auxílio educação estão fora do conceito de remuneração dos arts. 22, I e 28, I da Lei nº 8.212/1991, não se tratando de aplicação da norma isentiva, mas sim de um caso de não incidência;
- Contrariando o acórdão recorrido, o Próprio CARF tem proferido decisões no sentido de que toda e qualquer contribuição com o desenvolvimento do empregado ou seu dependente oferece algum ganho à empresa, mesmo que indiretamente, independentemente da vinculação ou não do curso a atividade empresarial;
- Nos acórdãos em discussão foi analisada a incidência de contribuição previdenciária sobre valores pagos pela Empresa a título de auxílio educação. Contudo, enquanto o acórdão recorrido entendeu que referida verba constitui remuneração sob o fundamento de que não restou comprovado a vinculação dos cursos com a atividade da empresa; nos acórdãos paradigmas entendeu-se que há isenção legal de referidos valores, já que: a) o benefício pode ser estendido aos dependentes econômicos do segurado e b) a vinculação ou não do curso custeado a atividade empresarial é irrelevante, já que toda e qualquer instrução em favor de empregados ou seus dependentes importa em aumento de produtividade, sendo esse o objetivo primordial das empresas, prestigiado no ordenamento jurídico atual;
- Isso porque, somente para os cursos mais especializados se exige a vinculação com as atividades da empresa, entendendo não ter sido essa a finalidade do benefício, mesmo porque sempre se enfatizou a educação básica, que é o grau mínimo de escolaridade para a cidadania;

- Para a jurisprudência atual do próprio CARF (acórdãos paradigmas anteriormente colacionados), o que se deseja com a isenção nada mais é do que o atendimento do direito social à educação, esperando que as empresas também contribuam para o desenvolvimento da educação;
- A educação não tem como finalidade apenas a qualificação para o trabalho, não sendo razoável diferenciar, para o cumprimento do dever constitucional, o oferecimento do benefício também aos dependentes econômicos do segurado, mesmo porque nessa condição os dependentes necessitam que seus estudos sejam custeados pela família. A nova regra (Lei nº 8212/91) oferece uma interpretação autêntica que prestigia esse entendimento;
- O cotejo analítico entre o acórdão recorrido e os julgados paradigmas bem demonstram a divergência jurisprudencial no âmbito do próprio CARF em relação a integração ou não da base de cálculo da contribuição previdenciária, do auxílio ou bolsa educação direcionada aos funcionários e dependentes, estando ou não o respectivo curso vinculado a atividade empresarial;
- No caso em concreto, a discussão se restringe a impugnação por parte da empresa Recorrente no sentido de que a vinculação ou não do curso custeado a atividade empresarial é irrelevante, nos termos dos acórdãos paradigmas anteriormente colacionados, já que toda e qualquer instrução em favor de empregados ou seus dependentes importa em aumento de produtividade, sendo esse o objetivo primordial das empresas, prestigiado no ordenamento jurídico atual;
- Percebe-se claramente que o acórdão recorrido manteve os créditos tributários relativos a rubrica auxílio educação sob o fundamento de ausência de comprovação de que os cursos estariam vinculados a atividade empresarial quando, na verdade, essa discussão passou a ser irrelevante no âmbito do próprio CARF ao se consolidar que toda e qualquer qualificação/aprendizado aumenta a capacidade cognitiva do trabalhador e a produtividade do trabalhador, mesmo quando referido benefício é concedido a um dependente - por razões óbvias (laço familiar/solidariedade afetiva);
- A leitura na íntegra dos acórdãos paradigmas ressalta que a decisão recorrida deixou de considerar que as verbas relativas ao auxílio educação estão fora do conceito de remuneração dos arts. 22, I e 28, I da Lei nº 8.212/1991, não se tratando de aplicação da norma isentiva, mas sim de um caso de não incidência;
- Nesse particular, além da já citada divergência jurisprudencial, pode-se dizer que o acórdão recorrido negou vigência aos arts. 22, I e 28, I da Lei nº 8.212/1991 a pretexto de se estar aplicando o art. 28, § 9º, “t”, da Lei nº 8.212/1991, descaracterizando a finalidade de tais valores com base na

equivocada presunção de que não estariam vinculados a atividade da empresa;

- Como a suposta ausência de comprovação de que os valores pagos a título de auxílio educação estivessem vinculados com a atividade da empresa é o único motivo que fundamentou a manutenção do lançamento em discussão e, sendo o mesmo inválido, o auto de constituição merece ser tornado insubsistente também nesse particular;
- Ou seja, restou incontroverso que o benefício não substituiu parcela salarial e que todos os empregados tiveram acesso ao benefício concedido (requisitos legais);
- Pelo que se pretende a reforma do acórdão recorrido, com fundamento na citada divergência jurisprudencial, para que os créditos tributários com base no levantamento “auxílio educação” sejam cancelados e excluídos do lançamento;
- A Empresa Recorrente sempre buscou o incremento de sua atividade, razão pela qual concedeu auxílio educação a seus empregados e dependentes, sendo injusta a decisão recorrida ao interpretar de forma diversa a concessão de referido benefício;
- A arguição de que a Empresa Recorrente não teria comprovado a vinculação do auxílio educação pago a seus trabalhadores e dependentes com sua atividade não merece prosperar, até por se tratar de presunção em favor do Contribuinte, já que referido benefício é concedido visando sempre o incremento a prestação laboral;
- A presunção feita pelo Acórdão recorrido, de suposta não comprovação de que o auxílio educação estivesse vinculado com a atividade da empresa, respeitosamente, é atentatória ao ordenamento jurídico atual e à função social da empresa, desprestigiando a intenção do legislador com interesse que soa ser, exclusivamente, arrecadatório;
- A prevalecer o acórdão recorrido, estaria o Fisco criando exigências formais visando desqualificar os investimentos da Empresa na qualificação de seus funcionários e dependentes, por consequência, limitando de maneira indireta uma previsão também constitucional, cobrando uma contribuição não devida;
- As recentes decisões do CARF, a exemplo dos acórdãos paradigmas anteriormente colacionados, são relevantes por indicarem a posição dos tribunais administrativos de que aspectos secundários não devem se sobrepor a intenção do legislador ao permitir que as empresas incentivem a qualificação profissional de forma ampla desprovida de restrições que pudessem restringir referido benefício;

- Respeitosamente, o fundamento de ausência de comprovação de que os cursos estivessem vinculados a atividade da empresa, não deveria ser utilizado para definir a natureza do pagamento, de forma prejudicial ao contribuinte que age de boa-fé, como fez a Recorrente;
- Os órgãos administrativos, não obstante sua independência em relação as decisões judiciais, têm flexibilizado seus entendimentos e buscado a harmonia com a jurisprudência dos Tribunais Pátrios, até como forma de se prevenir e inibir a proliferação de ações judiciais sobre temas recorrentes;
- Nesse particular, merece destaque o procedimento que vem adotando a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, nos termos do art. 2º, I, da Portaria nº 249/2010, ao deixar de recorrer das decisões desfavoráveis na matéria;
- A Fazenda Nacional também tem reconhecido a procedência de pedidos veiculados em ações judiciais por aplicação do art. 19, inc. IV c/c § 1º, inc. I, da Lei nº 10.522/2002 - tudo como forma de se minimizar os conflitos judiciais sob temas recorrentes e que possuam entendimento sedimentado no âmbito dos Tribunais Pátrios;
- No caso em concreto, também é essa a pretensão recursal, de reformar o acórdão recorrido, de forma a uniformizar o entendimento administrativo com aquele existente na esfera judicial, de forma a se evitar lides. Reproduz decisões judiciais;
- Ante o exposto, entende a Recorrente, respeitosamente, que a decisão que manteve o crédito tributário relativo a rubrica auxílio educação, desconsiderou que a educação é direito de todos e dever do Estado e da família (art. 205, CF), exigindo a colaboração da sociedade, em particular dos empresários. Assim, a rigor, a fiscalização deve ser mitigada e desprovida de formalismo exagerado, com presunção de boa-fé em favor do contribuinte;
- De acordo com a alínea “t”, § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 (redação dada pela Lei 9.528/97) *“não integram o salário o valor relativo a plano educacional que vise ao ensino fundamental e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo”*.
- Posteriormente, referido dispositivo sofreu alteração pela Lei nº 9.711/98, que trouxe mais alguns requisitos para que o auxílio-educação não fosse considerado parte do salário do empregado. Pela nova redação, passaram a não integrar o salário os gastos incorridos pela empresa com a educação básica (formada pela educação infantil, ensino fundamental e ensino médio) ou com cursos de capacitação e qualificação profissionais de seus empregados;

- Essa nova redação vigorou até 2011, quando a Lei nº 12.513/11 alterou novamente o texto da alínea “t”. Com referida alteração, passou a não integrar base de cálculo da contribuição previdenciária o valor gasto pelo empregador com a educação básica de empregados e seus dependentes e com a educação profissional e tecnológica de seus empregados;
- Com esse fundamento que a Empresa Recorrente passou a conceder auxílio educação a empregados e dependentes, sem que referido benefício substituísse parcela salarial, respeitando os limites legais;
- No caso em concreto, entende-se ter restado demonstrado que o auxílio educação pago aos dependentes dos funcionários tem vinculação com a atividade ou qualificação destes, se considerada a unidade familiar e que o sucesso do filho/cônjuge repercute na produtividade dos demais membros da família;
- Essa comprovação, respeitosamente, é presumível eis que fosse intenção da Empresa não observar referida vinculação também estaria pagando bolsa de estudos para terceiros, sem vínculo de parentesco com seus trabalhadores - o que efetivamente nunca ocorreu (ônus da prova seria da Receita);
- Se considerado que os valores pagos pela Empresa Recorrente teve o objetivo de auxiliar na educação de seus empregados e dependentes não compõem a remuneração do empregado, ou seja, não têm natureza salarial, uma vez que não retribuem o trabalho efetivo. Assim sendo, não incide sobre aqueles valores contribuição previdenciária;
- Para a Empresa Recorrente, o auxílio-educação, embora contenha valor econômico, constitui investimento na qualificação de empregados/dependentes, 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 - já que não retribui o trabalho efetivo;
- A intenção da Empresa Recorrente sempre foi incrementar a prestação laboral, concedendo tal benefício sem que os respectivos valores integrassem a remuneração de seus empregados;
- Independentemente da comprovação da vinculação da bolsa de estudos a atividade da Empresa, os Tribunais Pátrios têm sedimentado o entendimento de que as bolsas de estudos concedidas aos empregados e aos filhos destes não se sujeitam à incidência da contribuição, conforme julgados anteriormente citados;
- O inciso II do art. 458 da CLT, acrescentado pela Lei nº 10.243/01, estabelece que a educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade,

anuidade, livros e material didático, não é considerada salário. Desprovida de natureza salarial, a utilidade não sofre a incidência da exação;

- É pacífica a jurisprudência quanto à natureza indenizatória das verbas pagas a título de auxílio-educação e reembolso de gastos referentes à educação, não incidem contribuições previdenciária sobre tais verbas, a despeito de tais estarem incluídas ou não no conceito de assistência social previsto no art. 36 da Lei n. 4.870/65;
- A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é no sentido de que o auxílio-educação ou salário-educação não integra a base de cálculo do salário-de-contribuição;
- Com supedâneo nesse entendimento, considera-se que as bolsas de estudos concedidas aos empregados e aos dependentes destes não se sujeitam à incidência da contribuição. Com efeito, o inciso II do art. 458 da Consolidação das Leis do Trabalho, acrescentado pela Lei n. 10.243/01, estabelece que a educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático, não é considerada salário.

