



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



**Processo nº** 16327.721073/2019-12  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2301-010.477 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 09 de maio de 2023  
**Recorrente** BANCO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

**SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). REQUISITOS LEGAIS. PACTUAÇÃO ANTES DO INÍCIO DO PERÍODO AQUISITIVO.**

Para a exclusão, do salário de contribuição, dos valores pagos a título de participação nos lucros e resultados, é necessário que a pactuação do programa de metas, resultados e prazos tenha ocorrido antes de iniciado o período aquisitivo do benefício.

**SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. REMUNERAÇÃO PAGA AOS SEGURADOS EMPREGADOS. ALIMENTAÇÃO PAGA POR MEIO DE VALE OU TÍQUETE.**

Não integram o salário-de-contribuição os valores relativos a alimentação pagos aos segurados por meio de tíquete.

**SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. REMUNERAÇÃO PAGA AOS SEGURADOS EMPREGADOS. ALIMENTAÇÃO PAGA POR MEIO DE VALE OU TÍQUETE.**

Integram o salário de contribuição os valores pagos a segurados, título de alimentação, por meio de depósito bancário, ainda que previstos em convenção ou acordo coletivo.

**SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. SALÁRIO INDIRETO. SALÁRIO UTILIDADE. AUXÍLIO-MORADIA. ALUGUEL. EMPREGADO TRANSFERIDO.**

O auxílio moradia fornecido *in natura* pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distinta de sua residência é isenta da contribuição previdenciária quando atendidos os requisitos legais. A transferência do empregado para outra localidade implica a alteração do seu domicílio e, portanto, da sua residência. Configura salário indireto o pagamento de aluguel, IPTU e condomínio a empregado transferido, nos termos da CLT, para outra localidade.

**FUNDO ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO - FAP. QUESTIONAMENTO, RITO PRÓPRIO.**

A impugnação do FAP atribuído às empresas obedece a rito próprio, a tramitar no Ministério da Previdência Social, nos termos da legislação, sendo inadequada sua discussão o âmbito do contencioso administrativo fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a decadência e, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso para excluir do lançamento a incidência de contribuição previdenciária sobre Auxílio-Alimentação pago em *ticket*, vencido o relator, que deu provimento ao recurso, e a conselheira Fernanda Melo Leal, que deu parcial provimento para também considerar adequada a data da assinatura do instrumento de pactuação relativo ao ano de 2014. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro João Maurício Vital.

(documento assinado digitalmente)

Joao Maurício Vital – Presidente e redator

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Wesley Rocha, Flavia Lilian Selmer Dias, Fernanda Melo Leal, Maurício Dalri Timm do Valle, Joao Maurício Vital (Presidente). Ausente(s) o Conselheiro(a) Alfredo Jorge Madeira Rosa.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado pela recorrente BANCO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL S.A., em face do Acórdão de impugnação n.º 16-97.192, proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento São Paulo (SP) (13ª Turma da DRJ/SPO), que julgou improcedente a impugnação apresentada.

O relatório fiscal encontra-se nas e-fls 4.170/4.212 e diz respeito às contribuições sociais previdenciárias parte da empresa e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho GILRAT, bem como de contribuições destinadas a outras entidades e fundos denominados terceiros (Salário Educação e INCRA), no período de 01/01/2015 a 31/12/2015, totalizando o valor total do crédito fiscal em R\$ 200.552.142,26, acrescidos de juros e multa, atualizados à época do lançamento.

O débito teve como origem os valores das remunerações pagas aos segurados empregados, sobre as quais não foram recolhidas as devidas contribuições sociais:

a) **sobre Participação nos Lucros ou Resultados-PLR**, em desacordo com a legislação específica;

b) Sobre benefícios relativos à alimentação, sob a forma de **Auxílio Refeição e de Auxílio Cesta Alimentação**, concedidos em pecúnia e/ou por meio de cartões eletrônicos (Cartão Refeição e Cartão Alimentação) e

c) referentes a benefícios relacionados à moradia, correspondente ao **Auxílio Moradia** e à parcela do Imposto de Renda Retido na Fonte incidente sobre o Auxílio Moradia cujo ônus foi assumido pela empresa.

A cada período fiscalizado, foi apurando o seguinte:

- 1) Auxílio alimentação em pecúnia: 01/2015 a 13/2015;
- 2) Auxílio alimentação por meio de cartões: 01/2015 a 13/2015;
- 3) Auxílio moradia a empregados: 01/2015 a 12/2015;
- 4) Participação nos Lucros ou Resultados: 02/2015, 03/2015 e 11/2015; e
- 5) RAT ajustado (FAP): 01/2015 a 13/2015.

As respectivas remunerações também não foram declaradas em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, fato este corroborado por informação prestada pela empresa.

O Acórdão recorrido, consoante o REFISC, assim dispõe:

3. No Relatório Fiscal de fls. 4.170 e seguintes, a autoridade fiscal informa que os valores apurados de “Participação nos Lucros ou Resultados dos Empregados” foram obtidos de dados constantes de planilhas fornecidas pela empresa, contendo os pagamentos por beneficiário (formato Excel), confirmados com as respectivas folhas de pagamento, por amostragem, e contabilidade do sujeito passivo.

4. Já os valores apurados de Auxílio Refeição e de Auxílio Cesta Alimentação, concedidos em pecúnia e/ou mediante fornecimento de Cartões Refeição e Cartões Alimentação no período auditado, foram obtidos de dados constantes de planilha fornecida pela empresa, contendo os pagamentos consolidados por competência (formato Excel), com base nas notas fiscais de serviço emitidas pela empresa prestadora do serviço de fornecimento de cartões eletrônicos e na contabilidade do sujeito passivo.

5. Os valores apurados de “Auxílio Moradia”, bem como os valores da parcela do Imposto de Renda Retido na Fonte incidente sobre o Auxílio Moradia cujo ônus foi assumido pela empresa, também foram obtidos de dados constantes de planilha fornecida pela empresa (formato Excel) e confirmados com a folha de pagamento e contabilidade do sujeito passivo.

6. Quanto à **PLR**, esclarece que os pagamentos foram realizados com base nos seguintes instrumentos de negociação, conforme informação prestada pela empresa por meio de Carta datada de 12/03/2019 recebida em 26/06/2019:

a) **Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2014**, datada de 13/10/2014, celebrada com a Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro – CONTRAF, Federação Nacional dos Bancos – FENABAN e outras entidades;

b) **Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2015**, datada de 03/11/2015, celebrada com a Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro – CONTRAF, Federação Nacional dos Bancos – FENABAN e outras entidades;

c) **Acordo Coletivo de Trabalho, Aditivo à Convenção Coletiva de Trabalho 2014/2015**, datado de 31/10/2014, celebrado com a Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro - CONTRAF e outras entidades; e

*d) Acordo Coletivo de Trabalho, Aditivo à Convenção Coletiva de Trabalho 2015/2016, datado de 30/11/2015, celebrado com a Federação dos Trabalhadores e Trabalhadoras das Instituições Financeiras do Rio Grande do Sul - FETRAFI-RS e outras entidades.*

6.1. Analisando a periodicidade dos pagamentos, constatou-se o não atendimento ao disciplinado no § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101/2000, que expressamente vedaria o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de PLR em mais de duas vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a um trimestre civil.

