



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

Processo n° 11080.721845/2011-77
Recurso n° 003.567 Voluntário
Acórdão n° 2302-003.567 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de dezembro de 2014
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente DEPARTAMENTO MUNICIPAL DE LIMPEZA URBANA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

ALIMENTAÇÃO. PARCELA FORNECIDA NA FORMA DE TICKET, VALE ALIMENTAÇÃO OU EM PECÚNIA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Os valores despendidos pelo empregador em dinheiro ou na forma de ticket/vale alimentação fornecidos ao trabalhador integram o conceito de remuneração, na forma de benefícios, compondo assim o Salário de Contribuição dos segurados favorecidos para os específicos fins de incidência de contribuições previdenciárias, eis que não encampadas expressamente nas hipóteses de não incidência tributária elencadas *numerus clausus* no §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

PRECLUSÃO PROCESSUAL.

Reputa-se não impugnada a matéria relacionada ao lançamento que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, o que impede o pronunciamento do julgador administrativo em relação ao conteúdo do feito fiscal com esta matéria relacionado que não configure matéria de ordem pública, restando, pois, definitivamente constituído o lançamento na parte em que não foi contestado.

NÃO DECLARAÇÃO EM GFIP DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. APLICAÇÃO DE PENALIDADE MAIS BENÉFICA AO CONTRIBUINTE. POSSIBILIDADE.

A apresentação de GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, constituía, à época da infração, violação ao art. 32, IV, §3º da Lei 8.212/91, ensejando a aplicação da multa prevista no art. 32, §5º da mesma Lei.

Revogado o referido dispositivo e introduzida nova disciplina pelo art. 32-A, I da Lei nº 8.212/1991, devem ser comparadas as penalidades anteriormente prevista com a da novel legislação, de modo que esta seja aplicada retroativamente, caso seja mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, “c” do CTN).

Inaplicável ao caso o art. 44, I da Lei nº 9.3430/1996 quando o art. 32-A, I da Lei nº 8.212/1991, específica para contribuições previdenciárias, tipifica a conduta e prescreve penalidade ao descumprimento da obrigação acessória.
Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, por unanimidade de votos em dar provimento parcial ao recurso voluntário dos Autos de Infração de Obrigação Acessória DEBCAD 37.308.940-6, lavrado no Código de Fundamento Legal 68, e DEBCAD 37.308.941-4, lavrado no Código de Fundamento Legal 69, devendo a penalidade a ser aplicada ao sujeito passivo ser recalculada, tomando-se em consideração as disposições inscritas no art. 32-A, I, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, somente na estrita hipótese de o valor multa assim calculado se mostrar menos gravoso ao contribuinte, em atenção ao princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, II, 'c', do CTN. Por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, mantendo o lançamento de contribuições previdenciárias incidentes sobre a rubrica alimentação, porque paga em pecúnia, sem inscrição no PAT. Vencidos na votação o Conselheiro Relator e os Conselheiros Lei Meirelles do Amaral e Juliana Campos de Carvalho Cruz, por entenderem que a verba não integra o salário de contribuição. O Conselheiro Arlindo da Costa e Silva fará o voto divergente vencedor.

Liege Lacroix Thomasi - Presidente

Leonardo Henrique Pires Lopes – Relator

Arlindo da Costa e Silva – Redator designado

Conselheiros presentes à sessão: LIEGE LACROIX THOMASI (Presidente), JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ, ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, ARLINDO DA COSTA E SILVA, BIANCA DELGADO PINHEIRO e LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES.

Relatório

Trata-se do Auto de Infração por Descumprimento de Obrigação Principal, **DEBCAD nº 37.308.963-8**, consolidado em 04/04/2011, em face do DEPARTAMENTO MUNICIPAL DE LIMPEZA URBANA, no valor de R\$ 1.652.697,31 (um milhão, seiscentos e cinquenta e dois mil, seiscentos e noventa e sete reais e trinta e um centavos), relativo às contribuições da empresa (cota patronal), como para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas a segurados empregados, bem como à contribuição de 15% incidente sobre o valor bruto das notas fiscais de prestação de serviços, relativamente a serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, no período de 01/2007 a 12/2007.