#### *Participação nos lucros ou resultados*

- Não obstante a conclusão do acórdão recorrido ter consignado que somente a rubrica “auxílio educação” não foi provida, consta da respectiva ementa que os valores pagos a título de participação nos lucros e resultados integraria o salário contribuição;
- Assim, com fundamento no princípio da eventualidade, pretende-se que seja julgada a presente divergência jurisprudencial, da forma adiante exposta;
- O fundamento da decisão recorrida foi pautado na suposta inobservância de exigência indispensável à validade do acordo de participação nos lucros por conseguinte à isenção tributária, sobretudo, no tocante ao prazo para formalização do termo, que deveria ser prévio a apuração dos resultados;
- Todavia, é firme o entendimento jurisprudencial do próprio CARF no sentido de que, por ser previsto constitucionalmente, artigo 7º, XI, da CF, somente não se considera de cunho indenizatório o pagamento de PLR e, por conseguinte suscetível a isenção fiscal em comento, quando não forem observados os requisitos expressamente previstos na legislação pátria, não cabendo ao fisco interpretação extensiva ou mesmo criação de requisitos administrativos;
- 4.7 - Nos acórdãos em discussão foi analisada a incidência de contribuição previdenciária sobre rubrica “*participação nos lucro*”. Contudo, enquanto o acórdão recorrido entendeu que referida verba constitui remuneração sob o fundamento de que “*houve desobediência injustificada (atrasos em*

*negociação*], nos acórdãos paradigmas entendeu-se que há isenção legal de referidos valores, já que a Lei nº 10.101/00 não exige prazo mínimo para fechamento do acordo e pagamento da PLR, não podendo o interprete criar exigência de outros pressupostos, não inscritos objetivamente/literalmente na legislação de regência;

- O cotejo analítico entre o acórdão recorrido e os julgados paradigmas bem demonstram a divergência jurisprudencial no âmbito do próprio CARF em relação à possibilidade de criação de requisitos interpretativos à validade do acordo de PLR;
- No caso em concreto, a discussão se restringe a impugnação por parte da Empresa Recorrente no sentido de que a exigência de previsibilidade nos moldes como destacados no *decisum* recorrido não se limitam à expressão literal das normas de regência, o que fere a natureza constitucional do benefício;
- Percebe-se claramente que o acórdão recorrido manteve os créditos tributários relativos à rubrica PLR sob o fundamento de ausência de comprovação de que se observou a previsibilidade personificada pela ausência de acordo prévio, quando, na verdade, essa discussão passou a ser irrelevante no âmbito do próprio CARF ao se consolidar que exigência de outros pressupostos, não inscritos objetivamente/literalmente na legislação de regência, como a necessidade de formalização de acordo prévio ao ano base, é de cunho subjetivo do aplicador/intérprete da lei, extrapolando os limites das normas específicas em total afronta à própria essência do benefício, o qual na condição de verdadeira imunidade, deve ser interpretado de maneira ampla e não restritiva;
- A leitura na íntegra dos acórdãos paradigmas ressalta que a decisão recorrida deixou de considerar que as verbas relativas ao PLR estão fora do conceito de remuneração dos arts. 22, I e 28, I da Lei nº 8.212/1991, não se tratando de aplicação da norma isentiva, mas sim de um caso de não incidência;
- Nesse particular, além da já citada divergência jurisprudencial, pode-se dizer que o acórdão recorrido negou vigência ao arts. 22, I e 28, I da Lei nº 8.212/1991 a pretexto de se estar aplicando o art. 28, § 9º, “j”, da mesma lei, descaracterizando a finalidade de tais valores com base na equivocada presunção de que não estariam vinculados a atividade da empresa;
- Como a suposta ausência de comprovação de que o acordo para pagamento do PLR está eivado de nulidade constante na suposta ausência de previsibilidade, é o único motivo que fundamentou a manutenção do lançamento em discussão e, sendo o mesmo inválido, o auto de constituição merece ser tornado insubsistente também nesse particular;
- Ou seja, restou incontroverso que o benefício não substituiu parcela salarial e que todos os empregados tiveram acesso a ele, estando os

acordos de PLR elaborados com regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão, (requisitos legais);

- Pelo que se pretende a reforma do acórdão recorrido, com fundamento na citada divergência jurisprudencial, para que os créditos tributários com base no levantamento “Participação nos Lucros e Resultados” sejam cancelados e excluídos do lançamento;
- De acordo com o acórdão vergastado, a ilustre autoridade lançadora achou por bem descaracterizar os pagamentos efetuados pela contribuinte aos empregados a título de PLR, pelo simples fato de inexistir acordo prévio ao ano base, argumentando que isto tiraria do acordo a previsibilidade devida e estaria em desacordo com a regra esculpida no artigo 2º, §1º, II, da Lei 10.101/2000;
- Por primeiro, cabe destacar que a isenção fiscal que se concede ao referido pagamento, mediante a consideração de sua natureza indenizatória, visa estimular o empregador a dividir com seus empregados os lucros advindos do esforço comum para a obtenção de bons resultados de mercado;
- Bem por isso, a categoria indenizatória da participação nos lucros e resultados tem raiz Constitucional, mais precisamente no artigo 7º, XI, da Carta Magna, que expõe a necessidade de sua regulamentação por lei específica;
- Neste diapasão, após a regulamentação da PLR, iniciada com a edição da Medida Provisória 794/94, posteriormente, substituída pela Lei 10.101/2000, restou definido que todo o pagamento referente a PLR teria natureza indenizatória e não estaria sujeito à contribuição previdenciária, observados os ditames regulamentadores;
- Diante do viés histórico do acordo de Participação nos Lucros e Resultados, sobretudo, quanto a sua natureza constitucional e intuito de estímulo ao reconhecimento dos empregados, ignorar a validade do acordo e, por consequência, não reconhecer a natureza indenizatória das verbas exige demonstração expressa de violação aos exatos termos das normas regulamentadoras, de modo que não há espaço para teses interpretativas da autoridade lançadora;
- A conclusão da decisão colegiada acerca da exigência de acordo prévio para concessão da PLR, conforme já anotado, ancorou-se nos incisos I e II, § 1º, II, da Lei nº 10.101/2000;
- Todavia, de uma simples leitura do dispositivo em tela, denota-se que em momento algum a lei impôs a observância de tal incisos, o que se revela

claro mediante a utilização da expressão “podendo”, no *caput* dispositivo do art. 2º da Lei nº 10.101/2000;

- Note-se, portanto, que em momento algum a condicionante da previsibilidade mediante pacto prévio ao ano base não é condição expressa de validade do acordo de PLR e, por conseguinte, eventual estipulação diversa no pacto em comento não o torna inviável para o fim destinado;
- Sendo mais preciso, o que a Lei determina expressamente e, portanto, àquilo que deve ater-se o aplicador/intérprete, para a validade do acordo é o que está contido no parágrafo alhures transcrito, até a expressão “podendo”, a partir de quando há uma condicionante sugestiva e não restritiva;
- Esclarece-se, os incisos que constam do referido parágrafo estão além do que a lei prevê como requisito básico de validade do acordo, de modo que, preenchidas as regras fundamentais de validade, não se pode interpretar a legislação em prejuízo da PLR;
- Assim, não há dúvidas de que a exigência de acordo prévio é de cunho subjetivo do agente lançador e do julgador, mormente quando visa dar efetividade aos incisos I e II, § 1º, artigo 2º, da Lei nº 10.101/2000, os quais não são de observância obrigatória, conforme já demonstrado;
- Vê-se, portanto, que a justificativa utilizada para invalidar o acordo de PLR extrapola os limites mínimos estipulados pela Lei e Jurisprudência, ao passo que por mera interpretação do aplicador da norma, desconstitui, indevidamente, presunção constitucional;
- Ressalte-se que, como destacado pelos julgados do CARF trazidos como demonstrativos de divergência, a Lei nº 10.101/2000 não exige a observância de prazo mínimo necessário entre o fechamento do acordo e o pagamento da PLR, não cabendo ao interprete fazê-lo;
- Note-se que não é outra a realidade do presente caso, ao passo que, em que pese as negociações e tratativas entre empresa e empregados tenham alongado a data da celebração do acordo de PLR, não há desrespeito a qualquer regramento vinculado que o desabone, sendo, aliás, inviável as empresas em geral, celebrar termos de PLR nos moldes exigidos pela decisão ora em combate;
- A PLR tem por objetivo obter a colaboração do trabalhador, funcionando como um estímulo para se alcançar os lucros na empresa;
- O pagamento da participação nos lucros, sem o recolhimento da contribuição previdenciária, está assegurado pelo artigo 7º, inciso XI, da CF;

- Referido dispositivo constitucional estabelece que são direitos dos trabalhadores urbanos e rurais participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa. Assim, se a participação dos lucros está excluída do conceito de remuneração, a contribuição incidiria apenas sobre os demais rendimentos;
- O Fisco criou exigências formais visando desqualificar os programas de PLR e, por consequência, limitar de maneira indireta uma previsão constitucional, cobrando uma contribuição que não é devida;
- As recentes decisões do CARF sobre o assunto são relevantes por indicarem a posição dos tribunais administrativos de que as formalidades observadas ao se firmar o acordo de PLR são aspectos secundários ao acordo de vontades entre empregador e empregado, e que não se prestam a definir a natureza do pagamento;
- Na Lei nº 10.101/2000 há condições a serem observadas para que o pagamento do benefício não se sujeite à contribuição previdenciária. Dentre tais condições, está a celebração de acordo coletivo que defina as regras para pagamento, justamente porque a lei fomenta a negociação, o consenso entre os interessados;
- Como não há no regime legal qualquer prazo para a formalização desse acordo prévio, é vedado ao órgão fiscal impô-lo, criando nova condição para o pagamento PLR. A pretensão fiscal que foi afastada pelo CARF representa séria afronta ao princípio da legalidade, ao mesmo tempo em que restringe a concessão de tão importante benefício;
- A Câmara Superior do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF vem sedimentando entendimento de que a hipótese é de norma de imunidade. Dois acórdãos proferidos recentemente (9202-003.370 e 9202-003.430) mostram que esse Órgão tem evitado interpretações tendentes a “*amesquinhar a exoneração*”;
- Em resumo, o acórdão recorrido corrobora ilegal procedimento da Receita Federal que extrapolou, de ofício, os requisitos estabelecidos pela Lei nº 10.101/2000, razão pela qual merece reforma.