6.2. Em virtude da existência de mais de um instrumento de negociação tratando sobre PLR para o mesmo período, foi necessário verificar quais instrumentos foram utilizados pelo contribuinte no pagamento da PLR aos seus empregados, bem como averiguar se houve compensação dos valores pagos com base em tais instrumentos. Assim, foram analisadas tanto as Convenções celebradas em 13/10/2014 e em 03/11/2015, com textos com a mesma estrutura, como os referidos Acordos, celebrados em 31/10/2014 e em 30/11/2015, com redações quase idênticas também.

6.3. Da análise, conclui a autoridade fiscal que os valores pagos com base nas Convenções Coletivas não são compensados com quaisquer outros instrumentos e, ainda que o fossem, só o seriam parcialmente, uma vez que há uma parcela de valor fixo não-compensável prevista na própria CCT. Ademais, a PLR Adicional prevista nos Acordos Coletivos de Trabalho (ACT) corresponde a um **valor extra**, pago além dos valores de PLR estabelecidos nas CCT de PLR, consoante disposto nos próprios ACT.

6.4. Ainda assim, o contribuinte foi intimado (Termo de Intimação Fiscal nº 01) para esclarecer se, na prática, ocorreu a compensação entre a Participação nos Lucros ou Resultados relativa às Convenções Coletivas e àquelas decorrentes dos Acordos Coletivos, tendo respondido, por intermédio de Carta DIR/SEGER 110/2019 CGS, datada de 25/06/2019, recebida em 26/06/2019, que: “Item 17 - Não houve compensação entre a PLR, CCT e ACT”.

6.5. Portanto, a empresa utiliza dois instrumentos contemplando os mesmos empregados, Convenção Coletiva e Acordo Coletivo, sendo que **somente uma das formas especificadas deve ser escolhida em comum acordo. Para a autoridade fiscal, havendo pagamentos de PLR com base em instrumentos distintos, referentes aos mesmo período, deve haver compensação entre eles.** (art. 3º, § 3º, da Lei nº 10.101/00).

6.6. Outrossim, entendeu a autoridade fiscal que **as duas Convenções Coletivas de Trabalho possuem vigência retroativa, pois não foram elaboradas antes do início do período a que se referem os lucros ou resultados, como exige a lei.** A Convenção Coletiva que trata da PLR relativa ao exercício de 2014 só foi assinada em 13/10/2014 e a que trata da PLR relativa ao exercício de 2015 só foi assinada em 03/11/2015.

7. Quanto ao **Auxílio Alimentação**, entendeu a autoridade fiscal que somente haveria isenção se o próprio empregador fornecesse a alimentação aos seus empregados, para consumo imediato no ambiente da empresa, ou se fornecida cesta básica para o empregado levar para casa. Essa seria a parcela *in natura* a que se refere a alínea *c* do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91. Portanto, não abarca o custeio da alimentação em pecúnia ou mediante vales, tíquetes ou cartões, independentemente de inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT. Tal entendimento encontra supedâneo na Solução de Consulta COSIT nº 288, de 26 de dezembro de 2018.

7.1. Destarte, a nova redação do § 2º do art. 457 da CLT, dada pela Lei nº 13.467/2017, que veda apenas o pagamento em dinheiro do auxílio alimentação e estabelece que para todas as outras formas de pagamento dessa verba não haverá incidência da contribuição previdenciária ou de qualquer outro encargo trabalhista,

aplicaria-se apenas da vigência da nova disposição legal, ou seja, 11 de novembro de 2017, conforme art. 58 da Instrução Normativa RFB n.º 971, de 13 de novembro de 2009, atualizado pela Instrução Normativa RFB n.º 1.867, de 25 de janeiro de 2019. No mesmo sentido, Solução de Consulta COSIT n.º 35, de 23 de janeiro de 2019.

7.2. No caso, **o fornecimento pelo contribuinte de benefício relativo à alimentação aos empregados foi pactuado nos referidos Acordos e Convenções Coletivas, na forma de Auxílio Refeição e de Auxílio Cesta Alimentação, por meio de cartões eletrônicos e também foi pago em espécie por meio de depósito em conta bancária dos empregados.** Os montantes mensais de auxílio alimentação, tanto pago em pecúnia quanto concedido mediante fornecimento de Cartões Alimentação e Cartões Refeição, no período fiscalizado foram apresentados pelo contribuinte.

8. Quanto ao **Auxílio Moradia**, ressalta a autoridade fiscal que, nos termos da alínea *m* do § 9º do art. 28 da Lei n.º 8.212/91, o pagamento a título de habitação só não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias se efetuado para o empregado “trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada” (texto da lei), ou seja, “**em lugares distantes dos centros habitacionais** ou que a prestação laboral exija deslocamento temporário e estada” (trecho do Relatório Fiscal com destaques conforme original).

8.1. Quantos às informações colhidas, relata que, intimado, por meio do item 20 do Termo de Intimação Fiscal n.º 01, a prestar esclarecimentos acerca da concessão do benefício relativo à moradia a seus trabalhadores, o contribuinte responde, por intermédio da Carta DIR/SEGER 110/2019 CGS, datada de 25/06/2019, conforme abaixo indicado:

*20 - Informar se é concedido benefício relativo a auxílio moradia aos funcionários. Em caso afirmativo:*

*a) Explicar, de forma pormenorizada, de que forma a empresa fornece o benefício em questão, informando quem faz jus ao benefício (quais cargos), esclarecendo por qual modo tal benefício é concedido, se por meio de pagamento em dinheiro, depósito em conta bancária, etc.*

*Havendo mais de um modo, especificar todos eles. Deve ser juntada documentação comprobatória.*

**Resposta:**

O auxílio moradia é pago a título de Programa de Residência para Gerentes e obedece a uma tabela limite (teto) estabelecida para cada localidade.

O Banco do Estado do Rio Grande do Sul S.A arca integralmente com o valor IRPF incidente sobre a verba de auxílio moradia paga a seus gerentes, não atribuindo aos empregados a responsabilidade pelo pagamento do tributo. Perante a Receita Federal, o tributo apurado sobre o auxílio moradia é vinculado ao seu empregado.

Informamos que o Banco aplica nos valores pagos a título de auxílio moradia o Art. 64 da Instrução Normativa RFB nº 1500, de 29 de outubro de 2014.

O Programa é extensivo aos empregados que exercem as funções de Superintendente Regional, Gerente Geral, Gerente Adjunto, Gerente de Câmbio, Gerente Comercial e para empregados nas funções de Gerente de Negócios e Gerente de Negócios Corporativos lotados, exclusivamente, fora do Estado do Rio Grande do Sul.

Posteriormente a aprovação da locação do imóvel, é remetida à Unidade de Gestão de Pessoas para cadastramento no Programa, uma via do contrato Locatício, com firma reconhecida em cartório, das assinaturas do locador e locatário, juntamente com as certidões negativas dos cartórios de registro de imóveis da localidade (inclusive cônjuge), a fim de comprovar a inexistência de imóveis de propriedade do empregado na localidade do centro de custo.

Os valores correspondentes ao aluguel, condomínio e IPTU, devem ser informados à Unidade de Gestão de Pessoas, pelo sistema, até quinta-feira anterior ao dia do vencimento do aluguel.