Trata-se, também, do Auto de Infração por Descumprimento de Obrigação Principal, **DEBCAD nº 37.308.937-6**, consolidado em 04/04/2011, em face do DEPARTAMENTO MUNICIPAL DE LIMPEZA URBANA no valor de R\$ 2.857,30 (dois mil oitocentos e cinquenta e sete reais e trinta centavos), referente às contribuições previdenciárias descontadas das remunerações mensais dos segurados empregados, no período de 01/2007, 11/2007 e 12/2007.

Trata-se, ainda, do Auto de Infração por Descumprimento de Obrigação Principal, **DEBCAD nº 37.308.943-0**, consolidado em 04/04/2011, em face do DEPARTAMENTO MUNICIPAL DE LIMPEZA URBANA, no valor de R\$ 91.176,30 (noventa e um mil, cento e setenta e seis reais e trinta centavos), referente às contribuições previdenciárias dos segurados empregados, não descontadas pelo sujeito passivo no período de 01/2007 a 12/2007.

Trata-se, também do Auto de Infração por Descumprimento de Obrigação Acessória, **DEBCAD nº 37.308.940-6**, consolidado em 04/04/2011, em face do DEPARTAMENTO MUNICIPAL DE LIMPEZA URBANA no valor de R\$ 182.828,40 (cento e oitenta e dois mil, oitocentos e vinte e oito reais e quarenta centavos), por deixar de informar em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias – Fundamento Legal AI 68, no período de 01/2007 a 12/2007.

E mais, trata-se do Auto de Infração por Descumprimento de Obrigação Acessória **DEBCAD nº 37.308.941-4**, consolidado em 04/04/2011, em face do DEPARTAMENTO MUNICIPAL DE LIMPEZA URBANA no valor de R\$ 914,16 (novecentos e catorze reais e dezesseis centavos), por apresentar Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) com informação incorreta em relação à categoria do Diretor Geral Mário Fernando dos Santos

Moncks, já que, embora tenha sido informada a categoria 19 – agente político, a categoria correta é a 20 – servidor público ocupante de cargo em comissão, fundamento legal AI 69.

O Contribuinte apresentou impugnação tempestiva.

A posteriori, O SECAT - Serviço de Controle e Acompanhamento Tributário da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Porto Alegre – RS informa em seu despacho de fls.349 que o contribuinte impugnou parcialmente o AI Debcad nº 37.308.936-8 e o AI Debcad nº 37.308.943-0, cujos valores incontroversos foram transferidos para o AI Debcad nº 37.360.883-7 e o AI Debcad nº 37.360.845-4, respectivamente. Estas autuações, juntamente com o Auto de Infração Debcad nº 37.308.937-6, não questionado, foram reunidos no processonº 11080.729420/2011-14, para prosseguimento da cobrança.

Desta feita, Em relação à obrigação principal, após a transferência dos valores incontroversos pelo SECAT, afastou-se do litígio deste processo às questões acerca das contribuições patronais e de segurados, referente às cooperativas de trabalho e pessoal. Ainda segundo o SECAT, o AI Debcad nº 37.308.940-6 e o AI Debcad nº 37.308.941-4 (obrigações acessórias) foram totalmente questionados, sendo mantidos no processo original.

Por seu turno, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto alegre/RS, entendeu por manter o crédito tributário. A ementa de tal decisão foi proferida nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

AI - Debcad nº 37.308.936-8

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CONTRIBUIÇÕES DA EMPRESA. ALIMENTAÇÃO. PAGAMENTO EM PECÚNIA. CANCELAMENTO DA MULTA. IMPOSSIBILIDADE.

AI Debcad nº 37.308.943-0

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CONTRIBUIÇÕES DOS SEGURADOS. ALIMENTAÇÃO. PAGAMENTO EM PECÚNIA.

CANCELAMENTO DA MULTA. IMPOSSIBILIDADE.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

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

AI - Debcad nº 37.308.940-6

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. GFIP. APRESENTAÇÃO COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES ALIMENTAÇÃO. PAGAMENTO EM PECÚNIA. CANCELAMENTO DA MULTA. IMPOSSIBILIDADE.

