



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



**Processo nº** 16327.720307/2019-04  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2301-009.582 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 04 de outubro de 2021  
**Recorrente** ITAU SEGUROS DE AUTO E RESIDENCIA S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2014 a 31/10/2015

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA. REMUNERAÇÃO PAGA AOS SEGURADOS EMPREGADOS. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR. PAT. ALIMENTAÇÃO PAGA POR MEIO DE VALE OU TICKET CONSIDERADA COMO *IN NATURA*. ISENÇÃO. INSCRIÇÃO NO PAT.

Não integram o salário-de-contribuição os valores relativos a alimentação in natura fornecida aos segurados empregados, mesmo que a empresa não esteja inscrita no Programa de alimentação do Trabalhador PAT e que sejam pagas por meio de pecúnia, vale ou ticket.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das alegações referentes ao PLR pago a diretores em face da desistência, e na parte conhecida, dar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões as conselheiras Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Flávia Lilian Selmer Dias e Sheila Aires Cartaxo Gomes (presidente).

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Joao Maurício Vital, Wesley Rocha, Mônica Renata Mello Ferreira Stoll (suplente convocado(a)), Fernanda Melo Leal, Flávia Lilian Selmer Dias, Letícia Lacerda de Castro, Maurício Dalri Timm do Valle, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

### **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado pela recorrente ITAÚ SEGUROS DE AUTO E RESIDÊNCIA S.A., em face do Acórdão de impugnação n.º 04-49.965, proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento Campo Grande- MS (3ª Turma da DRJ/CGE), que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada.

O relatório fiscal encontra-se nas e-fls. 71/91 e diz respeito às contribuições sociais previdenciárias, no período de 04/2014 a 12/2015, contendo as contribuições devidas pela empresa à Seguridade Social e não recolhidas, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT e das contribuições destinadas a Terceiros, totalizando o valor total do crédito fiscal em R\$ 31.382.998,42, atualizados à época do lançamento.

O débito teve como origem os valores das remunerações a título de participação aos lucros paga aos administradores e vale alimentação pago aos empregados apurados em folhas de pagamentos e informações prestadas pelo sujeito passivo e não recolhidos.

Segundo transcrição dos trechos do relatório fiscal, verificou-se que a rubrica Participação nos Lucros de Administradores, foi paga e/ou creditada a administradores, diretores não empregados. Neste caso a rubrica passa a integrar o salário de contribuição, base de cálculo da contribuição previdenciária, por não estar em conformidade com a legislação. , A empresa remunerou seus administradores a título de PLA nos anos de 2014 e 2015. Os valores foram coletados nos sistemas internos da RFB, Folha de Pagamentos e declarações e informações do contribuinte.

Segundo a apuração fiscal citada, os fatos foram informados pelo seguinte:

36. Em resposta ao Termo de Início do Procedimento Fiscal o contribuinte informou no item 10, a respeito do Regulamento da Participação nos Lucros ou Resultados dos Administradores: "Não possuímos o documento discriminado "regulamento da participação nos lucros ou resultados dos administradores - PLA" para o período solicitado".

37. Os valores pagos a título de Participação nos Lucros a Administradores não foram tributados em relação às Contribuições Previdenciárias conforme pode-se constatar na mesma resposta do contribuinte ao TIPF em 28/11/2017 no item seguinte 11: "Esclarecemos que o tratamento fiscal dado à despesa de Participação nos Lucros de Administradores foi de não incidência das contribuições previdenciárias e, de adição na base do IRPJ e de dedução para a CSLL".

A base de cálculo referente à participação nos lucros atribuída aos administradores, desta rubrica foi apurada a partir da análise dos registros contábeis, das folhas de pagamentos e das planilhas apresentadas pelo contribuinte.