Os pagamentos relativos ao Programa de Residência para Gerentes são efetuados na conta corrente do empregado, sempre dentro do período estabelecido de 1º a 15 de cada mês.

Os valores limites de cada empregado beneficiado são controlados pelo próprio sistema. Em hipótese alguma é efetuado mais de um crédito relativo ao mesmo período.

b) *Apresentar os documentos que fundamentam a concessão desse benefício.*

**Resposta:**

Normativo e Regulamento do Programa de Residência para Gerentes seguem em anexo sob títulos: (Anexo: Item 20b).

- N2 e Regulamento do Programa de Residência.
- Resolução 3854 - Programa de Residência.

c) *Esclarecer se os valores do benefício em tela concedido, sob qualquer forma, aos trabalhadores da empresa são registrados em folha de pagamento. Em caso afirmativo, informar, **separadamente para cada tipo de benefício concedido**, todas as rubricas utilizadas indicando nome e código das mesmas.*

**Resposta:** Não, os valores pagos não são registrados em folha de pagamento

e) *Informar se sobre os valores dos benefícios concedidos foram recolhidas as contribuições previdenciárias e as para outras entidades e fundos. Em caso negativo, informar o fundamento jurídico-tributário utilizado pela empresa para o não recolhimento, apresentando documentação comprobatória.*

**Resposta:** Sim, foram recolhidas as contribuições previdenciárias e as para outras entidades e fundos

f) *Informar se os valores dos benefícios concedidos foram declarados em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP. Em caso negativo, informar o fundamento jurídico-tributário utilizado pela empresa para a não declaração, apresentando documentação comprobatória.*

Resposta: Sim, os valores dos benefícios foram declarados em GFIP. Neste caso, os pagamentos ficaram centralizados na Matriz e foi utilizado o código 13 como categoria do trabalhador para todos os pagamentos.

8.2. Segundo a autoridade fiscal, da leitura do Regulamento do Programa de Residência, aprovado pela Resolução n.º 3.854 de 24/03/2000, o benefício relativo ao auxílio moradia só é devido a **empregados**, fato inclusive corroborado pela empresa. No entanto, como destacado acima, a empresa informou que os valores do benefício em comento foram declarados em GFIP utilizando-se como categoria do trabalhador o código 13, que corresponde a código de contribuinte individual e não o código 01, relativo ao código de empregado, que seria o correto. Diante de tal incoerência, foi lavrado o Termo de Intimação Fiscal n.º 02, por meio do qual solicitamos no item 3 maiores esclarecimentos. Transcrevem-se abaixo excertos da intimação seguidos das respectivas respostas, destacadas em quadros, apresentadas pela empresa por intermédio da Carta DIR/SEGER 131/2019 CGS, datada de 01/08/2019

3 – (...)

c) (...)

i) *Esclarecer de forma pormenorizada e inequívoca o motivo dos trabalhadores que receberam o benefício em tela, sendo todos empregados e, portanto, pertencentes à categoria de “empregado - código 01” da GFIP, terem sido declarados com a categoria de “contribuinte individual - código 13” na GFIP.*

Resposta: Os trabalhadores que receberam o benefício eram todos empregados. Foram declarados no código de categoria de “contribuinte individual – código 13” em razão de terem sido pagos fora da folha de pagamento e, portanto, foi a maneira utilizada para a geração e importação do arquivo SEFIP.RE.

ii) *Verificamos que foram utilizados dois códigos de categoria do trabalhador nas GFIP para os mesmos empregados que fizeram jus ao benefício em questão, da seguinte forma: com relação aos valores do auxílio moradia foram informados com o código 13 –contribuinte individual e com relação a todas as demais verbas remuneratórias foram declarados com o código 01 – empregado. Informar se tal verificação é verdadeira*

Resposta: Sim, tal verificação é verdadeira.

d) *A cota patronal relativa às contribuições previdenciárias devida pela empresa sobre a **remuneração dos contribuintes individuais** (código de trabalhador 13 da GFIP) corresponde a 22,5% (FPAS) incidentes sobre o seu salário de contribuição. Por sua vez, a cota patronal devida sobre a **remuneração dos empregados** corresponde a 22,5% (FPAS) + alíquota do RAT Ajustado com 4 casas decimais + 2,7% (INCRA e Salário Educação-FNDE), todos incidentes sobre o salário de contribuição dos empregados.*

*Uma vez que os valores do benefício relativo ao auxílio moradia foram declarados em GFIP com o código de trabalhador 13 – contribuinte individual, mas de fato tais valores constituem remuneração de segurados empregados, indaga-se:*

i) *Foram recolhidas as contribuições previdenciárias devidas relativas ao RAT Ajustado equivalente a 4,7427 % incidente sobre os valores do auxílio moradia? Em caso afirmativo, apresentar documentação comprobatória do recolhimento. Em*

*caso negativo, esclarecer de forma pormenorizada e inequívoca o motivo de não ter sido efetuado o recolhimento.*

**Resposta:**

Não foram recolhidas as contribuições relativas ao RAT Ajustado (4,7427%) sobre os valores do auxílio moradia, pois o programa da SEFIP para declarados na categoria 13 não prevê este recolhimento.

*ii) Foram recolhidas as contribuições devidas para outras entidades e fundos equivalente a 2,7% (2,5% - FNDE + 0,2% - INCRA) incidente sobre os valores do auxílio moradia? Em caso afirmativo, apresentar documentação comprobatória do recolhimento. Em caso negativo, esclarecer de forma pormenorizada e inequívoca o motivo de não ter sido efetuado o recolhimento.*

**Resposta:**

Não foram recolhidas as contribuições devidas para outras entidades e fundos (2,5% - FNDE + 0,2% - INCRA) incidente sobre os valores do auxílio moradia, pois o programa da SEFIP para declarados na categoria 13 não prevê este recolhimento.

8.3. A despeito de a empresa ter informado que a moradia não transitava em folha de pagamento, observamos a existência da rubrica “OA1 – Valor Bruto Aux. Moradia” nas folhas de pagamento e, em razão do valor total dessa rubrica ser diferente do valor total do benefício em questão informado em planilhas apresentadas pela empresa durante a auditoria, por meio do item 3 do Termo de Reintimação Fiscal nº 01, solicitou-se justificativa da divergência, obtendo-se as seguintes respostas (Carta DIR/SEGER 150/2019 CGS, datada de 30/08/2019):

*a) Justificar o motivo da divergência dos valores apontada acima, apresentando documentação comprobatória.*

**Resposta:**

As divergências apontadas existem e são oriundas de inconformidades sistêmicas em razão de parametrizações equivocadas entre o sistema que gerencia o ressarcimento do auxílio moradia e o sistema da folha de pagamentos. O valor correto dos auxílios é o constante na coluna “F”, cabeçalho “Valor Bruto do Benefício Auxílio Moradia conforme Folha de Pagamento (rubrica OA1) AJUSTADO”, no montante de R\$ 18.599.315,06. O valor é ajustado, por termos efetuado correções das inconformidades sistêmicas relatadas no item 3D.  
Informamos que estamos providenciando as ações para saneamento definitivo destas inconformidades.

b) Responder se realmente todos os valores pagos relativos ao auxílio moradia foram declarados em GFIP, sem exceção.