AI - Debcad nº 37.308.941-4

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. GFIP. APRESENTAÇÃO COM ERRO DE PREENCHIMENTO NOS DADOS NÃO RELACIONADOS AOS FATOS GERADORES. CANCELAMENTO DA MULTA. IMPOSSIBILIDADE.

Os valores pagos a título de auxílio-alimentação, em pecúnia ou mediante crédito em conta-corrente, não possuem natureza indenizatória e integram o salário-de-contribuição.

A multa de mora e a multa por descumprimento de obrigação acessória estão definidas na legislação previdenciária, não podendo ser afastadas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada com a decisão, o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, tempestivamente, alegando, em síntese:

- a) Embora a Autarquia autuada conceda aos seus servidores vale alimentação em pecúnia, esses valores não integram os vencimentos e/ou salários destes. Isto está previsto de forma expressa na Lei Municipal 7.532/94;
- b) A referida Lei não teve declarada sua inconstitucionalidade, pelo judiciário, no dispositivo e nem violou qualquer princípio constitucional ou feriu Lei Federal. Ademais, essa não pode ter sua validade afastada através de simples decisão administrativa e tão pouco pode ser declarada sua inconstitucionalidade por órgão que não o judiciário;
- c) O Tribunal de justiça do Estado do Rio Grande do Sul tem decidido, reiteradamente, que o vale - alimentação é verba de caráter indenizatório. Neste mesmo sentido existem julgados do STF

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, Relator.

Dos Pressupostos de Admissibilidade

Sendo o presente Recurso Voluntário tempestivo e apresentando os requisitos de admissibilidade, passo ao seu exame.

Da não incidência de Contribuições Previdenciárias sobre Auxílio – Alimentação em Pecúnia.

Entendo que o auxílio alimentação pago aos empregados segurados, mesmo que em espécie, não tem caráter de remuneração e, por conseguinte, não incide a contribuição previdenciária sobre estas rubricas.

Isto porque, com tal atitude, o Recorrente visa apenas a proporcionar o aumento da produtividade e eficiência laboral dos seus empregados. É dizer, a verba paga se aproxima muito mais de um instrumento para o próprio trabalho, já que não se admite que um trabalhador possa trabalhar seguidas horas diárias sem se alimentar. Noutras palavras, a alimentação é concedida “para” e não “pelo” trabalho, ou seja, como meio de tornar viável a própria prestação de serviços, em benefício do trabalhador.

Ademais, como é sabido, o ambiente de trabalho é um local estratégico de promoção da saúde e alimentação saudável e, nesta linha de raciocínio, há de se acrescentar que a alimentação vem proteger a própria segurança e a saúde do empregado.

Outrossim, seria completamente desprovido de sentido entender que o legislador isenta da contribuição previdenciária o auxílio fornecido em vales alimentação e tributa o que é pago em dinheiro, porquanto em ambas situações busca-se a mesma finalidade para o trabalhador, ou seja, o reembolso pelos valores pagos para o exercício do próprio trabalho.

É dizer, não se pode admitir que a simples forma de pagamento possa descaracterizar ou alterar a natureza jurídica de um benefício. Até porque, o pagamento em dinheiro não agride o instituto, que continua mantendo a sua destinação específica, qual seja, a de ajudar no custeio da alimentação.

Ainda sobre a matéria, imperioso ressaltar que tais valores não integram o patrimônio do trabalhador, visto que todos os empregados da empresa necessitam de alimentação. Desta feita, as importâncias pagas se aproximam mais de uma forma de ressarcimento, pois diz respeito a verdadeira compensação de despesas que o trabalhador efetua com a sua alimentação, em decorrência da execução do trabalho.

Frise-se, que qualquer ser humano, e não só o trabalhador, precisa se alimentar para o exercício de suas atividades, sendo certo que sem alimentação torna-se inviável, quiçá impossível, o exercício de qualquer atividade profissional.

Considerando o reconhecimento da não incidência de tributo sobre valores pagos aos empregados a título de alimentação, o lançamento fiscal perde sua eficácia, tornando-se improcedente.