#### CONTRARRAZÕES DA FAZENDA NACIONAL

A Fazenda Nacional foi informada da decisão em 30/05/2017 (fl. 764 do processo principal) e, em 23/06/2017, apresentou Contrarrazões (fls. 765/773), com as seguintes considerações:

##### *Auxílio educação pago a dependentes*

- De acordo com o art. 28 da Lei nº 8.212/91, para o segurado empregado entende-se por salário-de-contribuição a totalidade dos rendimentos

destinados a retribuir o trabalho, incluindo nesse conceito os ganhos habituais sob a forma de utilidades;

- Desse modo, a recompensa em virtude de um contrato de trabalho está no campo de incidência de contribuições sociais. Porém, existem parcelas que, apesar de estarem no campo de incidência, não se sujeitam às contribuições previdenciárias. Tais verbas estão arroladas no art. 28, § 9º da Lei nº 8.212/1991;
- Portanto, para a não incidência da contribuição previdenciária, é imprescindível que a verba se enquadre nas hipóteses legais acima enumeradas exaustivamente no citado dispositivo legal;
- De fato, conforme disposto na alínea “t”, do § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212/91, o legislador ordinário expressamente excluiu do salário-de-contribuição os valores relativos a bolsas de estudo. Porém, elencou alguns requisitos a serem cumpridos para que os valores pagos a tal título não sejam considerados salário-de-contribuição: devem visar à educação básica, os cursos devem ser vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, não podem ser utilizados em substituição à parcela salarial e devem ser estendidos a todos os empregados e dirigentes.
- Nestes termos, verifica-se que a verba relativa aos dependentes dos empregados não está fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias;
- A interpretação para exclusão de parcelas da base de cálculo é literal. A isenção é uma das modalidades de exclusão do crédito tributário, e, dessa forma, interpreta-se literalmente a legislação que disponha sobre esse benefício fiscal, conforme prevê o CTN em seu artigo 111, inciso I;
- Com efeito, a leitura literal do dispositivo legal em questão deixa evidente que a isenção atinge apenas os valores pagos a título de bolsa de estudos que vise a educação básica ou cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa. Portanto, logicamente deve se tratar de empregados ou dirigentes da empresa, não sendo extensível à bolsa de estudo referentes aos dependentes, uma vez que não possuem vínculo direto com a empresa;
- Destarte, não estando contemplada pela norma de isenção, a bolsa de estudos concedida aos filhos e dependentes dos empregados devem integrar o salário-de-contribuição, por se constituírem em ganhos habituais fornecidos sob a forma de utilidades;
- Desse modo, não havendo dispensa legal para não incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas, no período objeto do presente lançamento, deve persistir o lançamento;

*Participação nos lucros ou resultados*

- Por outro lado, o ponto nuclear posto em debate atine à possibilidade de a verba denominada pelo contribuinte como “participação nos lucros” integrar ou não o salário de contribuição para fins de cobrança de exações destinadas à Seguridade Social;
- A resolução da contenda perpassa pelo exame da legislação de regência, sendo certo afirmar que a conclusão a que chegou a Turma *a quo* no bojo do acórdão recorrido não se afigura harmônica com a melhor aplicação do direito à espécie;
- Atento às regras acima transcritas, cumpre voltar a atenção para os dados constantes dos autos, a fim de se perquirir se o contribuinte em apreço atendeu a todas as exigências legais, podendo exercer o direito de excluir do salário de contribuição a verba que denomina como “participação nos lucros”;
- Inicialmente, verifica-se a necessidade de cumulatividade dos requisitos para a aquisição do benefício, quais sejam, existência de acordo prévio ao exercício e existência de regras previamente ajustadas. Tais requisitos são decorrentes da interpretação teleológica do art. 2º da Lei 10.101/2000, encontrando-se epistemologicamente ligados, eis que para adquirir o benefício, o trabalhador precisa alcançar metas, resultados, índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa, mediante fixação de regras claras e objetivas quanto aos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, nos termos de acordo ou convenção coletiva, obviamente, fixados em caráter prévio ao período em que vão ser apurados os lucros e resultados;
- Diante dos elementos sob exame, é indiscutível que houve vulneração do art. 2.º da Lei n.º 10.101/2000, face à patente invalidade da convenção firmada entre empregador e empregados;
- Nessa esteira, cumpre registrar que a classificação de determinada verba como “participação nos lucros” exige de maneira imprescindível o estrito cumprimento dos requisitos legais. No caso em estudo, restou demasiadamente demonstrado que a participação nos lucros foi efetivada em desacordo com os parâmetros legais, razão pela qual não pode ser admitida a sua exclusão do salário de contribuição, haja vista ausência de acordo formalizado previamente ao exercício;
- O próprio art. 28, § 9.º, da Lei n.º 8.212/91 é expresso ao verberar que a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa não integram o salário de contribuição apenas nos casos em que paga ou creditada de acordo com lei específica, o que não foi o caso dos presentes autos;

- Logo, o pagamento de participação nos lucros e resultados em desacordo com os dispositivos legais da lei 10.101/00, *quais sejam, existência de acordo prévio ao exercício, bem como a existência de regras previamente ajustadas*, enseja a incidência de contribuições previdenciárias, posto a não aplicação da regra do art. 28, §9º, “j” da Lei 8.212/91, o que se verificou nos autos;
- Decorre das razões ora trazidas à baila, conclusão de que o acórdão recorrido assegurou a aplicação dos arts. 2º e 3º da Lei n.º 10.101/2000 e artigo 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91, pelo que merece a devida reforma.

## Voto Vencido

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

## Recurso Especial da Fazenda Nacional

### CONHECIMENTO

Conforme descrito no relatório, o Recurso Especial da Fazenda Nacional versa sobre **a) alimentação *in natura* (fornecimento de ticket); e b) auxílio saúde para dependentes.**

Em sede de contrarrazões, sugere-se que, no caso do auxílio alimentação, o acórdão paradigma não se amoldaria ao caso retratado julgado recorrido, pelo fato de que a empresa, além de não pagar alimentação em pecúnia, estaria, à época dos fatos geradores, regularmente inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT, instituído pelo Ministério do Trabalho e Emprego.

Ocorre que não há no acórdão recorrido, tampouco nos elementos de prova carreados aos autos, qualquer evidência de inscrição do Sujeito Passivo no PAT e, por outro lado, no acórdão indicado como paradigma, assim como no caso ora examinado, o auxílio alimentação era fornecido por meio de tíquetes, ou seja, tratam-se de situações absolutamente idênticas em que as decisões foram em sentido diametralmente opostos.

Desse modo, considerando que o Recurso Especial da Fazenda Nacional é tempestivo e, em relação às duas matérias suscitadas, preenche aos demais requisitos regimentais necessários à sua admissibilidade, dele conheço.

### MÉRITO

#### *Auxílio alimentação*

De forma a contextualizar a análise aqui empreendida, convém ressaltar que a matriz constitucional das contribuições previdenciárias incidente sobre a remuneração dos trabalhadores em geral é a alínea “a” do inciso I do art. 195 da Constituição Federal que dispõe:

*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:*

*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;*

*[...]*

Com base na previsão constitucional, a Lei nº 8.212/1991, por intermédio de seus arts. 22 e 28, instituiu as bases sobre as quais incidem as contribuições previdenciárias de empregadores e empregados, que abrangem o total das remunerações pagas/recebidas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados que lhe prestem serviços, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades.

Assim, a princípio, a base de cálculo dessas contribuições abrange toda e qualquer forma de benefício habitual destinado a retribuir o trabalho, seja ele pago em pecúnia ou sob a forma de utilidades, aí incluídos alimentação, habitação, vestuário, além de outras prestações e *in natura*. Exclui-se da tributação somente aqueles benefícios abrangidos por alguma regra isentiva ou que tenham sido disponibilizados para a prestação de serviços, a exemplo de vestuário, equipamentos e outros acessórios destinados a esse fim.

A definição sobre a incidência ou não das contribuições sociais em relação à rubrica objeto de lançamento deve levar em consideração sua natureza jurídica, a existência ou não de normas que lhes concedam isenção e o cumprimento dos requisitos necessários ao usufruto desse favor legal.

Nessa esteira, o § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 relaciona, de forma exaustiva, as diversas verbas de natureza salarial que podem ser excluídas da base de cálculo da Contribuição Previdenciária. Em se tratando de salário utilidade pago sob a forma de alimentação, dispõe a alínea “c” do citado § 9º:

*Art. 28.*

*[...]*

*§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:*

*[...]*

*c) a parcela “in natura” recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;*

*[...]*

No mesmo sentido é o art. 3º da Lei nº 6.321/1976 que estabelece:

*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.*

Nos termos das disposições legais encimadas, para que a parcela referente à alimentação *in natura* recebida pelo segurado empregado venha a ser excluída do salário-de-contribuição é necessário que essa seja paga de acordo com o Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT, instituído pelo Ministério do Trabalho e Emprego, de conformidade com a Lei nº 6.321/1976.