**Resposta:** Nem todos valores pagos foram declarados em GFIP.

8.4. Entendeu a autoridade fiscal que como o Regulamento estipula que que a empresa deve arcar com o ônus do IRRF incidente sobre o valor do auxílio moradia, esse benefício constitui obrigação onerosa, habitualmente assumida pelo banco e, como tal, representa para o trabalhador uma vantagem de natureza salarial, já que, na ausência dele, teria o próprio trabalhador que arcar com o IRRF devido. Assim, o valor do IRRF correspondente à parcela do auxílio moradia que não foi retido dos empregados, constitui um “plus” salarial e por isso integra o salário de contribuição de cada um dos empregados.

8.5. Assim, não só os valores do auxílio moradia concedidos pelo contribuinte a seus empregados, mas também os valores do IRRF incidente sobre o auxílio moradia cujo ônus foi do banco, foram considerados como parcelas integrantes do salário de contribuição, estando sujeitos à incidência das contribuições previdenciárias correspondentes. Os valores totais dos benefícios concedidos aos segurados empregados relativos à moradia, considerando tanto o valor do auxílio moradia propriamente dito quanto o valor do IRRF respectivo, bem como os valores apurados pela auditoria, são apresentados no Demonstrativo – Auxílio Moradia – Remuneração.

Irresignada a recorrente apresentou Recurso Voluntário nas e-fls. 37.998/38.040, aduzindo, em apertada síntese o seguinte:

*i)* Decadência dos valores exigidos em fevereiro e março/2015, a título de pagamento de PLR/2014;

*ii)* Ausência de ofensa ao parágrafo 2º do art. 3º da Lei nº 10.101/00, uma vez que o valor pago pela Impugnante (ora Recorrente) em março/2015 trata-se de pagamento complementar ao valor de fevereiro/2015 ou, caso assim não se entenda, que houvesse apenas a tributação das parcelas excedentes (fora da periodicidade);

*iii)* Ainda, com relação à obediência à periodicidade, o pagamento realizado em novembro/2015 refere-se à antecipação da PLR do exercício de 2015;

*iv)* Possibilidade de adoção de mais de um instrumento de distribuição de lucros ou resultados sem a obrigatoriedade de compensar as obrigações de um instrumento com as obrigações previstas em outro;

*v)* Celebração do plano de PLR previamente ao término do exercício a que se refere (negociação prévia);

*vi)* Não incidência de contribuições previdenciárias sobre alimentação, uma vez que a concessão do auxílio-alimentação e das cestas-básicas em dinheiro não alteram a natureza assistencial do benefício;

*vii)* O auxílio moradia concedido temporariamente, para que o empregado exerça sua atividade em local distante ao de sua residência, não possui natureza remuneratória, motivo pelo qual, não pode integrar o salário de contribuição;

*viii)* Ilegalidade do Fator Acidentário de Prevenção (FAP) já que não individualizado por CNPJ; e

*ix)* Com relação ao valor do auto de infração, necessária a aplicação do limite legal das contribuições destinadas a Terceiros.

Diante dos fatos narrados, é o presente relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Wesley Rocha, Relator.

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

### **DA PRELIMINAR DE DECADÊNCIA**

Entende a recorrente que a PLR passa a ser devida apenas com a conclusão da prestação de serviços durante o exercício, ou seja, em 31/12/2014.

Quanto a esse item, acompanho a decisão de primeira instância um vez que de forma didática descreveu os fatos:

11. **Decadência.** Aduz a impugnante que teria ocorrido a decadência dos valores relativos ao pagamento de PLR nas competências 02 e 03/2015, pois o fato gerador teria sido a prestação de serviços nas competências janeiro a dezembro/2014 (PLR 2014).

11.1. Com a devida vênia, a construção elaborada na peça de defesa não se sustenta, pois **a PLR de 2014 passa a ser devida apenas com a conclusão da prestação de serviços durante o exercício, ou seja, em 31/12/2014.** Mesmo que aplicável a regra contida no art. 150, § 4º, do CTN, a fiscalização teria até 31/12/2019 para efetuar os lançamentos, sendo que **estes foram cientificados à impugnante em 09/12/2019.**

11.2. Note-se que as próprias condições para o pagamento e cálculo (apuração do lucro líquido, do número de empregados elegíveis, aprovação de propostas em assembleias, etc.) são posteriores às assinaturas, sendo que mesmo estas ocorreram apenas em 31/10/2014 (Acordo Coletivo) e 13/10/2014 (Convenção Coletiva), ou seja, **inviável considerar que já teria ocorrido antes o fato gerador sem se saber se há valor devido.**

11.3. Deveras, o fato gerador da obrigação tributária é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência (art. 114 do CTN). Outrossim, o art. 195, I, *a*, da CF estipula os limites constitucionais do fato gerador das contribuições previdenciárias da empresa, determinando que incidam sobre “a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados.” **No caso, antes de findo o exercício, nem há pagamento e nem há crédito, pois indefinido o próprio direito à remuneração.** Portanto, **só se cogita do fato gerador ocorrer com a mera prestação de serviço quando se tem, ao menos, o crédito jurídico,** senão não se tem completa “a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência” (art. 114 do CTN) e nem ocorridas “as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios” (art. 116, I, do CTN).

11.4. Portanto, inviável o pleito da impugnante de reconhecimento da decadência dos valores relativos ao pagamento de PLR nas competências 02 e 03/2015.

### **DO MÉRITO**

#### **DA AUTUAÇÃO FISCAL – PLR PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS**

Segundo consta do relatório fiscal, a autuação versa sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas a contribuintes individuais, não informadas em GFIP e sem o correspondente recolhimento da contribuição previdenciária devida, aplicando-se a alíquota de 20,0 % (vinte) por cento, conforme prescreve o artigo 22, inciso III, da Lei nº 8.212/1991, em decorrência, 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.

O artigo 28, Inciso III da Lei 8212/91 define o salário de contribuição:

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

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º .”

Assim dispõe o art. 28, § 9º, alínea j, da Lei nº 8.212/91:

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

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

Segundo a acusação fiscal, a Lei n.º 10.101/00 desvinculou da remuneração, não integrando o salário de contribuição, a participação nos lucros ou resultados recebidos somente pelos segurados empregados. Entretanto, a Lei 10.101/2000, disciplina as regras e requisitos para a distribuição de PLR aos segurados empregados, da qual passo analisar as acusações fiscais e os dispositivos que não teriam sido atendidos nesse formato de pagamento.

**a) CUMULAÇÃO DE INSTRUMENTOS (ACORDO E CONVENÇÃO COLETIVA SEM COMPENSAÇÃO)**

Quanto ao instrumento de negociação, o O artigo 2º da Lei 10.101/2000, assim dispõe:

Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

I - comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; (Redação dada pela Lei n.º 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

II - convenção ou acordo coletivo.

Art. 3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

**§ 3º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.**

Nessa infração, segundo consta a acusação fiscal, a recorrente não teria tido os instrumentos formais de negociação periódica, infringindo dispositivos da Lei n.º 10.101/2000.

Já a recorrente alega que o art. 3º, § 3º, da lei de regência, estabelece que os pagamentos “poderão” ser compensados com obrigações decorrentes de outros acordos ou convenções coletivas e não que “deverão”. Portanto, exprime possibilidade e não obrigatoriedade.