Preclusão sobre matérias não impugnadas

Os lançamentos da presente NFLD referem-se à

AL – Alimentação: contribuições previdenciárias patronal e a cargo dos segurados, não declaradas em GFIP, incidentes sobre valores pagos em folha de pagamento aos empregados a título de utilidade alimentação, nas rubricas denominadas “auxílio-alimentação - rubrica 124” e “auxílio alimentação extra - rubrica 125”, sem que o DMLU tenha aderido aoPAT – Programa de Alimentação do Trabalhador.

CO – Cooperativas: contribuição previdenciária patronal não declarada emGFIP, incidente sobre os valores brutos das notas fiscais de prestação de serviço dascooperativas de trabalho relacionadas na planilha “PLAN A 2 – Relação das Notas Fiscais dasCooperativas” (fls. 209 e 210).

FO – Folha: contribuições previdenciárias patronal e a cargo dossegurados, não declaradas em GFIP, incidentes sobre os valores pagos em folhas depagamentos em diversas rubricas, exceto as referentes à alimentação (valores no levantamentoAL). Os valores a cargo dos segurados foram descontados da remuneração, conformedemonstrado nas planilhas “PLAN A 1 – Remuneração e Contribuição dos SeguradosEmpregados” (fls. 207 e 208) e “PLAN A 9 – Contribuição dos Segurados Empregadosdescontada e não descontada”

FC – Folha Calculada: contribuição previdenciária a cargo dos segurados empregados, não declarada em GFIP e não descontada, incidente sobre valores pagos em folha de pagamento. Calculada conforme demonstrado na “PLAN A 1 - Remuneração e Contribuição dos Segurados Empregados” (fls. 207 e 208) e “Plan A 9 - Contribuição dos Segurados Empregados descontada e não descontada” (fls. 293).

Nas razões recursais ora em apreço, e considerando que afastou-se do litígio deste processo às questões acerca das contribuições patronal e de segurados, referente às cooperativas de trabalho e pessoal. Verifica-se que a Recorrente se defendeu, apenas, quanto ao mérito do lançamento AL – Alimentação.

Pois bem. A despeito de tal discussão, imperioso trazer a baila o que preconiza o art. 9º, §6º da Portaria nº 520, de 19 de maio de 2004, *in verbis*:

Art. 9º A impugnação mencionará:

(...)

§ 6º Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada.

Desta feita, conclui-se, do acima exposto, que reputa-se não impugnada a matéria relacionada ao lançamento (FO – Folha; e FC – Folha Calculada) que não foi expressamente contestada pelo impugnante, o que impede o pronunciamento do julgador administrativo em relação ao conteúdo do feito fiscal com esta matéria relacionado, restando, pois, definitivamente constituído o lançamento na parte em que não foi contestado.

Nota-se, portanto, que houve a preclusão processual, uma vez que não houve insurgência da Recorrente quanto à pretensão externada no lançamento. Ademais, a despeito de tal instituto, importante citar os ensinamentos de Fredie Didier Júnior, *in verbis*:

“Entende-se que a preclusão está intimamente relacionada com o ônus, que, como se sabe, é situação jurídica consistente em um encargo do direito. A parte detentora de ônus deverá praticar ato processual em seu próprio benefício, no prazo legal, e de forma correta: se não o fizer, possivelmente este comportamento poderá acarretar conseqüências danosas para ela. (...) a preclusão decorre do não-atendimento de um ônus, com a prática de ato-fato caducificante ou ato jurídico impeditivo, ambos lícitos, conformes com o direito.

Com isso, entendo que, no caso em apreço, ocorreu a preclusão consumativa, que é a extinção da faculdade de praticar um determinado ato processual em virtude de já haver ocorrido a oportunidade para tanto, ficando, portanto, o julgador impossibilitado de analisar parteda questão de mérito, posto que não contestada pela Recorrente.

Das multas aplicadas

Em que pese não tenha sido matéria abordada em sede de recurso, é matéria a que não se pode olvidar a análise.