Não se olvide que o descumprimento dos requisitos necessários ao gozo da isenção têm como consequência lógica a incidência da exação tributária. Cabe aqui ressaltar que o art. 111 do CTN estabelece que as normas afetas a outorga de isenção devem ser interpretadas literalmente.

A despeito do que dispõe a legislação trabalhista e tributária, o entendimento pacificado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça – STJ é de que, em se tratando de pagamento *in natura*, o auxílio-alimentação não sofre incidência de contribuição previdenciária, independentemente de inscrição no PAT, visto que ausente a natureza salarial da verba. Nesse sentido é a decisão consubstanciada no AgRg ao REsp nº 1.119.787/SP:

*PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. FGTS. ALIMENTAÇÃO IN NATURA. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTES.*

*1. O pagamento do auxílio-alimentação in natura , ou seja, **quando a alimentação é fornecida pela empresa**, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não possuir natureza salarial, razão pela qual não integra as contribuições para o FGTS. Precedentes: REsp 827.832/RS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/11/2007, DJ 10/12/2007 p. 298; AgRg no REsp 685.409/PR, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/06/2006, DJ 24/08/2006 p. 102; REsp 719.714/PR, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/04/2006, DJ 24/04/2006 p. 367; REsp 659.859/MG, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/03/2006, DJ 27/03/2006 p. 171. 2. Ad argumentandum tantum, esta Corte adota o posicionamento no sentido de que a referida contribuição, in casu, não incide, esteja, ou não, o empregador, inscrito no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT. 3. Agravo Regimental desprovido.*

Em virtude do entendimento do STJ, foi editado o Ato Declaratório nº 03/2011 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional PGFN, publicado no D.O.U. de 22/12/2011, com base no Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011, aprovado pelo Ministro da Fazenda, o qual autoriza a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, “nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento *in natura* do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária”, independentemente de inscrição no PAT.

Conforme alínea “c” do inciso II do § 1º do art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, os membros das turmas de julgamento do CARF podem afastar a aplicação de lei com base em ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da

Lei nº 10.522/2002 (como é o caso do Ato Declaratório nº 3/2011). Resta, portanto, perquirir se a situação retratada nos autos se amolda ou não ao previsto em referido Ato Declaratório.

No caso concreto, a matéria devolvida à apreciação deste Colegiado refere-se especificamente a auxílio alimentação pago por meio de tíquete. Não há qualquer contestação quanto o que fora apurado pela Fiscalização de que o auxílio alimentação foi disponibilizado aos trabalhadores da empresa autuada pela utilização de tal instrumento.

Contudo, o Ato Declaratório PGFN nº 3/2011, bem assim os julgados do STJ que fomentaram sua edição, dentre os quais encontra-se o AgRg ao REsp nº 1.119.787 (ementa reproduzida acima), fazem referência a auxílio-alimentação *in natura*, o que, nos termos da jurisprudência daquela Corte, quer dizer: “*alimentação fornecida pela empresa*”, ou seja, o pagamento do benefício feito por meio de tíquete alimentação não está abrangido pelo ato administrativo da PGFN e nem pelas decisões judiciais aqui suscitadas.

Além do que, a jurisprudência do STJ se consolidou no sentido de que os valores correspondentes à alimentação ofertada pelas empresas a seus empregados por meio de tíquete é de índole salarial, visto que o benefício fornecido sob essa forma, no entendimento da Corte Especial, tem natureza de pagamento em pecúnia. Senão vejamos o teor da decisão adotada no REsp 1697345/SP:

PREVIDENCIÁRIO. AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO (TÍQUETE-ALIMENTAÇÃO). PAGAMENTO EM PECÚNIA. HABITUALIDADE. NATUREZA REMUNERATÓRIA. INCLUSÃO NA BASE DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO PARA A APURAÇÃO DO SALÁRIO DE BENEFÍCIO.

I - O auxílio-alimentação, também denominado como tíquete-alimentação, quando recebido em pecúnia e com habitualidade, sujeitando-se à incidência de contribuição previdenciária, deve integrar o salário de contribuição para a apuração do salário de benefício da recorrente.

II - Nessa hipótese, a verba de caráter continuado e que seja contratualmente avençada com o empregado, ainda que informalmente, constitui-se em parte do salário do empregado, devida pelo seu labor junto ao empregador. Tal entendimento vai ao encontro do art. 458 do CLT e da Súmula n. 67 da Turma Nacional de Uniformização dos Juizados Especiais Federais.

III - A natureza remuneratória da verba já vinha sendo observada para a finalidade de incidência da contribuição previdenciária, conforme diversos precedentes, v.g.: AgInt nos EDcl no REsp 1.724.339/GO, Rel. Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 18/9/2018, DJe 21/9/2018 e AgInt no REsp 1.784.950/PR, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 4/2/2020, DJe 10/2/2020.

IV - Recurso especial provido.

(REsp 1697345/SP, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/06/2020, DJe 17/06/2020)

Desse modo, para se beneficiar da isenção prevista na alínea “c” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 a empresa necessitaria cumprir rigorosamente os requisitos previstos nesse dispositivo, isto é, o benefício teria de observar as diretrizes dos programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e Emprego, o que não se verifica na situação ora analisada.

O cumprimento dos requisitos do PAT pressupõe a regular inscrição da empresa no referido programa, em observância ao art. 2º da Portaria MTE nº 3/2002, *in verbis*:

*Art. 2º Para inscrever-se no Programa e usufruir dos benefícios fiscais, a pessoa jurídica deverá requerer sua inscrição à Secretaria de Inspeção do Trabalho (SIT), através do Departamento de Segurança e Saúde no Trabalho (DSST), do Ministério do Trabalho e Emprego (MTE), em impresso próprio para esse fim a ser adquirido nos Correios ou por meio eletrônico utilizando o formulário constante da página do Ministério do Trabalho e Emprego na Internet (www.mte.gov.br).*

*§ 1º A cópia do formulário e o respectivo comprovante oficial de postagem ao DSST/SIT ou o comprovante da adesão via Internet deverá ser mantida nas dependências da empresa, matriz e filiais, à disposição da fiscalização federal do trabalho.*

*§ 2º A documentação relacionada aos gastos com o Programa e aos incentivos dele decorrentes será mantida à disposição da fiscalização federal do trabalho, de modo a possibilitar seu exame e confronto com os registros contábeis e fiscais exigidos pela legislação.*

*§ 3º A pessoa jurídica beneficiária ou a prestadora de serviços de alimentação coletiva registradas no Programa de Alimentação do Trabalhador devem atualizar os dados constantes de seu registro sempre que houver alteração de informações cadastrais, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar informações a este Ministério por meio da Relação Anual de Informações Sociais (RAIS).*

Assevere-se que a inscrição no PAT trata-se de medida necessária que impõe à pessoa jurídica o cumprimento dos requisitos do programa e possibilita a fiscalização de sua regular execução pelo ministério responsável. Não tendo o sujeito passivo adotado essa medida e não estando ele amparado pelo Ato Declaratório PGFN nº 3/2011 e muito menos pelo Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011, não vejo como considerá-lo isento de contribuições previdenciárias.

Por essas razões, dou provimento ao apelo fazendário quanto a essa matéria.

#### *Auxílio saúde para dependentes*

Com relação ao auxílio saúde, cabem as mesmas considerações feitas no item anterior, de que os arts. 22 e 28, com base na alínea “a” do inciso I do art. 195 da Constituição, ao definirem as bases sobre as quais podem incidir as contribuições objeto da presente contenda, incluiu nesse rol, além dos valores pagos em pecúnia, os ganhos habituais sob a forma de utilidades destinados a retribuir o trabalho.

Por certo, o § 9º do art. 28 da Lei de Custeio Previdenciário, na redação vigente à época dos fatos, ao tratar das parcelas isentas das contribuições previdenciárias, por meio de sua alínea “q”, inseriu entre elas os gastos com assistência à saúde, nos seguintes termos:

Art. 28.

[...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

[...]

q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) (Grifou-se)

A respeito dessa questão, e em contraponto aos argumentos trazidos em sede de contrarrazões, segundo os quais os gastos com os dependentes de uma pessoa representariam as despesas da própria pessoa, trago à colação trecho do Acórdão nº 9202-008.340, de 20/11/2019, da lavra do Ilustre Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, que bem reflete o meu entendimento acerca do tema:

Note-se que a norma em nenhum momento se refere a assistência prestada aos dependentes. E se a norma não se refere aos dependentes, tratando-se de norma excepcional, não cabe ao intérprete incluí-los.

Contra o argumento de que é comum e natural que a assistência à saúde deva beneficiar também os dependentes, observo que, ao excluir do conceito de salário de contribuição os gastos com assistência a saúde, a norma não visa conceder um benefício assistencial ao empregado, que seria extensível a sua família, mas a propiciar meios de preservação da saúde do próprio empregado, em benefício do trabalho. E, nesse sentido, não se justifica a exclusão do conceito de salário-de-contribuição dos gastos com assistência a saúde dos dependentes, os quais figurariam como pagamento na forma de utilidades.

A situação, a meu juízo, se assemelha, nesse aspecto, ao fornecimento de bolsas de estudo, antes da alteração introduzida no art. 28, § 9º, “t”, da Lei nº 12.513, de 2.011. Ali, claramente se trata de capacitação para o trabalho, e aqui de preservação das condições físicas e de saúde para o trabalho.

Portanto, não há previsão legal expressa para se estender a exclusão do salário-de-contribuição da parcela correspondente a gastos com assistência à saúde de dependentes, e a interpretação das normas envolvidas desautoriza o entendimento de que o benefício deveria ser estendido aos dependentes. Ao contrário, a meu juízo, o objetivo da norma é a preservação das condições de trabalho do próprio empregado.

Ademais, importa esclarecer que, ao revés do que defende a Contribuinte, o dispositivo legal em comento, em sua redação atual, somente é aplicável aos fatos ocorridos após a edição da Lei nº 13.467, de 2017, que lhe alterou o alcance.

Sobre o argumento Sujeito Passivo de que o art. 444 da CLT autorizaria a flexibilidade das relações laborais, podendo as partes negociarem seus benefícios e suas obrigações livremente, insta ressaltar que referida disposição legal não autoriza o afastamento da norma tributária, sobretudo no que respeita à possibilidade estender o alcance de regra de caráter isentivo, que, nos termos do art. 176 do CTN, sempre decorre sempre de lei específica.