Como bem já descrito na decisão de piso, a **compensação** com pagamentos cumulativos **é uma faculdade**, desde que respeitada a periodicidade prevista no § 2º do art. 3º, da Lei n.º 10.101/00.

Portanto, nessa acusação, assiste razão a recorrente.

Contudo, a acusação fiscal cita que não houve ciência.

**b) Periodicidade dos pagamentos (mais de duas vezes no ano e em periodicidade inferior a um trimestre)**

O art. 3º, §2, da já citada Lei estabelece a periodicidade dos pagamentos:

Art. 3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

**§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil.**

Nesse item, a DRJ de origem entendeu que a recorrente teria cumprido a exigência legal, senão vejamos as razões de decidir:

12.6. Quanto à **periodicidade dos pagamentos**, alega a impugnante que, em julho de 2014, efetuou a migração de seu sistema de Folha de Pagamentos, sendo que o novo sistema ainda não estava preparado para efetuar os cálculos do pagamento da PLR de forma automática, ou seja, não havia uma parametrização de sistema com os regramentos contidos na Convenção Coletiva e Trabalho - CCT e Acordo Coletivo de Trabalho – ACT vigentes. Por esse motivo, efetuou o cálculo das parcelas devidas a título de PLR, para cada empregado, por meio de planilhas. Esse cálculo, praticamente manual, foi feito para a primeira parcela paga como antecipação ainda no ano de 2014. Já no que se refere à parcela residual, efetuada em fevereiro/2015, o pagamento foi calculado e efetuado pelo novo sistema (BRH), ou seja, foi efetivado com base em parâmetros extraídos da CCT e respectivo Aditivo. Contudo, após o pagamento efetuado em fevereiro/2015, evidenciou-se uma sobra contábil na provisão da PLR. E, em razão dessa sobra contábil, a impugnante revisou os parâmetros no sistema, apurando diferença a distribuir para aqueles empregados que não haviam alcançado o Teto Individual da Parcela Básica, previsto na CCT. Assim, para que cada empregado recebesse o valor a que tinha direito, e para evitar embates com o sindicato, a impugnante, na folha de março/2015, distribuiu o valor como um pagamento complementar aos empregados (“pequeno complemento”). Além disso, a própria legislação da PLR (Lei 10.101/2000) autorizaria o pagamento de complementos devidos aos empregados, pois determina, expressamente, que os instrumentos de negociação devem conter “*mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado*”. Nesse contexto, o equívoco cometido no cálculo da PLR, que motivou o complemento do pagamento em março/2015, nunca poderia ser considerado como fato impositivo à incidência de contribuições previdenciárias. Outrossim, como a parcela de 11/2015 refere-se ao PLR 2015, **não poderia ser contemplada na ofensa à periodicidade instituída na Lei nº 10.101/00 para a PLR de um mesmo ano.** Requer a tributação apenas das parcelas excedentes à periodicidade legal, conforme jurisprudência do CARF e MP 905/19. Assim, somente os pagamentos relativos à competência 03/2015 sofreriam incidência de contribuição previdenciária.

12.6.1. A tese da impugnante de que os pagamentos de 03/2015 constituem um “pequeno complemento” não se sustenta.

12.6.2. Com efeito, analisando o Auto de Infração, constata-se que a base de cálculo da PLR em 02/2015 foi de R\$ 30.991.405,03, enquanto que em 03/2015 foi de R\$ 6.463.196,83 (e de R\$ 79.757.103,69 em 11/2015, que já se refere ao PLR 2015). Ora, **não se trata de “pequeno complemento” nem pelo seu valor nominal (R\$ 6.463.196,83) e nem mesmo pelo seu valor relativo, já que corresponde a mais de 20% do valor pago no mês anterior.**

12.6.3. Ademais, **não há na defesa nenhuma demonstração de que efetivamente se tratava de um complemento (não há um único exemplo na defesa)**. Portanto, não merece acolhimento o inconformismo da impugnante quanto à parcela 03/2015.

12.6.4. Quanto ao argumento de que **a parcela de 11/2015 refere-se ao PLR 2015 e, portanto, não poderia ser contemplada na ofensa à periodicidade** instituída na Lei n.º 10.101/00 para a PLR de um mesmo ano, tem-se que **a lei não faz tal distinção**, estabelecendo como base da periodicidade o ano e o trimestre civil e não o período-base ou exercício de apuração do pagamento.

**12.6.5.** Por fim, pleiteia a **tributação apenas das parcelas excedentes à periodicidade legal**, conforme **jurisprudência do CARF e MP 905/19**. Assim, somente os pagamentos relativos à competência 03/2015 sofreriam incidência de contribuição previdenciária.

**12.6.6.** A referida Medida Provisória foi revogada pela Medida Provisória n.º 955/2020, ou seja, não se encontra em vigência. Ademais, **embora a impugnante invoque a aplicação do art. 106, II, do CTN, que determina a aplicação da lei a fato pretérito quando deixar de defini-lo como infração, constava de seu art. 53 que o art. 48, na parte que alterava o art. 2.º da Lei n.º 10.101/00, inclusive quanto aos efeitos da “inobservância da periodicidade”, somente passaria a produzir efeitos “quando atestado, por ato do Ministro de Estado da Economia, a compatibilidade com as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da Lei de Diretrizes Orçamentárias e o atendimento ao disposto na Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000, e aos dispositivos da Lei de Diretrizes Orçamentárias relacionados com a matéria”**. Considerou, acertadamente, que se tratava de renúncia fiscal. **Como tal ato não foi emitido, o dispositivo não entrou em vigor. Sendo assim, não há como invocar a incidência do art. 106, II, do CTN.**

**12.6.7.** De toda a sorte, entendo que, **por outra razão, o pleito poderia ser acatado. Especificamente quanto ao desrespeito à periodicidade legal, temos que o vício pode se reportar à formulação do plano, que prevê pagamentos, por exemplo, em três parcelas no mesmo ano civil, ou pode se referir à execução do plano, ou seja, a formulação atende à periodicidade legal, mas quando foi efetuado o pagamento, ele transgride o pacto e, conseqüentemente, a legislação. Assim, parece-nos adequado que se o plano ofende a lei, ele passa a ser desconsiderado inteiramente.**

**12.6.8.** No entanto, se a formulação atende aos requisitos da lei, não é o plano que é elaborado em ofensa à lei, mas, quando muito, a sua execução. No caso, o pagamento excedente é que deixa de cumprir a lei e não o plano tal como pactuado.

**12.6.9.** Daí que em hipóteses como a dos autos, em que a ofensa apontada não consta dos instrumentos formulados, mas de uma execução ilegal, não se deve desconsiderar integralmente o plano, formulado sob o enfoque da periodicidade, em respeito à legislação, mas apenas os pagamentos que transbordem as limitações legais.