No presente caso, foi aplicada, no que concerne aos DEBCADs de nºs 37.308.940-6 e 37.308.941-4, a multa prevista no Art. 32, inciso IV e §§ 5º e 6º da Lei nº 8.212/1991, acrescentado pela Lei nº 9.528/1997, combinado com o artigo 225, inciso IV e § 4º do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999.

Art. 32, §5º - A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9528.htm - art1

§ 6º A apresentação do documento com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa de cinco por cento do valor mínimo previsto no art. 92, por campo com informações inexatas, incompletas ou omissas, limitadas aos valores previstos no § 4º.

No entanto, com o advento da Lei 11.941/09, o dispositivo acima transcrito fora revogado em sua totalidade, passando a regular a matéria o seu art. 32-A, inciso I, *in verbis*:

*"Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou **que a apresentar com incorreções ou omissões** será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:*

I - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

II - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3o deste artigo.”

Diante da existência de uma nova lei dispendo de forma diversa sobre a penalidade a ser aplicada à conduta de apresentar GFIP com omissões ou erros, deve o Fisco perquirir sobre qual seria a legislação mais benéfica ao contribuinte, já que a novel legislação poderá retroagir nos termos do art. 106, II, alínea “c” do CTN, *in verbis*:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Assim, a partir de uma análise no caso concreto de qual seria a penalidade mais favorável ao contribuinte, se de 100% do valor das contribuições omitidas ou de R\$ 20,00 para cada grupo de informações incorretas ou omissas, é que se definirá a norma que será aplicada.

Não se pode perder de vista, contudo, que existe entendimento de que, pela nova legislação instituída pela Lei nº 11.941/2009, o art. 32-A da Lei nº 8.212/1991 somente seria aplicado nos casos em que a omissão ou erro em GFIP não fosse acompanhado de supressão no pagamento da contribuição previdenciária, pois, quando houvesse também descumprimento da obrigação principal, seria aplicado somente o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996, que dispõe:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Este entendimento, contudo, não pode prevalecer.

Em primeiro lugar, a Lei nº 8.212/1991 é específica para disciplinar as contribuições previdenciárias e todas as obrigações principais e acessórias a elas inerentes. Somente nos casos em que a própria Lei nº 8.212/1991 remeter-se a outras normas é que serão estas aplicáveis, como ocorreu expressamente, a título de exemplo, com os seus arts. 35 e 35-A, ao se referirem aos art. 61 e 44 da Lei nº 9.430/1996, respectivamente.

Assim, se na disciplina da penalidade aplicável aos casos de descumprimento da obrigação acessória (GFIP apresentada com omissão ou incorreções ou GFIP não apresentada) a própria Lei nº 8.212/1991 já tipifica a conduta e impõe a penalidade, não fazendo qualquer ressalva quanto à existência ou não de pagamento, não há por que se perquirir sobre a aplicação de outro dispositivo legal, sendo aquela lei a específica para o caso concreto.

A referência feita pela Lei nº 8.212/1991 ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996 somente ocorre no art. 35-A, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009 que tem sua aplicação limitada aos casos de descumprimento de obrigação principal, e não aos de descumprimento de obrigação acessória relacionado a GFIP, pois para este já teria sido introduzida pela mesma Lei nº 11.941/2009 a punição para os casos de não apresentação de GFIP, apresentação com incorreções relacionados ou não a fatos geradores.

Por outro lado, não existe razão para que o art. 32-A da Lei nº 8.212/1991 seja aplicado somente nos casos em que o descumprimento da obrigação acessória não for acompanhado, também, de diferenças de contribuições a recolher, já que o próprio dispositivo ou qualquer outro não faz essa ressalva.

Ao contrário, o inciso II deste mesmo dispositivo deixa evidente que a multa será paga *ainda que integralmente pagas* as contribuições previdenciárias, isto é, havendo ou não pagamento da contribuição, será aplicada a multa, o que ratifica o entendimento de que, mesmo havendo diferenças do tributo, deverá ser aplicado o dispositivo em comento.

Por essa razão é que não pode ser aplicado o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 como penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória quando se tratar de contribuição previdenciária, estando sua aplicação por falta de declaração ou declaração inexata limitada aos tributos de outras espécies.