Do mesmo modo, não vejo como acolher a alegação quanto à impossibilidade de incidência de contribuições previdenciárias sobre o auxílio saúde, sob o pretexto de que teria havido a revogação tácita do art 28, § 9º, “q”, da Lei nº 8.212/91, pela Lei nº 10.243/2001, que acrescentou o § 2º, ao art. 458 da CLT.

É que o § 2º do art. 458 da norma trabalhista não irradia efeitos automáticos em relação a matéria tributária. É importante frisar que, de acordo com o princípio da especialidade,

norma especial afasta a incidência da norma geral. *In casu*, diferentemente do que entende o Sujeito Passivo, como estamos diante de matéria de índole previdenciária/tributária, o regramento a ser considerado, no que atina à incidência ou não de contribuição previdenciária sobre valores pagos a título de auxílio saúde, é aquele estabelecido na Lei de Custeio Previdenciário. Tanto é assim que o próprio texto da norma trabalhista é taxativo no sentido de que a regra insculpida no § 2º do referido art. 458 surte efeitos em relação ao previsto especificamente naquele artigo.

Além disso, e a despeito do que dispõe a norma trabalhista, o Direito Previdenciário encontra baliza na própria Constituição Federal. Com relação ao custeio do sistema de previdência, como já dito, o art. 195 da CF/1988 instituiu as bases sobre as quais podem incidir as contribuições e abarcou a folha de salários e demais os rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, a pessoa física que preste serviço a empresa.

Outro dispositivo constitucional de fundamental importância à matéria em debate é o § 11 do art. 201 da Constituição que estabelece o seguinte:

Art. 201.

[...]

§ 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.

[...]

Essas e outras disposições constitucionais deixam claro que o Direito Previdenciário constitui-se em ramo autônomo, cujos conceitos não têm a vinculação pretendida por alguns com o Direito do Trabalho. Dito de outra forma, não se pode pretender que as disposições contidas na legislação trabalhista prestem-se a afastar a aplicação da norma de custeio previdenciário, a qual deve se pautar no regramento estabelecido pelo Direito Tributário.

A esse respeito, o Ministro do Luiz Fux, na decisão que tratou do alcance da expressão “folha de salários”, RE 565.160/SC, faz apontamentos de extrema relevância:

Logo, a solução aqui pode ser extraída da interpretação da própria Constituição, **sendo desnecessário buscar conceitos em outros ramos do Direito, como o Direito do Trabalho, pois o constituinte foi bem claro acerca da aceção de “folha de salários” que deve ser tida pelo intérprete do Direito Tributário, para fins de delimitação da base de cálculo da contribuição previdenciária** do empregador.

A diferenciação feita pelo Direito do Trabalho entre “salário” e “remuneração” é indiferente, portanto, para o deslinde da presente questão, posto estar-se diante de controvérsia afeta ao Direito Tributário e Previdenciário, extremada pela falta de aplicação prática da autonomia entre esses ramos do Direito e os demais, como bem pontuou o Professor Fábio Zambitte Ibrahim (Curso de direito previdenciário. 13. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2008. p. 251).

Dessa forma, a autonomia entre as Ciências impõe que os conceitos sejam interpretados à luz do regime jurídico em que estão inseridos. Assim, se para o Direito do Trabalho, o emprego da expressão “salário” ao invés de “remuneração” é relevante ao ponto de restringir sobremaneira o conteúdo da primeira, o mesmo não ocorre com o Direito Tributário e o Direito Previdenciário.

Com efeito, quando a Constituição já traz elementos suficientes para a interpretação das expressões por ela utilizadas no Direito Tributário/Previdenciário, descabe perquirir qual é a acepção dessas mesmas expressões em outros ramos do Direito, porquanto devem ter uma interpretação condizente com a lógica própria do contexto em que estão inseridas, no caso, a Seguridade Social. (Grifou-se)

Veja-se que foi o próprio texto constitucional, conforme admite a decisão da Suprema Corte (com repercussão geral reconhecida), quem institui a autonomia do Direito Previdenciário, conduzindo à conclusão de que as disposições legais a serem consideradas na definição das bases de cálculo das contribuições previdenciárias são os arts. 22 e 28 da Lei nº 8.212/1991, não havendo que se falar em subordinação da Lei de Custeio à CLT.

No que diz respeito à decisão relativa ao Recurso Especial nº 1.430.043/PR, há que se ressaltar que essa se refere a gastos despendidos pela empresa com medicamentos de seus empregados e, *in casu*, estamos diante de auxílio saúde destinado aos dependentes dos empregados a serviço da empresa.

Por fim, não vejo como o contribuinte possa se socorrer do RE 595838. Em referido julgado o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei 8.212/1991 que prevê contribuição previdenciária de 15% incidente sobre o valor de serviços prestados por meio de cooperativas de trabalho, situação que não tem relação alguma com a que ora se discute.

Em virtude disso, dou provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, também quanto a essa matéria.

### **Recurso Especial da Contribuinte**

Passando à análise do Recurso Especial da Contribuinte, esse é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade e, em virtude disso, dele conheço.

#### *Auxílio educação pago a dependentes*

Depreende-se do Relatório Fiscal que, nessa parte, o lançamento diz respeito a contribuições previdenciárias que têm como fato gerador a concessão de salários indiretos, correspondentes a bolsas de estudos concedidas a dependentes dos empregados da empresa.

O acórdão recorrido manteve a autuação por entender que o auxílio educação deve estar vinculado à qualificação dos funcionários e que, em relação às bolsas de estudo em questão, a empresa não trouxe qualquer elemento probatório nesse sentido.

A Recorrente, a seu turno, afirma, dentre outras coisas, que a jurisprudência do CARF seria no sentido de que as verbas pagas a título de auxílio educação estão fora do conceito de remuneração dos arts. 22, I e 28, I da Lei nº 8.212/1991, não se tratando de aplicação da norma isentiva, mas sim de um caso de não incidência e que o intuito da regra é o atendimento do direito social à educação, esperando que as empresas também contribuam para o seu desenvolvimento.

A Fazenda Nacional, por outro lado, defende que embora o legislador ordinário tenha excluído expressamente os valores relativos a planos educacionais da base de cálculo da

contribuição, elencou critérios para o gozo desse benefício e, uma vez não comprovado o cumprimento desses critérios, os valores relativos a tais planos constituem-se em parcela integrante da base de cálculo das contribuições incidentes sobre a folha de salários. Acrescenta que a isenção prevista na Lei de Custeio não alcança as bolsas de estudo fornecidas a dependentes dos segurados da Previdência Social a serviço da empresa.

Primeiramente, cumpre reiterar que o do Direito Previdenciário constitui ramo autônomo e que essa autonomia decorre do próprio texto constitucional. Nesse sentido, a despeito do que estabelece o inciso II do § 2º do art. 458 da CLT, acrescentado pela Lei nº 10.243/2001, as disposições legais a serem consideradas na definição das bases de cálculo das contribuições previdenciárias são os arts. 22 e 28 da Lei nº 8.212/1991. Abaixo, trechos de citados artigos:

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).

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57e58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).

a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;

c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços;

[...]

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida 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;

[...]

Repare-se que a base de cálculo das contribuições abrange a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título aos empregados, incluindo-se nessa relação os ganhos habituais percebidos sob a forma de utilidades, o que inclui, por óbvio, também o auxílio educação. Donde se depreende que, em se tratando de utilidades disponibilizadas pela empresa aos obreiros que lhe prestam serviços, sua inclusão na base de cálculo da contribuição previdenciária dependerá da verificação dos seguintes requisitos:

- a) onerosidade;
- b) retributividade; e
- c) habitualidade.

Inexistem dúvidas quanto ao caráter oneroso do benefício concedido pelo Sujeito Passivo, sendo desnecessário tecer maiores comentários a esse respeito. Do mesmo modo, tendo a vantagem sido paga regularmente aos empregados da empresa, estando inclusive prevista em Acordo Coletivo de Trabalho, resta nítido seu caráter habitual. Com relação à retributividade, tem-se benesse oferecida no contexto da relação laboral, restando caracterizada sua índole contraprestativa, pois o que motivou sua concessão foi justamente o fato de os beneficiários serem filhos de empregados que prestaram serviço ao Sujeito Passivo.

De outra parte, como as bolsas de estudos aqui referidas ostentam natureza nitidamente remuneratória, sua exclusão da base de cálculo das contribuições previdenciárias vai depender de previsão expressa em norma de caráter tributário, mormente no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, que, no que se refere a isenção, relaciona exaustivamente as parcelas ao abrigo desse favor legal no âmbito da Lei de Custeio Previdenciário.

Especificamente com relação a educação, à época da ocorrência dos fatos geradores das contribuições objeto do presente lançamento, a alínea “t” do referido § 9º, na assim dispunha:

Art. 28. [...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

[...]

t) 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; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

Note-se que a isenção referida nos dispositivo acima abrangia:

- planos educacionais que visassem à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996; e
- cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa.

Referido plano:

- não poderia ser utilizado em substituição de parcela salarial; e
- deveria ser extensivo a todos os empregados e dirigentes da empresa.

Desse modo, para que a Contribuinte pudesse se valer da isenção, fazia-se necessária a estrita observância dos critérios estabelecidos em lei. Contudo, conforme destacado

no Relatório Fiscal, as bolsas de estudo aqui referidas foram ofertadas a dependentes dos empregados do Sujeito Passivo e a norma isentiva não contemplava esse tipo de benefício.

Reitere-se que, sendo a isenção uma modalidade de exclusão do crédito tributário, a legislação relativa a esse favor legal deve ser interpretada literalmente, a teor do que estatui o art. 111 do Código Tributário Nacional. Portanto, não há como considerar satisfeitos os critérios estabelecidos para a isenção quando se está diante, como visto acima, do pagamento de benefício em flagrante desrespeito à norma de regência.

Quisesse o legislador conceder isenção a planos educacionais destinados a dependentes de segurados empregados, teria feito referência expressa nesse sentido no texto legal. Aliás, a Lei nº 12.513/2011 até estendeu a isenção de contribuições previdenciárias e de terceiros tanto a plano educacional que vise à educação básica de dependentes de empregados. Porém, essa norma não acode o Sujeito Passivo, em virtude de ser posterior aos fatos geradores que suscitaram o lançamento que aqui se examina, pois o art. 144 do CTN preconiza que *“lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”*.