Já no que diz respeito ao vale refeição e vale alimentação, segundo o item 41. do relatório fiscal, no curso da auditoria fiscal realizada, foi constatado que o contribuinte efetuou pagamentos a seus Empregados sob a forma de vale-alimentação e vale-refeição. Na escrituração contábil, os valores referentes às despesas com refeição e alimentação são registrados nas contas 451173001 e 451171001.

Os pagamentos efetuados aos empregados a título de alimentação e refeição foram detectados através da análise das Folhas de Pagamentos fornecidas pelo contribuinte, referentes aos anos-calendário 2014 e 2015.

A decisão de primeira instância (e-fls. 479/514) manteve a autuação para essas rubricas, retificando a competência 04/2015, tendo em vista que a alíquota FAP - Fator Acidentário de Prevenção, em pesquisas no sistema de registros de GFIP na Receita Federal do

Brasil se confirmou a informação contestada, 1,1638 ao invés de 1,2785, passando essa parcela a ser considerada de R\$ 36.685,22, para R\$ 33.394,03.

Irresignada a recorrente apresentou Recurso Voluntário nas e-fls. 526/594, aduzindo, em apertada síntese o seguinte:

- i) Improcede a autuação sobre os pagamentos de PLR a administradores ou diretores não empregados, dado seu enquadramento na Lei no 10.101/00, na condição de trabalhadores, bem como, alternativamente, por se enquadrar na hipótese prevista no art. 152 da Lei das S.A;
- ii) A PLR autuada goza de imunidade por se enquadrar na legislação e cumprir os seus requisitos;
- iii) Alega que há violação ao princípio da isonomia, uma vez que a A interpretação equivocada e restritiva da Autoridade Autuante, reiterada pelo Acórdão Recorrido, implica tratamento tributário distinto entre contribuintes que se encontram na mesma situação, em decorrência de seu cargo ou função, em afronta à própria Constituição Federal, que veda dita distinção;
- iv) Aduz que os beneficiários da verba autuada são trabalhadores titulares do direito à PLR desvinculada da remuneração, na forma da Lei 6.404/76;
- v) Alega que não consta dos autos qualquer identificação ou acusação de inconsistência nos pagamentos a luz da Lei no 10.101/00 ou da Lei das S/A, restando inconteste o pleno atendimento dos comandos legais respectivos;
- vi) Segue afirmando que PLR paga a administradores e/ou diretores não empregados não integra a folha de salários – restrita a beneficiários com vínculo empregatício – e não consiste em rendimento do trabalho – contraprestação do trabalho –, estando, pois, fora da base de incidência prevista no art. 195, I, a, da CF;
- vii) Afirma que a PLR paga a administradores e/ou diretores não empregados não consiste em rendimento do trabalho;
- viii) Alega que o art. 24 do Decreto-lei no 4.657/42 (Lei de Introdução as normas do Direito Brasileiro – LINDB), incluído pela Lei no 13.655/18, observar a orientação exarada por seus órgãos de julgamento a época da ocorrência dos fatos geradores, sendo certo que eventual alteração da “jurisprudência administrativa” sobre a matéria não poderá ser adotada em desfavor do contribuinte;
- ix) Pede que, em caso não cancelada autuação, sejam afastadas a multa e juros de mora decorrentes do não recolhimento da Contribuição Previdenciária sobre os pagamentos autuados;
- x) Entende que caso não seja afastada a natureza remuneratória da PLR autuada, a sua não habitualidade afastaria a incidência da contribuição previdenciária.
- xi) No que diz respeito ao auxílio-alimentação concedido aos trabalhadores, aduz que há grande equívoco da Autoridade Fiscal de que o vale

alimentação concedido pela Recorrente, mediante cartões, não se enquadraria na hipótese do art. 28, § 9º, “c”, da Lei no 8.212/91, por não se tratar de fornecimento *in natura* de alimentação; alega que regularmente inscrita no PAT, desde 18/08/2010;