**12.6.10.** Tal conclusão, na linha argumentativa do voto, no entanto, não tem o condão de alterar o lançamento pois, mesmo quanto aos

**pagamentos que não excederiam os limites legais da periodicidade, como se verá a seguir, violaram a lei quanto à necessidade de pactuação prévia.**

**c) Data assinatura (pactuação prévia).**

Nesse tópico destaca-se o conhecimento sobre programas de metas, resultados e prazos, **pactuados previamente, em consonância com o § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/00.**

Sabe-se que basta apenas um requisito descumprido para que seja desnaturalizado a PLR. Nesse item a DRJ de origem expos:

**12.7. Data assinatura (pactuação prévia).** Quanto à data da assinatura a impugnante alega a inexistência de exigência legal de assinatura do plano antes de iniciado o período de apuração. A lei exige apenas a negociação prévia, sendo que no caso as métricas eram de amplo conhecimento dos trabalhadores, conforme docs. 03 e 07. A condição pactuada foi o resultado positivo (lucro), sendo distribuído 15% do lucro líquido do exercício.

12.7.1. Efetivamente não há condicionamento legal à pactuação previamente ao período de apuração. No entanto, o § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/00 refere-se a “programas de metas, resultados e prazos, **pactuados previamente**”. A questão que se coloca o quanto antes do final do exercício considera-se pacto prévio, na medida em que a PLR foi formulada pelo constituinte e disciplinada pelo legislador, sempre tendo em vista o incentivo à produtividade.

(...)

12.7.13. No caso em apreço, a autoridade fiscal esclarece que os pagamentos foram realizados com base na **Convenção 2014**, datada de **13/10/2014**; na **Convenção 2015**, datada de **03/11/2015**, no **Acordo 2014/2015**, datado de **31/10/2014**; e no **Acordo 2015/2016**, datado de **30/11/2015**.

12.7.14. Entendo que nenhum dos documentos é suporte adequado a defender o respeito às disposições do § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/00, ainda que se alegue que as metas haviam sido pactuadas em negociações iniciadas no exercício anterior, em relação às quais os empregados tinham amplo conhecimento, inclusive porque as metas já viriam sendo previamente fixadas em outros anos. Deveras, **não há como concluir que houve pactuação prévia**, se a **assinatura** do instrumento ocorre **no mesmo mês do pagamento**, como no caso da **PLR 2015** (Acordo assinado em 30/11/2015 e Convenção em 03/11/2015).

12.7.15. De forma semelhante, em relação à **PLR 2014, paga em 02 e 03/2015**, tem-se que o **período de apuração encerrou-se** em 31/12/2014, ou seja, **não muitos dias após a assinatura** dos instrumentos (Acordo assinado em 31/10/2014 e Convenção em 13/10/2014). Destarte, **não há como se vislumbrar que houve a pactuação prévia** pretendida pela lei, ou seja, aquela que, **ao menos potencialmente, incentiva a produtividade.**

**12.8.** Diante do exposto até aqui, **entendo que assiste razão à impugnante quanto à possibilidade legal de cumulação de instrumentos** (Acordo e Convenção Coletiva sem compensação) **e quanto à possibilidade de tributação apenas das parcelas excedentes à periodicidade legal** (no caso em que os instrumentos foram corretamente formulados, mas incorretamente aplicados). **Todavia, no caso, os instrumentos não foram pactuados previamente no sentido da lei, ou seja, não foram acordados em tempo razoavelmente**

**antecedente para que se vislumbrasse incentivo à produtividade (pactuação prévia).**

Já conforme a Recorrente, as métricas por ela utilizadas eram de amplo conhecimento dos trabalhadores, já que utilizadas em instrumento anteriores (Docs. 03 a 07 da impugnação):

“Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em **2013**

**CLÁUSULA 1ª PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (P.L.R.)**

Ao empregado admitido até 31.12.2012, em efetivo exercício em 31.12.2013, convencionou-se o pagamento pelo banco, até 03.03.2014, a título de “PLR”, até 15% (quinze por cento) do lucro líquido do exercício de 2013, mediante a aplicação das regras estabelecidas nesta cláusula:

(...)

Parágrafo Quarto: O banco que apresentar prejuízo no exercício de 2013 (balanço de 31.12.2013) estará isento do pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados.

Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em **2014**

**CLÁUSULA 1ª PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (P.L.R.)**

Ao empregado admitido até 31.12.2013, em efetivo exercício em 31.12.2014, convencionou-se o pagamento pelo banco, até 02.03.2015, a título de “PLR”, até 15% (quinze por cento) do lucro líquido do exercício de 2014, mediante a aplicação das regras estabelecidas nesta cláusula:

(...)

Parágrafo Quarto

O banco que apresentar prejuízo no exercício de 2014 (balanço de 31.12.2014) estará isento do pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados.

Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em **2015**

**CLÁUSULA 1ª PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (P.L.R.)**

Ao empregado admitido até 31.12.2014, em efetivo exercício em 31.12.2015, convencionou-se o pagamento pelo banco, até 01.03.2016, a título de “PLR”, até 15% (quinze por cento) do lucro líquido do exercício de 2015, mediante a aplicação das regras estabelecidas nesta cláusula:

(...)

Parágrafo Quarto

O banco que apresentar prejuízo no exercício de 2015 (balanço de 31.12.2015) estará isento do pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados.”

Segundo a recorrente:

26. Em outras palavras, os empregados da ora Recorrente tinham total ciência de que o recebimento da PLR estava condicionado ao resultado positivo (lucro), sabendo que seria distribuído, nessa hipótese, até 15% (quinze por cento) do lucro líquido do exercício

27. Ademais, sob a ótica da possível caracterização de prejuízo aos trabalhadores, torna-se necessário esclarecer que as regras foram amplamente divulgadas pela Recorrente, o que, por certo, elimina a hipótese de qualquer dano eventualmente gerado aos colaboradores em razão da assinatura do plano ter ocorrido no curso do período de apuração.

28. Do contrário, o sindicato jamais teria validado o acordo de PLR. Por óbvio que as negociações e a divulgação das regras e metas ocorreram ao longo do período de apuração.

29. Afinal, certo é que a legislação estabelece que os programas de PLR devem ter “programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente” à distribuição da PLR, sem, contudo, fixar qualquer outro tipo de restrição com relação ao prazo para a definição das regras do plano no curso do período de apuração do PLR.

A contribuinte, cita-se vários precedentes.

Conforme, se verifica dos planos do PLR acima, todos repetiram os anos-calendário anteriores e estão em acordo com as convenções coletivas ajustadas com sindicato. Logo, não se pode afirmar que não poderiam aproveitados.

Essa Turma já teve oportunidade de decidir sob o mesmo tema, a respectiva condição no processo 16682.721100/2012-23, 06 de junho de 2018, assim ementado:

“CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). REQUISITOS LEGAIS. DATA DE ASSINATURA DO ACORDO EM PERÍODO POSTERIOR.

**A assinatura do acordo de PLR após início do período de referência não constitui motivo suficiente para a descaracterização da natureza da verba, principalmente quando se reproduz os mesmos critérios de aferição dos resultados adotados em acordos de períodos anteriores.**

Sob esse prisma, entendo que a regra clara e objetiva assimilada por todos os acordos pactuados anteriormente, e que faltou apenas a formalização da assinatura no fiscalizado, não teria o condão de descaracterizar ou desnaturalizar por completo a PLR.

Assim, entendo que a PLR cumpriu os requisitos necessários e legais, e conforme se observa dos autos, a PLR não possui natureza salarial.

Assim, afasto a exigência sobre essa rubrica.