Em vista disso, nego provimento ao Recurso Especial quanto a essa matéria.

#### *Participação nos lucros ou resultados*

Sem deslembrar de todas as considerações apresentadas neste voto acerca da abrangência da base de cálculo das contribuições sociais incidentes sobre a folha de salários, penso não restarem dúvidas de que a PLR paga aos empregados tem por objetivo retribuir o trabalho.

Via de regra, o desígnio dessa verba é premiar o esforço adicional empreendido pelos obreiros no intuito de incrementar os resultados da empresa. Desnecessários, pois, grandes esforços interpretativos para se concluir que a participação nos lucros ou resultados encontra-se inserida no conceito de remuneração/salário-de-contribuição. Aliás, entendimento em sentido diverso não encontra baliza na doutrina especializada, tampouco na jurisprudência consolidada.

Aqui não se descuida de que a própria Constituição da República elencou entre os direitos sociais dos trabalhadores a participação nos lucros ou resultados das empresas, porém, a desvinculação de referida parcela da remuneração está subordinada à observância dos requisitos estabelecidos em lei, conforme preceitua o inciso XI de seu art. 7º:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

[...]

XI participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, **conforme definido em lei**. (Grifou-se)

Em consonância com o texto constitucional a alínea “j” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 estabelece que a exclusão da parcela paga a título de PLR da composição do salário-de-contribuição (base cálculo da contribuição previdenciária) está condicionada à submissão dessa verba à lei reguladora do dispositivo constitucional. *In verbis*:

Art. 28. [...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição:

[...]

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, **quando paga ou creditada de acordo com lei específica.**

[...]

(Grifou-se)

A regulamentação reclamada pelo inciso XI de seu art. 7º da CF/1988 somente ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, reeditada sucessivas vezes e convertida na Lei nº 10.101/2000. Antes disso, tendo em vista a eficácia limitada da disposição constitucional, era perfeitamente cabível a tributação das parcelas pagas sob a denominação de PLR pelas contribuições previdenciárias. Ademais, foi exatamente nesse sentido que o Supremo Tribunal Federal firmou entendimento a respeito do tema, conforme se depreende dos julgados a seguir:

RE393764 AgR /RS-RIO GRANDE DO SUL AG.REG.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. ELLEN GRACIE Julgamento: 25/11/2008 Órgão Julgador: Segunda Turma

Ementa DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. ART. 7º, XI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL MP 794/94.

1. A regulamentação do art. 7º, inciso XI, da Constituição Federal somente ocorreu com a edição da Medida Provisória 794/94.
2. Possibilidade de cobrança da contribuição previdenciária em período anterior à edição da Medida Provisória 794/94.

Decisão

A Turma, por votação unânime, negou provimento ao recurso de agravo, nos termos do voto da Relatora. Ausente, licenciado, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. 2º Turma, 25.11.2008.

RE 398284 / RJ - RIO DE JANEIRO RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator(a): Min. MENEZES DIREITO

Julgamento: 23/09/2008

Órgão Julgador: Primeira Turma

Ementa. Participação nos lucros. Art. 7º, XI, da Constituição Federal. Necessidade de lei para o exercício desse direito.

1. O exercício do direito assegurado pelo art. 7º, XI, da Constituição Federal começa com a edição da lei prevista no dispositivo para regulamentá-lo, diante da imperativa necessidade de integração.
2. Com isso, possível a cobrança das contribuições previdenciárias até a data em que entrou em vigor a regulamentação do dispositivo.

### 3. Recurso extraordinário conhecido e provido.

O juízo esposado na decisão do STF corrobora o entendimento de que os valores pagos a título de PLR têm natureza retributiva e sua desvinculação do salário-de-contribuição também está subordinada ao estrito cumprimento dos requisitos estabelecidos em lei específica. Em outras palavras, diferentemente do que discorre o Sujeito Passivo, uma vez descumprido quaisquer das condições necessárias à instituição do benefício, esse restará desnaturado e, em consequência disso, referida verba integrará a base de incidência de contribuições sociais.

Ressalte-se que a Lei nº 10.101/2000, ao versar sobre o pagamento da PLR, estabeleceu em seu artigo 3º que esse benefício não substitui ou complementa a remuneração devida ao empregado.

Pois bem. De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 42/56):

A empresa, com o pagamento das parcelas referentes à **Participação nos Lucros** (rubrica 425 da Folha de Pagamento) e **Resultados** (rubrica 430), nos exercícios de 2006 e 2007, não comprovou a não incidência de contribuições previdenciárias sobre tais valores, uma vez que os mesmos foram pagos ou creditados em desacordo com a Lei nº 10.101 de 19/12/2000, contrariando assim o artigo 28, parágrafo 9º, alínea “j” da Lei nº 8.212/91 e suas alterações, conforme a seguir demonstrado:

[...]

Com relação ao § 1º do art. 2º da Lei 10.101/2000, esta auditoria detectou que a empresa, ao estabelecer o programa de metas e critérios com as regras para a participação dos empregados nos resultados, **não atentou para o fato de que, obrigatoriamente, tais programas têm que ser pactuados previamente.**

[...]

Celebrar os Programas com a definição das regras, metas, critérios e mecanismos de aferição para obtenção dos resultados mínimos necessários ao recebimento da parcela remuneratória de participação nos resultados, **no meio do respectivo exercício**, ou seja, para o exercício de **01/01/2005 a 31/12/2005**, o programa com as metas só foi estabelecido em **30/06/2005** e para o exercício de **01/01/2006 a 31/12/2006** em **20/06/2006, não é pactuar previamente**, como determina o Art. 2º, § 1º, “b” da Lei 10.101/2000 (cópias fornecidas pela empresa dos Acordos anexadas à 1ª via do Auto de Infração).

Para que haja o empenho dos trabalhadores em alcançar as metas, através de “*regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado*”, no mínimo é necessário que elas existam, caso contrário, como ocorreu, onde só foram definidas posteriormente, fica prejudicado o previsto no § 1º do art. 2º da Lei 10.101/2000. (Grifos do original)

A decisão recorrida, em linha com a decisão de primeira instância administrativa, manteve incólume o lançamento em face dos valores pagos a título de PLR por entender que os dispositivos da lei que regula o lançamento e, consequente, a regra de isenção prevista na alínea “j” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, de fato, restaram descumpridos. Confira-se:

V – Quanto à incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de participação de receita/lucros, verifica-se que realmente houve desobediência injustificada (atrasos em negociação) e nas regras para participação dos empregados nas receitas e lucros desobedeceram ao art. 2, par.1º, e b, da Lei n. 10.101/2000, não

podendo serem as verbas excluídas da base de cálculo das contribuições previdenciárias (art. 28, §9º, “j”, da Lei 8.212 – Ac. 2803001.503, da 3ª. Turma Especial da 2ª. Seção de Julgamento do CARF, Rel. Cons. Oseas Coimbra, sessão de 17.04.2012). E a principal falha ao caso é a falta de previsibilidade, pois os acordos não eram realizados de forma prévia, à distribuição. Tudo plenamente demonstrado pela decisão recorrida.

Assim, não merece reforma a decisão nesse ponto.

O Contribuinte, por sua vez, argumenta que a jurisprudência do CARF é no sentido de que, por ser previsto constitucionalmente, somente não se considera de cunho indenizatório o pagamento de PLR, quando não forem observados os requisitos expressamente previstos na legislação. Argumenta ainda que embora a decisão *a quo* tenha se ancorado nos incisos I e II, § 1º da Lei nº 10.101/2000, a lei não teria imposto a observância de tais dispositivos. Segundo infere, a exigência de acordo prévio é de cunho subjetivo do agente lançador e do julgador, mormente quando visa dar efetividade à citadas disposições, as quais não são de observância obrigatória

A Fazenda Nacional, em contrarrazões, aduz que o pagamento de participação nos lucros e resultados foi efetuado em desacordo com os dispositivos da Lei nº 10.101/00, que determinam a existência de acordo prévio ao exercício, bem como a existência de regras previamente ajustadas, e que isso enseja a incidência de contribuições previdenciárias, posto a não aplicação da regra do art. 28, § 9º, “j” da Lei 8.212/1991.

Com relação à pactuação prévia dos planos de PLR, o § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000 estabelece:

Art. 2º [...]

[...]

§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

I- índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

Conforme dito acima, a participação nos lucros ou resultados das empresas é mecanismo voltado à motivação dos trabalhadores, cujo objetivo é melhorar os resultados do negócio desenvolvido pela pessoa jurídica. Em contrapartida, parte dos valores resultante de eventual aumento de produtividade/lucro é destinada aos empregados. Por essa razão, não vejo como se falar em engajamento adicional do obreiro se ele não tem conhecimento prévio a respeito dos propósitos que se intenta alcançar, tampouco do quanto sua dedicação irá refletir em termos de participação.

Nesse sentido, considero que a lei exigiu não apenas o acordo prévio, ou seja, antes do início do período a que se refira, mas também o conhecimento por parte dos empregados de quais as regras (ou mesmo as metas) deverão ser alcançadas para que esses façam jus ao pagamento da parcela.

Ora, se consoante as disposições normativas citadas, a lei exige a fixação de regras claras e objetivas, estabelecendo inclusive que do acordo para o pagamento da PLR devem constar mecanismos de aferição voltados para a mensuração dos índices ou metas convencionados, não me parece razoável que essa pactuação possa ser feita após o início do período de apuração voltado à aquisição do direito. No meu entender, a interpretação que mais guarda coerência com lei disciplinadora da participação nos lucros ou resultados conduz à conclusão de que as regras e critérios devem ser previamente ajustados, pois somente após a adoção de tal medida será possível aferir o cumprimento do que fora acordado.

Observe que, como o legislador condicionou o pagamento da PLR à negociação entre capital e trabalho, devendo o instrumento resultante do ajuste conter claramente as condições necessárias à obtenção da vantagem, embora a Lei nº 10.101/2000 não disponha de forma expressa sobre ao lapso temporal que se deve observar entre a assinatura do acordo e o pagamento da verba, é de se adotar o entendimento que provém da norma legal, de que os requisitos necessários à fruição do benefício trabalhista hão de ter sido estipulados previamente. A lógica intrínseca ao sistema de participação nos lucros ou resultados exige que os empregados inteirem-se das regras com a antecedência necessária para que possam, assim, contribuir com seu esforço para o alcance das condições fixadas no ajuste, de forma a se valerem dos benefícios daí resultantes.