- xii)* Alega que a alíquota aplicada de 2% de GILRAT é descabida, tendo em vista que o foi comprovado o nível leve de acidentes do trabalho nos períodos autuados, e Por consequência, ha de ser cancelada a autuação de Contribuição RAT sobre os valores de Auxilio Alimentação autuados, ao período compreendido entre 04/2014 e 12/2015, considerando que a sua improcedência decorre da própria higidez do Auxilio Alimentação, especialmente quanto a isenção previdenciária a que faz jus. Contudo, ainda que mantida a autuação, haverá de ser revisado o lançamento da Contribuição RAT para aplicar a alíquota de RAT de 1% e não 2%;
- xiii)* Aduz que deve ser anulada a exigência da contribuição de terceiros, uma vez que não ha incidência de contribuição devida a terceiros sobre a folha de salários e demais remunerações pagas pelo contribuinte, haja vista não se tratar de materialidade elencada pela legislação, o que impõe a anulação ou, ao menos, revisão do lançamento vergastado;
- xiv)* Afirma que a base de cálculo adotada no lançamento de contribuição de terceiros viola o ordenamento jurídico e implica em indevida cobrança a maior, impondo a sua revisão, independentemente do mérito da improcedência da autuação sobre o Auxilio Alimentação pago aos empregados.

Diante dos fatos narrados, é o presente relatório.

## Voto

Conselheiro Wesley Rocha, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e aborda matéria de competência desta turma. Portanto, dele tomo conhecimento.

### **DA DELIMITAÇÃO DA LIDE**

**Conforme se constada da petição de e-fl. 668 houve desistência parcial do recurso, renunciando à rubrica PLR de diretores.**

Assim, passo a analisar da outra rubrica da autuação.

### **DO LANÇAMENTO FISCAL SOBRE VALE REFEIÇÃO E VALE ALIMENTAÇÃO**

Segundo a acusação fiscal, foi constatado que a contribuinte efetuou pagamentos a seus empregados sob a forma de Vale Alimentação e Vale Refeição. Tais pagamentos, conforme se demonstrará a seguir.

Alega a recorrente que os **pagamentos de Auxílio-Alimentação é realizado aos empregados por meio de Vale-Alimentação e Refeição**, mediante regular inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador (“PAT”), instituído pela Lei nº6.321/1976, sem adotar

“custeio compartilhado”, ou seja, não cobrando ou descontando da folha de pagamento qualquer valor dos empregados.

Alega que a recorrente “é considerada empresa fornecedora de alimentação coletiva, nos termos do art. 4º da Lei nº 6.321/1976 e do art. 4º do Decreto nº 05/1991, ratificados pela orientação do então Ministério do Trabalho, por meio do PAT Responde – Orientações, em especial na pergunta nº 15, bem como nos termos do art. 10 da Portaria da Secretaria de Inspeção do Trabalho nº 3, de 01.03.2002, vinculada ao MTE, que também estabeleceu a possibilidade de fornecimento de alimentação por meio de vales. Por consequência, **os pagamentos de Auxílio-Alimentação não se sujeitam à incidência previdenciária**, nos termos do art. 3º da Lei 6.321/1976 e do art.28, §9º, alínea “c”, Lei nº 8.212/1991”.

A fiscalização e decisão de piso desconsideraram os pagamentos dentro do campo de isenção uma vez que interpretaram que somente não há incidência de contribuições previdenciárias sobre o auxílio-alimentação que for pago *in natura* ao trabalhador, ou seja, quando o próprio empregador fornece a alimentação aos seus empregados, para consumo imediato no ambiente da empresa, ou se fornecida cesta básica para o empregado “levar para casa”. Quando o auxílio-alimentação for pago em pecúnia ou em outra forma a ela equiparável, não assume o caráter *in natura*, prevalecendo a natureza salarial da parcela a ele correspondente, incidindo, por conseguinte, as contribuições sociais previdenciárias.