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

foi constatado que o contribuinte efetuou pagamentos a seus Empregados sob a forma de Vale Alimentação, Vale Refeição e em alguns casos de forma pecuniária, nos termos apurados pela fiscalização, conforme relatório fiscal:

3.4 Os valores apurados de Auxílio Refeição e de Auxílio Cesta Alimentação, concedidos em pecúnia e/ou mediante fornecimento de Cartões Refeição e Cartões Alimentação no período auditado, foram obtidos de dados constantes de planilha fornecida pela empresa, contendo os pagamentos consolidados por competência (formato Excel), com base nas notas fiscais de serviço emitidas pela empresa prestadora do serviço de fornecimento de cartões eletrônicos e na contabilidade do sujeito passivo.

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.

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.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) já pacificou que, ainda que houvesse o descumprimento de formalidade de adesão ao PAT, por si só, não afastaria a isenção referente à contribuição social previdenciária que incidiria sobre dito auxílio-alimentação se pago "*in natura*". Tratam-se de decisões vistas nos EREsp 603.509/CE; REsp 1.196.748/RJ; AgRg no REsp 1.119.787/SP; AgRg no AREsp 5.810/SC; AgRg no REsp 1.426.319/SC; REsp 827.832/RS; REsp 1.467.236/CE e RESP 977.238/RS, deste último, transcrevo excerto: A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento no sentido de que o pagamento *in natura* do auxílio-alimentação, isto é, quando a própria alimentação é fornecida pela empresa, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não constituir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT.

Nessa perspectiva, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) editou o Ato Declaratório nº 03, de 20 de dezembro de 2011, aprovado pelo Ministro da Fazenda, dispensando a apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, contemplando discussão acerca da incidência de contribuições sociais previdenciárias sobre o auxílio alimentação concedido *in natura*, independentemente de inscrição do fornecedor no PAT, nestes termos:

Ato Declaratório PGFN nº 3, de 2011: A PROCURADORA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso da competência legal que lhe foi conferida, nos termos do inciso II do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011, desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 24/11/2011, declara que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexistam outros fundamentos relevantes: "nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento *in natura* do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária". JURISPRUDÊNCIA: Resp nº 1.119.787-SP (DJe 13/05/2010), Resp nº 922.781/RS (DJe 18/11/2008), EREsp nº 476.194/PR (DJ 01.08.2005), Resp nº 719.714/PR (DJ 24/04/2006), Resp nº 333.001/RS (DJ 17/11/2008), Resp nº 977.238/RS (DJ 29/ 11/ 2007)

Ainda, da AGU Parecer nº 01/2022 – CONSUNIAO/CGU/AGU, destaca que os valores de auxílio-alimentação recebidos pelos trabalhadores na forma de tíquetes, cartões ou vales-alimentação não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária, mesmo antes da vigência da Reforma Trabalhista (Lei n. 13.467/2017).

Portanto, o auxílio-alimentação na forma de tíquetes ou congêneres, mesmo antes do advento do §2º do art. 457, já não integrava a base de cálculo da contribuição previdenciária, nos termos do caput do art. 28 da Lei 8.212/1991”.

O Referido parecer é vinculante desde 23/02/2022, após ser aprovado pelo Presidente da República, **cujo o posicionamento deverá ser observado por todos os órgãos do Poder Executivo Federal.**

Registra-se que os entendimentos sobre a questão vincula as decisões deste Conselho, e é de aplicação obrigatória, conforme preceitua o art. 62, §1º, inciso II, alínea “c”,

do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015.

Assim, entendo que devem ser afastada da base de cálculo as obrigações acessórias que trata das parcelas *in natura*.

Quanto ao pagamento de refeição em pecúnia, em razão da sua natureza alimentar, adoto as razões de decidir conforme 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 n.º 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 n.º 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 consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei (incluído pela Emenda Constitucional nº 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? Difícilmente. 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 de natureza alimentar, considerada *in natura*.

#### AUXÍLIO MORADIA A EMPREGADOS:

Nesse item a legislação previdenciária, em seu artigo, O art. 28, § 9º, alínea “m”, da Lei 8212/91, o seguinte

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

(...)

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

(...)

*m)* os valores correspondentes a transporte, alimentação e **habitação** fornecidos pela empresa ao empregado contratado para **trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada**, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)(g.n.)

Em seu recurso a reente alega que o benefício é concedido com verdadeira natureza indenizatória, na medida em que é pago apenas com a finalidade de possibilitar a prestação de serviços sem que o empregado tenha prejuízos oriundos da saída temporária de sua residência para localidade distante daquela para a qual foram contratados. Segundo ela, os gerentes da Recorrente são transferidos por necessidade de serviço e não dispõem de imóvel próprio na localidade em que irão habitar temporariamente, o auxílio-moradia é concedido com o

intuito de compensar o gasto adicional suportado pelo empregado, o que externa a natureza indenizatória do auxílio e, como consequência, afasta a incidência das contribuições previdenciárias (Doc. 12 da Impugnação apresentada).

(..)

conforme se depreende do Regulamento interno da ora Recorrente, o auxílio moradia é concedido somente para seus gerentes, quando são deslocados, temporariamente, para prestar serviço em local distante ao de sua residência. Tal característica é facilmente comprovável pelos e-mails acostados aos autos (Docs. 13 a 17 da Impugnação), em que os empregados solicitam o referido auxílio, após comprovarem que não possuem residência nos locais designados para a prestação de serviço

A recorrente aduz que aplica os valores de auxílio moradia com base no art. 64, da Instrução Normativa 1.500, de 2014 da RFB.

A contribuinte respondeu uma série de perguntas e respostas à fiscalização, referente ao tema, e possui Regulamento do Programa de Residência, aprovado pela Resolução nº 3.854 de 24/03/2000, do Banco, que assim dispõe:

Artigo 2º - O Programa é extensivo, tão somente, aos empregados que exercem as funções de Gerente-Geral, Gerente Adjunto e Gerente de Câmbio das Agências localizadas no interior do Estado do Rio Grande do Sul e as funções de Gerente-Geral, Gerente Adjunto, Gerente de Câmbio e Gerente de Negócios no Distrito Federal e em outros Estados, bem como aos Superintendentes Regionais, exceto o da Superintendência Grande Porto Alegre.

(...)

Artigo 6º - Cumpridos os critérios estipulados nos artigos e parágrafos antecedentes, o auxílio-moradia corresponderá ao valor do aluguel mais taxa de condomínio e IPTU, excluídas quaisquer outras despesas

Com isso, verifica-se que o **pagamento das verbas aluguéis, IPTU e condomínios**, denominada auxílio-moradia, só estará excluído do salário de contribuição quando fornecido pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada.

Há comprovação de que o auxílio moradia fornecido pela Contribuinte se dava *in natura*, ou seja, através do pagamento de aluguel, IPTU e condomínio, para seus funcionários gerentes que eram deslocados fora do Estado do Rio Grande do Sul. O relatório não cita que empregados/gerentes foram beneficiados em unidades do Banco dentro do Estado, conforme e-fl. 4204, e seguintes do relatório fiscal:

“Posteriormente a aprovação da locação do imóvel, é remetida à Unidade de Gestão de Pessoas para cadastramento no Programa, uma via do contrato Locatício, com firma reconhecida em cartório, das assinaturas do locador e locatário, juntamente com as certidões negativas dos cartórios de registro de imóveis da localidade (inclusive cônjuge), a fim de comprovar a inexistência de imóveis de propriedade do empregado na localidade do centro de custo.