Embora o § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/2001 não aponte para a obrigatoriedade de que os critérios e condições para o pagamento de PLR tenham por base índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa, parecem-me absolutamente descabidas as asserções trazidas pela Recorrente, quanto à desnecessidade de acordo prévio ou do estabelecimentos de parâmetros para o pagamento do benefício. As metas devem, em decorrência do regramento legal, ser estabelecidas a partir de negociação coletiva e sua negociação tem de ser feita, repise-se, antes de iniciado o período de apuração do direito. Assevere-se que, uma vez descumprido o requisito da pactuação prévia, os pagamento efetuados a título de PLR têm, isso sim, características que mais se aproximam de gratificação ou prêmio por desempenho.

Assim, a despeito dos argumentos recursais, entendo que a celebração de acordo entre empregador e empregados no decorrer do período de aquisição do referido direito desatende ao que dispõe o § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000, não se devendo, pois, acolher as pretensões do Sujeito Passivo.

### **Conclusão**

Por todo o exposto, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento; e conheço do Recurso Especial da Contribuinte para, no mérito, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho

### **Voto Vencedor**

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso – Redator Designado.

01 - Após análise dos autos e não obstante a qualidade dos argumentos e logicidade jurídica do voto apresentado, peço vênica para divergir do Eminente Relator - a quem rendo as minhas homenagens - apenas em relação a questão do auxílio alimentação. Explico.

02 – Conforme consta do voto do I. Relator o lançamento do crédito tributário tem por fundamento o pagamento de auxílio alimentação sob a forma de ticket além do fato da contribuinte não ser cadastrada no PAT e no TVF a autoridade lançadora ter indicado os seguintes fundamentos:

*“3.1.2. - Os valores da despesa com CESTAS BÁSICAS (VALE ALIMENTAÇÃO), fornecidas aos empregados através de TICKET, conforme valores discriminados por empregado em planilha anexa ao presente Relatório - ANEXO II.*

*De acordo com o § 9º, letra "c" do no Art. 28, da Lei no 8.212/91, somente não integra o salário-de-contribuição, a parcela "in natura" recebida de acordo com o os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e Emprego, no caso, o Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT.*

*"Art. 28 - Entende-se por salário-de-contribuição:*

*§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei no 9.528, de 10.12.97)*

*c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei no 6.321, de 14 de abril de 1976"*

*A empresa não se encontrava inscrita no PAT no período do presente lançamento.*

*Pela maneira como se deu o pagamento de tal auxílio, de forma habitual, através ticket, que propiciam inclusive a aquisição de bens, não há que se falar em caráter "in natura", ou seja, quando o próprio empregador fornece a alimentação aos seus empregados, prevalecendo, ao contrário, a natureza salarial de tais valores, havendo sobre eles a incidência da contribuição previdenciária.*

*Ficou constatado, através das Folhas de Pagamento e dos Acordos Coletivos de Trabalho, que os empregados tem participação mensal sobre o valor nominal dos ticket alimentação, sendo esta deduzida da base de cálculo conforme demonstrado por empregado na planilha do ANEXO II." (grifei)*

03 - No caso, não houve apuração por parte da fiscalização de pagamento de alimentação ou ticket alimentação diretamente em dinheiro, o fundamento do lançamento é a concessão de alimentação por não estar inscrito no PAT e a questão de entender que o ticket é uma forma de pagamento em dinheiro.

04 - No plano normativo, a Constituição Federal dispõe que: *“Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. (CF, Art. 201, §11).*

05 - Nesse contexto, entende-se que os ganhos percebidos a qualquer título pelo empregado deverão incorporar seu salário de contribuição, para fins previdenciários, exceto quando forem objeto de exclusões legais, conforme abaixo:

Lei nº 8.212/91, Art. 28, § 9º

*“§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:*

*(...)*

*c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976.”*

Lei nº 6.321/76, Art. 3º

*“Art. 3.º Não se inclui como salário de contribuição à parcela paga ‘in natura’ pela empresa, nos programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho”.*

Decreto nº 05/91, Art. 6º

*“Art. 6º Nos programas de alimentação do trabalhador, previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, a parcela paga in natura pela empresa não tem natureza salarial, não se incorpora à remuneração para quaisquer efeitos, não constitui base de incidência de contribuição previdenciária ou do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e nem se configura como rendimento tributável do trabalhador”.*

06 - Neste caso, se poderia aventar que o auxílio-alimentação fornecido por empresa que não aderiu ao PAT caracterizar-se-ia como “vantagem econômica”, em benefício do empregado, pois integrante do seu salário de contribuição.

07 - Ocorre que o fornecimento de vale-refeição ou vale-alimentação é considerado como sendo parcela paga *in natura*, ante sua finalidade de fornecer alimentos aos empregados para proporcionar seu aumento de produtividade e eficiência laboral, sem corresponder à contraprestação da relação de trabalho, sendo disponibilizado em prol dos resultados esperados do trabalho.

08 - Nesse contexto, tem-se que o vale-refeição decorre do sistema de convênio que possibilita o empregado se alimentar em qualquer estabelecimento conveniado; da mesma forma que o vale-alimentação decorre do sistema de convênio que possibilita o empregado adquirir gêneros alimentícios *in natura* em mercados conveniados, como os produtos da cesta básica.

09 – A esse respeito existe a Portaria SIT/DSST nº 03 de 01/03/2002 da Secretaria de Inspeção do Trabalho e Diretor do Departamento de Segurança e Saúde no Trabalho que baixa instruções para a execução do PAT e em alguns artigos deixam claro a utilização de cartões (tickets), *verbis*:

**Art. 6º É vedado à pessoa jurídica beneficiária:**

**I - suspender, reduzir ou suprimir o benefício do Programa a título de punição ao trabalhador;**

**II - utilizar o Programa, sob qualquer forma, como premiação; e,**

**III - utilizar o Programa em qualquer condição que desvirtue sua finalidade.**

**III - das Modalidades de Execução do Pat**

Art. 8º Para a execução do PAT, a pessoa jurídica beneficiária poderá manter serviço próprio de refeições ou distribuição de alimentos, inclusive não preparados, bem como firmar convênios com entidades que forneçam ou prestem serviços de alimentação coletiva, desde que essas entidades sejam credenciadas pelo Programa e se obriguem a cumprir o disposto na legislação do PAT e nesta Portaria, condição que deverá constar expressamente do texto do convênio entre as partes interessadas.

**Art. 10. Quando a pessoa jurídica beneficiária fornecer a seus trabalhadores documentos de legitimação (impressos, cartões eletrônicos, magnéticos ou outros oriundos de tecnologia adequada) que permitam a aquisição de refeições ou de gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais, o valor do documento deverá ser suficiente para atender às exigências nutricionais do PAT.**

Parágrafo único - Cabe à pessoa jurídica beneficiária orientar devidamente seus trabalhadores sobre a correta utilização dos documentos referidos neste artigo.

Art. 12. A pessoa jurídica será registrada no PAT nas seguintes categorias:

II - prestadora de serviço de alimentação coletiva:

**a) administradora de documentos de legitimação para aquisição de refeições em restaurantes e estabelecimentos similares (refeição-convênio);**

**b) administradora de documentos de legitimação para aquisição de gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais (alimentação-convênio).**

Parágrafo único - O registro poderá ser concedido nas duas modalidades aludidas no inciso II, sendo, neste caso, obrigatória a emissão de documentos de legitimação distintos.

10 – Pela análise acima entendo que o Poder Executivo quando da regulamentação do PAT, não excluiu essas formas de aquisição da alimentação do segurado, pelo contrário, regulamentou uma outra forma de aquisição de tais gêneros alimentícios, comparando-o a forma *in natura* que já existia na norma, não fazendo distinção alguma.

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

12 - E por ser considerado parcela paga *in natura*, e, não é passível de incidência pela contribuição previdenciária, independentemente da inscrição no PAT:

"O pagamento *in natura* do auxílio-alimentação, vale dizer, quando a própria alimentação é fornecida pela empresa, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não possuir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT" (EREsp 603.509/CE, Rel. Min. Castro Meira, 1ª Seção, DJ de 08.11.2004).

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

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

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

*NÃO-INCIDÊNCIA.*

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

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

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

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

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

2583/2585, e-STJ).

6. Recurso especial provido.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*(...)*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

15 - Diante da jurisprudência pacífica do STJ, como forma de adequação dos seus procedimentos ao entendimento daquele tribunal, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), editou o Parecer PGFN/CRJ nº 2.117/11, esclarecendo que, esteja ou não o empregador inscrito no PAT, o auxílio-alimentação pago *in natura* não ostenta natureza salarial e, portanto, não deve integrar a remuneração do trabalhador. Nessa manifestação, a PGFN recomendou a edição de Ato Declaratório. Vejamos:

*“PROCURADORAGERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso da competência legal que lhe foi conferida, nos termos do inciso II do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117 /2011, desta Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 24.11.2011, DECLARA que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que 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 de contribuição previdenciária”.*

*JURISPRUDÊNCIA: Resp nº 1.119.787SP (DJe 13/05/2010), Resp nº 922.781/RS (DJe 18/11/2008), EREsp nº 476.194/PR (DJ 01.08.2005), Resp nº 719.714/PR (DJ 24/04/2006), Resp nº 333.001/RS (DJ 17/11/2008), Resp nº 977.238/RS (DJ 29/11/2007).”*

16 - Assim, como reflexo legal do Parecer PGFN nº 2.117/11, a mesma PGFN editou o Ato Declaratório Executivo (ADE) nº 03/11, a seguir transcrito, publicando e reforçando seu entendimento sobre o tema, que vincula a atuação dos seus membros e da Receita Federal do Brasil (RFB), a saber:

*“Tributário. Contribuição Previdenciária. Auxílio-alimentação in natura. Não incidência. Jurisprudência pacífica do Egrégio Superior Tribunal de Justiça. Aplicação da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recursos e a desistir dos já interpostos.”*

17 - Na esteira deste raciocínio, este próprio C. Conselho vem estruturando sua jurisprudência, conforme julgado abaixo, proferidos no Ac. Nº Acórdão 9202-007.966 j. 18/06/2019, *verbis*:

*Ementa(s)*

*Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias*

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

*ALIMENTAÇÃO NA FORMA DE TICKET. PAGAMENTO IN NATURA. EQUIPARAÇÃO. CARÁTER INDENIZATÓRIO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.*

*O ticket-refeição mais se aproxima do fornecimento de alimentação in natura que propriamente do pagamento em dinheiro, não havendo diferença relevante entre a empresa fornecer os alimentos aos empregados diretamente nas suas instalações ou*

*entregar-lhes ticket-refeição para que possam se alimentar nos restaurantes conveniados.*

*Diante da máxima hermenêutica no sentido de que onde há a mesma razão de ser, deve prevalecer a mesma razão de decidir, deve ser mantido o entendimento acerca da não incidência das contribuições previdenciárias sobre a alimentação paga na forma de ticket, em razão do caráter indenizatório.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

19 – Outrossim, na mesma esteira e adotando como razões de decidir trecho do voto da I. Conselheira Rita Bacchieri, no Ac. 9202-007.430 j. 11/12/2018, *verbis*, com grifos no original:

*“Quanto a não incidência da contribuição sobre os valores pagos in natura podemos resumir o entendimento pacificado e vinculante (por força do art. 62, §1º, II, 'c' do RICARF), nos termos em que exposto no parecer da PGFN/CRJ nº 2.117/11:*

*Ocorre que o Poder Judiciário tem entendido diversamente, restando assente no âmbito do STJ o posicionamento segundo o qual o pagamento in natura do auxílio alimentação, ou seja, quando o próprio empregador fornece a alimentação aos seus empregados, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não constituir verba de natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT ou decorra o pagamento de acordo ou convenção coletiva de trabalho. Entende o Colendo Superior Tribunal que tal atitude do empregador visa tão somente proporcionar um incremento a produtividade e eficiência funcionais.*

*Referido parecer não se aplica ao caso concreto pois o mesmo utiliza a expressão in natura em seu sentido estrito (gênero alimentício), e conforme consta da peça recursal estamos diante de fornecimento de alimentação em pecúnia. Vale citar trechos da referida peça onde o Contribuinte afirma que o pagamento foi deito em espécie/dinheiro:*

*Mais a mais, servindo, igualmente, a desconstituir os levantamentos relativos aos Vales-transportes, não se pode olvidar que a recorrente, em verdade, se viu obrigada a substituir os vales aqui comentados por pecúnia, haja vista as inúmeras dificuldades trazidas pela sua operação comercial - bastante atípica, diga-se de passagem e os entraves impostos pelas companhias responsáveis pelo fornecimento dos papéis, especialmente as de transporte público, sobre as quais inexiste qualquer possibilidade de controle. Tais características devem ser levadas em consideração, por força dos princípios da proporcionalidade e razoabilidades.*

...

*Ademais, inobstante ter-se fornecido tais rubricas sob a forma de pecúnia em determinadas ocasiões, é certo que nenhuma delas vale alimentação/refeição e vale transporte se mostrou contraprestativa, ou seja, denotou o cumprimento de obrigação da contribuinte em relação ao trabalho prestado pelos empregados.*

*Independente do entendimento pacificado para o fornecimento in natura, filio-me a corrente de que o pagamento de auxílio alimentação por meio de vales, cartões ou tickets também não comporiam a base de cálculo da contribuição, nos termos do art. 28, §9º, "c" da Lei nº 8.212, de 1991.*

*Em uma análise ampla, realizando uma interpretação lógica da jurisprudência e das normas que regulamentam o Programa de Alimentação do Trabalhador PAT, entendo que devem ser considerados como pagos in natura as três modalidades de execução do programa previstas no art. 4º do Decreto nº 05/1991. Vejamos:*

*A Lei nº 8.212/91, quando trata da matéria, prevê entre as exceções do §8º do art. 28 que não integram o salário de contribuição, exclusivamente, a parcela a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social. A legislação previdência se limitou a reproduzir o art. 3º da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976 a qual originalmente trata dos efeitos do benefício sobre a tributação do Imposto de Renda. O citado art. 3º assim dispõe: "Não se inclui como salário de contribuição a parcela paga in natura, pela empresa, nos programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho."*

O Decreto nº 05/1991, o qual regulamenta com mais detalhes os requisitos de enquadramento no PAT, prevê que para a execução dos programas de alimentação do trabalhador, a pessoa jurídica beneficiária pode se valer de três modalidades de fornecimento de alimentação: i) manter serviço próprio de refeições, ii) distribuir alimentos e iii) firmar convênio com entidades fornecedoras de alimentação coletiva, sociedades civis, sociedades comerciais e sociedades cooperativas. O mesmo decreto reforça: "Nos Programas de Alimentação do Trabalhador (PAT), previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, a parcela paga in natura pela empresa não tem natureza salarial, não se incorpora à remuneração para quaisquer efeitos, não constitui base de incidência de contribuição previdenciária ou do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e nem se configura como rendimento tributável do trabalhador.

Vale citar a Portaria da Secretaria de Inspeção do Trabalho/Departamento de Segurança e Saúde no Trabalho nº 3/2002, que baixa instruções sobre a execução do Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) faz os seguintes esclarecimentos sobre as modalidades de fornecimento de alimentação:

Art. 8º Para a execução do PAT, a pessoa jurídica beneficiária poderá manter serviço próprio de refeições ou distribuição de alimentos, inclusive não preparados, bem como firmar convênios com entidades que forneçam ou prestem serviços de alimentação coletiva, desde que essas entidades sejam registradas pelo

Programa e se obriguem a cumprir o disposto na legislação do PAT e nesta Portaria, condição que deverá constar expressamente do texto do convênio entre as partes interessadas.

Art. 9º As empresas produtoras de cestas de alimentos e similares, que fornecem componentes alimentícios devidamente embalados e registrados nos órgãos competentes, para transporte individual, deverão comprovar atendimento à legislação vigente. (Redação dada pela Portaria nº. 61/ 2003)

Art. 10. Quando a pessoa jurídica beneficiária fornecer a seus trabalhadores documentos de legitimação (impressos, cartões eletrônicos, magnéticos ou outros oriundos de tecnologia adequada) que permitam a aquisição de refeições ou de gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais, o valor o documento deverá ser suficiente para atender às exigências nutricionais do PAT.

...

Art. 12. A pessoa jurídica será registrada no PAT nas seguintes categorias:

*I – fornecedora de alimentação coletiva:*

a) operadora de cozinha industrial e fornecedora de refeições preparadas transportadas;

b) administradora de cozinha da contratante;

c) fornecedora de cestas de alimento e similares, para transporte individual.

II – prestadora de serviço de alimentação coletiva:

a) administradora de documentos de legitimação para aquisição de refeições em restaurantes e estabelecimentos similares (refeição convênio);

b) administradora de documentos de legitimação para aquisição de gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais (alimentação convênio).

*Parágrafo único. O registro poderá ser concedido nas duas modalidades aludidas no inciso II, sendo, neste caso, obrigatória a emissão de documentos de legitimação distintos.*

*Se interpretarmos como fornecimento de parcela in natura apenas as duas primeiras modalidades citadas no Decreto nº 05/1991 (manter serviço próprio de refeições e distribuir alimentos), forçosamente, deveríamos concluir que apenas essas não comporiam o salário de contribuição.*

*O fornecimento de alimentação por meio de "documentos de legitimação" expedidos por empresas prestadoras de serviço de alimentação coletiva (vales, cartões e outros), ainda que haja a inscrição no PAT não estariam incluídos na exceção do art. 28, §9º da Lei nº 8.212/91 e do art. 3º da Lei nº 6.321/76.*

*Ocorre que não é isso o que acontece.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

“Art. 457. ....

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

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

.....

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

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

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

20 - No plano judicial, apenas a título de complementação o E. Tribunal Superior do Trabalho tem entendido pelo afastamento do caráter salarial de tal verba quando constatado também que há participação do empregado verbis:

RECURSO DE EMBARGOS REGIDO PELA LEI 13.015/2014. AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO. NATUREZA JURÍDICA. PARTICIPAÇÃO DO EMPREGADO. A Turma desta Corte não conheceu do recurso de revista interposto pelo reclamante, ao entendimento que o acórdão do Tribunal Regional está em consonância com a jurisprudência deste Tribunal Superior, no sentido de que não tem natureza salarial o auxílio-alimentação quando há participação do empregado no custeio. Diante do quadro fático descrito pelo Tribunal Regional, especialmente na parte em que fez constar que não há “qualquer notícia de que o benefício estivesse desassociado de descontos a título de refeições subsidiadas”, entende-se que, mesmo havendo a participação do empregado no importe de 2% do seu salário, o que pode corresponder a pequenos valores, está caracterizada a

*natureza indenizatória da parcela auxílio alimentação, consoante julgados de todas as Turmas deste Tribunal e desta Subseção. Recurso de embargos conhecido e desprovido." (E-RR-1643-68.2012.5.04.0023, Rel. Min. Augusto César Leite de Carvalho, SDI-1, DEJT 17/2/2017) (Grifei)*

*RECURSO DE REVISTA. AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO. COPARTICIPAÇÃO DO EMPREGADO NO CUSTEIO. NATUREZA JURÍDICA. O Regional consignou que, embora o reclamante tenha tido coparticipação no custeio do benefício de alimentação que lhe era fornecido, desde o início da sua concessão, esse fato não retira a natureza salarial da prestação. **Ocorre, porém, que a jurisprudência do TST entende que a alimentação fornecida de forma não gratuita pelo empregador, mediante desconto na remuneração do empregado, descaracteriza a natureza salarial da parcela.** Precedentes. Recurso de revista conhecido e provido." (RR- 274-11.2016.5.13.0003, Rel. Min. Dora Maria da Costa, 8ª Turma, DEJT 14/8/2017) Grifei*

21 - Assim, entendo que os valores fornecidos aos empregados na forma de vale-refeição ou vale-alimentação (ticket), não podem ser considerados como pagamento em dinheiro e não integram o conceito de remuneração e, por conseguinte, não devem compor o salário de contribuição dos segurados favorecidos para os específicos fins de incidência de contribuições previdenciárias.

22 – Portanto, pedindo vênias ao I. Relator entendo por negar provimento ao recurso da Fazenda nessa matéria.

### **Conclusão**

23 – Pelo exposto, conheço e nego provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional quanto ao auxílio alimentação.

(assinado digitalmente)  
Marcelo Milton da Silva Risso