Diferente da interpretação dada pela fiscalização, adoto as razões de decidir a declaração de voto do então conselheiro Fábio Piovesan Bozza, no processo n.º 11516.000765/2010-36, da qual de forma destacada, didática em conteúdo explicativo e muito bem fundamentado, entende por não incidir a rubrica em questão, nos seguintes termos:

“Além do art. 28, I da Lei nº 8.212/91, costuma-se invocar o §9º, “c” do mesmo dispositivo para justificar a cobrança da contribuição previdenciária (grifos são nossos):

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;

(...)

§ 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;

Ademais, as jurisprudências administrativa e judicial oscilam bastante, não havendo pacificação do tema.

No caso ora analisado, o Recorrente não forneceu alimentação “in natura” aos seus servidores, mas em pecúnia, conforme previsão constante de lei local:

Desde logo, deve-se afastar a possibilidade de, somente com base no teor da lei local, determinar a natureza jurídica da verba em comento. Em outras palavras, não é porque a lei local estatuiu que o auxílio-alimentação terá caráter indenizatório que este não configurará rendimento tributável e nem sofrerá incidência de contribuição previdenciária.

A determinação da incidência da contribuição previdenciária sobre o auxílio-alimentação passa, naturalmente, por duas etapas sucessivas. Primeiro, determinar se o seu pagamento deve compor a base de cálculo do tributo, nos termos da competência outorgada pela Constituição Federal de 1988, bem como da norma de instituição (Lei n.º 8.212/91). Segundo, estando a remuneração dentro do campo de incidência, se existe norma de isenção apta a excluí-la da respectiva tributação.

A análise da natureza do auxílio-alimentação, todavia, não ultrapassa a primeira etapa. A comprovação dessa conclusão exige o exame sob diversos aspectos.

**Primeiro aspecto:** a equivocada equiparação dos conceitos de “remuneração” existentes em diferentes áreas do Direito, como as searas tributária e trabalhista.

É importante inicialmente esclarecer que cada ramo do Direito possui princípios e institutos jurídicos próprios, com o intuito de oferecer soluções mais adequadas às suas questões. Em consequência, princípios, regras e valores que informam o Direito do Trabalho e o Direito Tributário não são, necessariamente, coincidentes.

Como todos os ramos jurídicos, o Direito Tributário também possui princípios e institutos jurídicos específicos, que não podem ser substituídos na solução dos problemas tributários. Por exemplo, a capacidade tributária passiva independe, no caso das pessoas naturais, da respectiva capacidade civil ou de achar-se a pessoa sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios; e, no caso de pessoa jurídica, de estar regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional (art. 126 do CTN). Trata-se de configuração jurídica elaborada para atender aos desígnios do Direito Tributário, diferentes dos escopos existentes no Direito do Trabalho, no Direito Privado ou no Direito Penal que, tal como o Direito Tributário, possuem conformações jurídicas próprias para regular referido aspecto.

É por esse motivo que Ruy Barbosa Nogueira afirma que “a autonomia dos ramos jurídicos, em vez de aparente desunião dentro do Direito, mostra que este é unívoco, ligado por princípios superiores e que a subdivisão em ramos decorre da adequação com que o engenho humano sabe se utilizar ou servir-se da multifária natureza das coisas” (*Curso de direito tributário*. 14ª ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 74-75).

Tendo isso presente, indaga-se: na determinação do conteúdo e do alcance de “remuneração” para fins de incidência das contribuições previdenciárias, deve-se necessariamente utilizar o conceito contido na legislação trabalhista (por exemplo, art. 457 e 458 da CLT) ?

A resposta é negativa.

Explica-se, transcrevendo inicialmente o conteúdo do parágrafo 11 do art. 201 da Constituição Federal de 1988, que trata da previdência social:

§ 11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei (incluído pela Emenda Constitucional n.º 20, de 1998)

Note que, para efeito de incidência previdenciária, duas verbas distintas devem ser somadas a fim de compor a base de cálculo: os ganhos habituais e o salário. Tal soma, por outro lado, não guarda identidade com a remuneração do empregado garantida pela legislação trabalhista. Pode até ser coincidente em muitos casos, mas nada impede que seja diferente em outros. Pode ser mais ampla ou mais restrita.