Os valores correspondentes ao aluguel, condomínio e IPTU, devem ser informados à Unidade de Gestão de Pessoas, pelo sistema, até quinta-feira anterior ao dia do vencimento do aluguel.

Os pagamentos relativos ao Programa de Residência para Gerentes são efetuados na conta corrente do empregado, sempre dentro do período

estabelecido de 1º a 15 de cada mês. Os valores limites de cada empregado beneficiado são controlados pelo próprio sistema. Em hipótese alguma é efetuado mais de um crédito relativo ao mesmo período”.

Ocorre que a fiscalização identificou que os pagamentos e recolhimentos foram feitos com base em GFIPS de contribuintes individuais, e não como segurados empregados:

Com isso, 6.14 Da leitura do Regulamento do Programa de Residência, aprovado pela Resolução n.º 3.854 de 24/03/2000, o benefício relativo ao auxílio moradia só é devido a **empregados**, fato inclusive corroborado pela empresa. No entanto, como destacado acima, a empresa informou que os valores do benefício em comento foram declarados em GFIP utilizando-se como categoria do trabalhador o código 13, que corresponde a código de contribuinte individual e não o código 01, relativo ao código de empregado, que seria o correto. Diante de tal incoerência, foi lavrado o Termo de Intimação Fiscal n.º 02, por meio do qual solicitamos no item 3 maiores esclarecimentos. Transcrevem-se abaixo excertos da intimação seguidos das respectivas respostas, destacadas em quadros, apresentadas pela empresa por intermédio da Carta DIR/SEGER 131/2019 CGS, datada de 01/08/2019:

Instada a responder esse fato, a recorrente assim se manifestou:

*i) Esclarecer de forma pormenorizada e inequívoca o motivo dos trabalhadores que receberam o benefício em tela, sendo todos empregados e, portanto, pertencentes à categoria de “empregado - código 01” da GFIP, terem sido declarados com a categoria de “contribuinte individual - código 13” na GFIP.*

Resposta: Os trabalhadores que receberam o benefício eram todos empregados. Foram declarados no código de categoria de “contribuinte individual – código 13” em razão de terem sido pagos fora da folha de pagamento e, portanto, foi a maneira utilizada para a geração e importação do arquivo SEFIP.RE.

Essa resposta teve com lógica a resposta de que os valores dos benefícios foram declarados em GFIP, e os pagamentos ficaram centralizados na Matriz e foi utilizado o código 13 como categoria do trabalhador para todos os pagamentos, porque em seus esclarecimentos afirmou que os valores dos benefícios foram declarados em GFIP, mas não foram incluídos como folha de pagamento, o que levou a recolher como contribuinte individual.

O julgador forma seu convencimento, por vezes, não a partir de uma prova única, conclusiva por si só, mas de um conjunto de elementos que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a evidência de uma dada situação de fato.

Assim, entendo que não há desvirtuamento do programa implementado pela instituição financeira que possibilita o auxílio-moradia, em que atende aos requisitos legais para fins de não incidência da contribuição previdenciária sobre esse tema.

## CONCLUSÃO

Voto, portanto, por conhecer do Recurso Voluntário para no mérito DAR-LHE PROVIMENTO, cancelando a autuação fiscal.

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha  
Relator

**Voto Vencedor**

Joao Maurício Vital – Conselheiro Redator

Respeitosamente, divirjo do relator acerca do provimento integral do recurso voluntário.

Quanto aos pagamentos a título de PLR, entendo que não é possível excluí-los do salário de contribuição. Para efeito de cumprimento do inc. II do § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, é necessário que a pactuação do programa de metas, resultados e prazos tenha ocorrido antes de iniciado o período aquisitivo do benefício. No presente caso, tanto em relação ao instrumento de 2014 quanto ao de 2015, o pacto se deu já no curso do período aquisitivo.

Quanto a considerar isento o pagamento da terceira parcela de PLR, que, segundo o recorrente, seria resultante de uma diferença, mantenho o entendimento do colegiado *a quo* no sentido de que o valor pago, tanto em termos nominais como relativos, não equivale a uma mera diferença, mas a um cálculo novo do lucro a distribuir aos empregados. Assim, seu pagamento feriu o que consta do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000.

Quanto ao auxílio-alimentação, concordo com o relator quanto à exclusão, da base de cálculo do lançamento, dos valores pagos por meio de tíquete. Entretanto, quanto aos valores pagos mediante depósito bancário, tratam-se, a meu ver, de pagamento em pecúnia, o que era vedado pelo então vigente § 2º do art. 457 da Consolidação das Leis do Trabalho. Assim, os valores recebidos em pecúnia compõem o salário de contribuição, nos termos do inc. I do art. 28 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. O fato de o pagamento estar previsto em norma coletiva não descaracteriza sua natureza remuneratória, porquanto só a lei pode atribuir isenção tributária.

Quanto ao auxílio-moradia, o lançamento decorreu da reclassificação dos segurados informados em Gfip, que constaram como contribuintes individuais mas que, na verdade, tratavam-se de empregados. Em razão do erro de declaração, o contribuinte deixou de recolher as contribuições para o SAT/RAT e para terceiros, mas recolheu corretamente a contribuição patronal, admitindo, na ocasião, que a verba comporia o salário de contribuição. A Autoridade Lançadora, então, considerando que o próprio contribuinte já havia informado, em Gfip, tratar-se de verba componente do salário de contribuição, apenas lançou os valores relativos àquelas duas exações que se aplicavam aos empregados, mas não aos contribuintes individuais. Ademais, como bem constou da decisão recorrida, o auxílio-moradia, pago em decorrência da mudança temporária de residência para atender necessidade de trabalho, em local distante e não coincidente com a residência do trabalhador, não compõe o salário de contribuição. Entretanto, o que se vê nos autos é que se instituiu um programa de moradia para superintendentes e gerentes que passassem a trabalhar fora do Rio Grande do Sul. Não se trata, pois, de um deslocamento temporário em razão de necessidade do trabalho, mas em verdadeira mudança de domicílio.

Quanto ao Fundo Acidentário de Prevenção - FAP não ter sido calculado por estabelecimento, mantenho o entendimento da instância anterior no sentido de que o contribuinte não fez prova de que questionara, oportuna e adequadamente, o FAP aplicável, nos termos do art. 202-B do Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999. Desse modo, o lançamento aplicou o FAP divulgado no ano anterior e que não foi impugnado pelo contribuinte. Além disso, assim como destacado na decisão recorrida, a competência para processar e julgar o contencioso decorrente do questionamento do FAP não era nem das delegacias da Receita Federal de julgamento e nem do Carf, pois o regulamento atribuiu essa competência ao Departamento de Políticas Públicas e Segurança Ocupacional do Ministério da Previdência Social.

Por todo o exposto, dou parcial provimento ao recurso para excluir da base de cálculo do lançamento os valores de auxílio-alimentação pagos em tíquetes.

(documento assinado digitalmente)

Joao Maurício Vital – Redator