



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



**Processo nº** 15586.000986/2010-31  
**Recurso** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9202-010.351 – CSRF / 2ª Turma  
**Sessão de** 23 de agosto de 2022  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL E CANEXUS QUIMICA BRASIL LTDA

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

OBRIGAÇÃO PREVIDENCIÁRIA ACESSÓRIA VINCULADA A OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. OMISSÃO DE FATOS GERADORES EM GFIP.

Uma vez que as questões relativas à incidência das contribuições previdenciárias e de terceiros foram decididas nos processos relacionados aos lançamentos das obrigações principais, o Auto de Infração pela omissão de fatos geradores em GFIP segue a mesma sorte.

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, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial, para que sejam considerados no cálculo da multa os valores relativos ao plano de assistência médico-hospitalar e odontológica destinado aos dependentes dos empregados; vencido o Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, que lhe deu provimento. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em negar-lhe provimento.

Nos termos do § 5º do art. 58 do Anexo II do RICARF, não participou do julgamento do Recurso Especial da Fazenda Nacional o Conselheiro Eduardo Newman de Mattera Gomes, tendo em vista que o Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa já havia proferido seu voto em sessão realizada em setembro/2021

(assinado digitalmente)  
Carlos Henrique de Oliveira – Presidente

(assinado digitalmente)  
Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Mauricio Nogueira Righetti, Joao Victor Ribeiro Aldinucci,

Eduardo Newman de Mattera Gomes, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração, Debcad nº 37.258.418-7, em virtude de a empresa ter apresentado Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, conforme previsto no inciso IV do **caput** e nº § 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/1991, nas competências 01/2006, 03/2006, 01/2007 e 03/2007.

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 20/31), a partir da análise de GFIP e GFIP retificadoras, constatou-se que não foram incluídos nessas guias os fatos geradores especificados a seguir:

### I - Segurados empregados:

- a) valores da despesa com cestas básicas (vale alimentação), fornecidas através de tíquete;
- b) plano de assistência médico-hospitalar e odontológica, destinado aos dependentes dos empregados;
- c) cobertura do prêmio de Seguro de Vida em Grupo dos empregados, fornecido pela empresa em desacordo com a legislação;
- d) pagamentos feitos pela empresa, verificados na escrituração contábil, relativos locação de imóvel residencial (aluguel) destinado à residência de empregado;
- e) 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:

- pagamentos feitos pela empresa, verificados na escrituração contábil, relativos locação de imóvel residencial (aluguel) destinado à residência de sócio-dirigente.

No mesmo procedimento fiscal foram efetuados lançamentos de obrigações principais (Processos nº 15586.000982/2010-53, 15586.000984/2010-42 e 15586.000983/2010-06) com recursos especiais submetidos a julgamento em 26/10/201.

Em sessão plenária de 16/08/2012 foi julgado o Recurso Voluntário da Contribuinte, prolatando-se o Acórdão nº 2803-001.773 (fls. 228/237), assim ementado:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

**INFORMAR FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS EM GFIP.**

Deixar de informar em GFIP os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias constitui infração ao artigo 32, Inciso IV, da Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela Lei nº 9.528/1997, e artigo 225, IV, do Decreto n. 3.048/1999.

**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 das sanções aplicadas com base no fornecimento de cestas básicas e vales/tíquetes alimentação (alimentação *in natura*) e em valores decorrentes de planos de assistência médica-hospitalar e odontológica pagos a dependentes dos empregados. 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. 238/255), visando rediscutir as seguintes matérias: **a) alimentação *in natura* (fornecimento de tíquete); e b) auxílio saúde para dependentes.**

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme despacho de fls. 256/261, 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 TÍQUETE)

#### 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 tíquetes 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 Tíquetes 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 tíquetes, 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 tíquete (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 exaustivamente 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. 264) e, em 14/06/2016 (fl. 380), ofereceu as Contrarrazões de fls. 380/395, 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 tíquete/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 tíquete, 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 tíquetes 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 tíquete, 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 tíquetes, 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 tíquete, 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 tíquete, mesmo sem a devida inscrição no PAT;
- No caso em concreto, o fornecimento ocorreu em tíquete (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 apresentou suas Contrarrazões, o Sujeito Passivo carrou aos autos o Recurso Especial de fls. 269/293 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. 760/763, 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

Assinto: Contribuições Sociais Previdenciarias

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 previdenciarias, 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 previdenciarias 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 investimento 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. 413/421), 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

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 tíquete); 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. Em vista disso, pugna-se pelo não conhecimento do apelo fazendário.

Ocorre que não há no acórdão recorrido, tampouco nas de provas dos 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

Em relação ao mérito, importa reiterar que o presente Auto de Infração refere-se a multa aplicada em virtude da não inclusão de fatos geradores de contribuições previdenciárias em GFIP.

Em casos como esse, a jurisprudência desta Câmara Superior de Recursos Fiscais é no sentido de ser justificável apenas a verificação do desfecho do julgamento dos processos relacionados às exigências dos tributos em si, tendo em vista que, por estar diretamente vinculado a essas exigências, ao auto de obrigação acessória deve ser replicado o resultado atribuído às obrigações principais.

De outra parte, a presente autuação decorreu de lançamentos de obrigações principais registradas sob os Debcad n.º 37.258.415-2 (Processo n.º 15586.000982/2010-53), n.º 37.258.416-0 (Processo n.º 15586.000983/2010-06) e n.º 37.258.421-7 (Processo n.º 15586.000984/2010-42), sendo que os recursos especiais relacionados a referidos processos foram objeto dos Acórdãos n.º 9202-010.024, n.º 9202-010.025 e n.º 9202-010.026, todos do dia 26/10/2021.

Pois bem.

No exame dos processos de obrigações principais os recursos interpostos pela Fazenda Nacional visavam o restabelecimento da autuação em relação ao auxílio alimentação fornecido por meio de tíquete e ao plano de assistência médico-hospitalar e odontológica destinado aos dependentes dos empregados. Contudo, o Colegiado entendeu por prover parcialmente o apelo, para restabelecer o lançamento somente em relação à segunda rubrica (plano de assistência médico-hospitalar e odontológica a dependentes).

Desse modo, seguindo o raciocínio de que o julgamentos das obrigações acessórias de não declarar em GFIP fatos geradores de contribuições previdenciárias deve seguir a sorte dos julgamentos das obrigações principais, deve o Recurso Especial da Fazenda Nacional ser parcialmente provido para que se considere no cálculo da multa os valores relativos ao **“plano de assistência médico-hospitalar e odontológica destinado aos dependentes dos empregados”**.

### **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.

As matérias admitidas a rediscussão restringem-se ao auxílio educação pago aos dependentes dos segurados empregados e à Participação nos Lucros ou Resultados, ou seja, o intento da ora Recorrente é que tais rubricas sejam excluídas do cálculo da multa por omissão de fatos geradores em GFIP.

Ocorre que por ocasião do julgamento das obrigações principais, objeto dos acórdãos citados acima, decidiu-se por negar provimento ao Recurso Especial da Contribuinte.

Assim, com base nos mesmos fundamentos suscitados no Recurso Especial da Fazenda Nacional, há que se negar provimento ao apelo do Sujeito Passivo.

### **Conclusão**

Por todo o exposto, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento parcial para que seja considerado no cálculo da multa os valores relativos ao plano de assistência médico-hospitalar e odontológica, destinado aos dependentes

dos empregados; e conheço do Recurso Especial da Contribuinte para, no mérito, nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)  
Mário Pereira de Pinho Filho