Essa interpretação fica mais clara quando o dispositivo agrega aos ganhos habituais as expressões “a qualquer título” (de forma a não os limitar àqueles direitos garantidos pelo Direito do Trabalho) e, mais importante, “nos casos e na forma da lei”. Por óbvio, a referência é feita à legislação específica da matéria tratada pela norma constitucional, que é a legislação previdenciária, não havendo por que atrelá-la necessariamente à legislação trabalhista.

Nesse sentido, a norma infraconstitucional de incidência previdenciária, além de não fazer a automática remissão à legislação trabalhista, apresenta um conceito próprio de “remuneração” em diversos dispositivos, a exemplo do art. 28, inc. I da Lei nº 8.212/91, consistente na totalidade dos rendimentos “destinados a retribuir o trabalho”:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição [*base de cálculo da contribuição previdenciária*]:

I - para o empregado e trabalhador avulso: 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;

Quando deseja fazer a remissão à legislação trabalhista, a legislação previdenciária o faz de forma expressa. Veja, por exemplo, o art. 28, § 9º da Lei nº 8.212/91, em seus vários incisos, quando usa a fórmula “de que trata o art. *tal* da CLT” ou “na forma do art. *tal* da CLT”. Ilustrativamente:

d) as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho-CLT;

g) a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT;

A diferenciação entre os conceitos de *remuneração* encontrados na legislação previdenciária e na legislação trabalhista é, ainda, encontrada na jurisprudência dos tribunais superiores, que oscila em relação à incidência previdenciária sobre determinados direitos assegurados pela legislação trabalhista, como o terço constitucional de férias, a gratificação natalina, o adicional noturno e o adicional de insalubridade.

Aliás, a questão envolvendo a incidência previdenciária sobre essas verbas está aguardando julgamento perante o Supremo Tribunal Federal, na sistemática de repercussão geral (RE 593.068, tema 163). No que se refere ao adicional de um terço sobre férias gozadas, há precedente do Superior Tribunal de Justiça afastando a incidência (RESP nº 1.230.957, de 2014, na sistemática dos recursos repetitivos). Já quanto aos adicionais noturno e de insalubridade, há precedente confirmando a incidência (RESP nº 1.358.281, de 2014, na sistemática dos recursos repetitivos).

Destarte, demonstra-se que, para fins de incidência previdenciária, o conceito de “remuneração” existente na legislação trabalhista não guarda *completa* similitude com a base de cálculo estatuída pela Lei nº 8.212/91.

**Segundo aspecto:** a natureza e a finalidade do auxílio-alimentação.

A alimentação, diferentemente do vale-transporte, não é uma obrigação legal imposta ao empregador. Isso não significa, contudo, relegar sua importância no contexto das relações entre o capital e o trabalho. Tanto assim que o fornecimento de alimentação, em suas diversas modalidades, tem sido objeto de negociação, individual ou coletiva, entre empregador e empregado.

A doutrina de Sérgio Ferreira Pantaleão bem enfatiza a significância deste aspecto ao afirmar o seguinte (os grifos são nossos):

É indiscutível que o fato [*fornecimento de alimentação*] não é apenas de uma questão legal ou não, mas da necessidade do próprio empregador que, num mercado competitivo e que preza pela qualidade e a necessidade de atender seus clientes em tempo cada vez mais curto, necessitam que os empregados se ausentem o menor tempo possível da atividade laboral.

Não obstante, se considerarmos que não há obrigação no fornecimento de alimentação por parte do empregador e se este tivesse a disponibilidade de dispensar seus empregados para fazer suas refeições nas próprias residências, ainda assim teria alguns inconvenientes como o tempo despendido pelo empregado (ida e volta), os riscos de acidente de trajeto, as intervenções familiares (problemas conjugais, doenças, afazeres e etc.) que poderiam dispersar a atenção no trabalho por parte do empregado e comprometer, conseqüentemente, o seu rendimento.

Portanto, embora não haja previsão legal da obrigatoriedade em fornecer a alimentação, o empregador que concede este benefício acaba se beneficiando também de duas grandes vantagens que são os incentivos fiscais e principalmente, a satisfação do trabalhador, que terá como preocupação, a melhoria do rendimento do seu trabalho e não como irá fazer ou deixar de fazer uma refeição com qualidade.

A concessão do benefício ao empregado, portanto, não tem por finalidade *remunerar o trabalho*, mas proporcionar o sustento do indivíduo para o desempenho do labor, aumentando sua produtividade e eficiência.

Esse caráter do auxílio-alimentação foi, inclusive, reconhecido no Parecer PGFN/CRJ nº 2.117/2011, conforme comentado abaixo.

**Terceiro aspecto:** o modo de prover o benefício.

A forma como o auxílio-alimentação é provida ao empregado – se “in natura”, em cartão, em “ticket” ou em pecúnia – não tem o efeito de alterar a sua natureza jurídica. A entrega “in natura” poderia ser preferível, já que haveria certeza do benefício oferecido e da respectiva qualidade (fornecimento de alimentação nutricionalmente adequada).

Aliás, é exatamente essa conduta por parte do empregador que o Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT, instituído pelo Governo Federal, busca promover: o fornecimento de alimentação nutricionalmente adequada ao trabalhador, especialmente o de baixa renda.

Isso não significa, todavia, que a concessão do auxílio-alimentação em pecúnia possa deixar de cumprir com tal função.

É claro que, em um debate envolvendo o fornecimento de benefício mediante a entrega de dinheiro, é inegável a preocupação com o desvio da sua finalidade ou com a fraude. Mas, na espécie, o que haveria o beneficiário de fazer? Deixaria de se alimentar para aplicar os recursos em fim diverso? Dificilmente. Afinal de contas, estamos diante de uma necessidade básica do ser humano, indelegável e inadiável (pelo menos não indefinidamente).

Sobre esse ponto, cumpre destacar o seguinte trecho do voto vencedor proferido pelo Ministro Luiz Fux, quando ainda compunha a 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, por ocasião do julgamento do Recurso Especial nº 1.185.685-SP, em 17/11/2011 (os grifos são nossos):

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. (...)

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.

É interessante notar que esse julgado não tratou especificamente do auxílio-alimentação pago em pecúnia, mas em vale ou “ticket”. Ainda assim, a sua ementa enaltece a

neutralidade de tratamento jurídico em razão da forma como o benefício é fornecido – se “in natura”, em vale ou em pecúnia –, refletindo o posicionamento do Supremo Tribunal Federal, em caso análogo, atinente ao pagamento de vale-transporte (Recurso Extraordinário nº 478.410, de 10/03/2010 – os grifos são nossos):

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.

Quarto aspecto: o alcance da exclusão da base de cálculo, prevista no art. 28, §9º, alínea “c” da Lei nº 8.212/91.

O mencionado dispositivo prevê o seguinte:

§ 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;

A meu ver, tal dispositivo não encerra uma norma de isenção.

Para haver norma de isenção, a concessão do auxílio-alimentação, sob qualquer forma, deveria estar dentro do campo de incidência previdenciária. Só a partir do preenchimento dessa condição a norma de isenção teria o efeito de desonerar o contribuinte do recolhimento do tributo. Quer dizer, primeiro deve-se verificar se o fato está dentro do campo de incidência da norma para, só depois, perquirir sobre a existência de norma isentiva.

Mas, como já visto, o auxílio-alimentação sequer traduz rendimento “destinado a retribuir o trabalho” (art. 28, I, Lei nº 8.212/91), não estando dentro do campo de incidência.

O dispositivo retrata, em essência, um preceito de *não-incidência*, de caráter meramente declaratório, também denominado de *isenção imprópria*. No sistema tributário nacional, existem diversos exemplos dessa espécie normativa, como a não-incidência do imposto de renda sobre as indenizações recebidas por acidente de trabalho, bem como sobre os bens adquiridos por herança ou doação, nos moldes dos incisos IV e XVI do art. 6º da Lei nº 7.713/88 (lembrando que, em sua literalidade, o dispositivo fala em “rendimentos isentos”).

Não obstante o caráter didático e elucidativo ostentado pelas normas declaratórias de não-incidência, distorções interpretativas podem ocorrer a partir do momento em que elas são indevidamente tomadas por normas de isenção.

Veja o próprio caso do art. 28, § 9º, alínea “c” em comento. Se a norma for considerada (erroneamente) como isenção, permitiria concluir que todo auxílio-alimentação que não for concedido na forma “in natura” e de acordo com o PAT estará, *a contrário senso*, sujeito à incidência previdenciária. Mas tal exegese contraria toda a lógica do sistema tributário, porque o trabalho hermenêutico inicia-se pelo fim (norma de isenção) e não pelo começo (norma de incidência). Ou seja, a partir da interpretação da exceção (art. 28, § 9º, “c”, norma supostamente isencional) chega-se ao conteúdo da regra (norma de incidência), via interpretação “a contrário senso”. *É o rabo abanando o cachorro.*

Outra evidência que afasta o caráter isencional da norma encontra-se estampado no Parecer PGFN/CRJ nº 2.117/2011. Em razão de reiteradas manifestações do Superior Tribunal de Justiça, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional acabou por reconhecer que o pagamento “in natura” do auxílio-alimentação, independentemente de o empregador estar ou não inscrito no PAT, não se submete à incidência da contribuição previdenciária, uma vez que a “atitude do empregador visa tão-somente proporcionar um incremento à produtividade e eficiência funcionais”.

Ora, se o art. 28, § 9º, alínea “c” da Lei nº 8.212/91 verdadeiramente retratasse uma isenção, não caberia excluir da condição para seu implemento a inscrição do empregador no PAT. Tal exclusão apenas enfatiza o caráter meramente declaratório dessa norma.

Em suma, por todas essas razões - e mais uma vez renovando às vênias aos que pensam em contrário -, entendo não assistir razão à fiscalização na constituição de crédito tributário sobre o valor do auxílio-alimentação fornecido pelo Recorrente, em pecúnia, a seus servidores.

Nessas circunstâncias, afasto a incidência das contribuições previdenciárias sobre a verba vale-refeição e vale-alimentação.

**Outro fator favorável à Contribuinte é que a empresa estava inscrita no PAT (documento de e-fl. 423), e isso traz um elemento positivo à empresa recorrente, tendo em vista estar dentro das regras e normas estabelecidas pelo Ministério competente que emite o certificado ao programa de alimentação estabelecido e realiza análise da empresa para que seja fornecida as alimentações aos seus empregados.**

**LANÇAMENTO FISCAL INCIDENTE SOBRE RUBRICAS DECORRENTES DOS FATOS****PRINCIPAIS**

Tendo em vista que este relator entendeu não ser devido a exigência das contribuições sociais previdenciárias sobre a rubrica vale-alimentação e vale-refeição, a exigência decorrente destes fatos à terceiros também devem ser canceladas, quais sejam: INCRA, salário-educação, bem como das exigência de GILRAT. As eventuais decorrentes da rubrica PLR devem ser mantidas, em razão da renúncia do recurso voluntário interposto.

**CONCLUSÃO**

Voto, portanto, por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não o conhecendo do lançamento quanto à verba PLR paga a diretores administradores, em face à desistência, para na parte conhecida DAR provimento, a fim de excluir da base de cálculo a rubrica vale-alimentação e vale-refeição, bem como as contribuições sociais de terceiros decorrentes dela.

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha  
Relator