Portanto, no meu entendimento, o comparativo da norma mais favorável ao contribuinte deverá ser feito cotejando os arts. 32, §5º, com o art. 32-A, I, ambos da Lei nº 8.212/1991 em sua redação anterior e atual, sendo aplicada a multa mais favorável ao contribuinte em se tratando dos DEBCADs de nºs 37.308.940-6 e 37.308.941-4.

Conclusão

Por todo o exposto, conheço do recurso voluntário para no mérito DAR-LHE PROVIMENTO para excluir da autuação os valores referentes às contribuições dos segurados

Processo nº 11080.721845/2011-77
Acórdão n.º **2302-003.567**

S2-C3T2
Fl. 387

incidentes sobre o auxílio alimentação em pecúnia, bem como para que em relação aos Debcads 37.308.940-6 e 37.308.941-4, seja aplicada a multa do art. 32-A, I da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, caso essa lhe seja mais benéfica.

É como voto.

Sala das Sessões, em 04 de dezembro de 2014.

Leonardo Henrique Pires Lopes

Voto Vencedor

O uso divergir, *data venia*, do entendimento esposado pelo Ilustre Relator em relação à hipótese de isenção de contribuições previdenciárias incidentes sobre as verbas despendidas pela Empresa, a título de alimentação, fornecidas em pecúnia a segurados obrigatórios do RGPS .

DA ALIMENTAÇÃO FORNECIDA EM PECÚNIA

Grassa no seio dos que operam no *métier* do Direito do Trabalho a serôdia ideia de que a remuneração do empregado é constituída, tão somente, por verbas representativas de contraprestação de serviços efetivamente prestados pelos empregados. A retidão de tal concepção poderia até ter sua primazia aferida ao tempo da promulgação do Decreto-Lei nº 5.452 (nos idos de 1943), que aprovou a Consolidação das Leis do Trabalho. Hoje, não mais.

CONSOLIDAÇÃO DAS LEIS DO TRABALHO - CLT

Art. 457 - Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)

§1º - Integram o salário não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)

§2º - Não se incluem nos salários as ajudas de custo, assim como as diárias para viagem que não excedam de 50% (cinquenta por cento) do salário percebido pelo empregado. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)

§3º - Considera-se gorjeta não só a importância espontaneamente dada pelo cliente ao empregado, como também aquela que for cobrada pela empresa ao cliente, como adicional nas contas, a qualquer título, e destinada a distribuição aos empregados. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)

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

§1º Os valores atribuídos às prestações "in natura" deverão ser justos e razoáveis, não podendo exceder, em cada caso, os dos percentuais das parcelas componentes do salário-mínimo (arts. 81 e 82). (Incluído pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)
§ 2º Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador: (Redação dada pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

I – vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos aos empregados e utilizados no local de trabalho, para a prestação do serviço; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

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

III – transporte destinado ao deslocamento para o trabalho e retorno, em percurso servido ou não por transporte público; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

IV – assistência médica, hospitalar e odontológica, prestada diretamente ou mediante seguro-saúde; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

V – seguros de vida e de acidentes pessoais; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

VI – previdência privada; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

VII – (VETADO) (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

§3º - A habitação e a alimentação fornecidas como salário-utilidade deverão atender aos fins a que se destinam e não poderão exceder, respectivamente, a 25% (vinte e cinco por cento) e 20% (vinte por cento) do salário-contratual. (Incluído pela Lei nº 8.860, de 24.3.1994)

§4º - Tratando-se de habitação coletiva, o valor do salário-utilidade a ela correspondente será obtido mediante a divisão do justo valor da habitação pelo número de co-habitantes, vedada, em qualquer hipótese, a utilização da mesma unidade residencial por mais de uma família. (Incluído pela Lei nº 8.860/94)

Todavia, como bem professava Heráclito de Ephesus, há 500 anos antes de Cristo, *Nada existe de permanente a não ser a eterna propensão à mudança*. O mundo evolui, as relações jurídicas se transformam, acompanhando..., os conceitos evoluem-se... Nesse compasso, a exegese das normas jurídicas não é, de modo algum, refratária a transformações. Ao contrário, tais são exigíveis. A sucessiva evolução na interpretação das normas já positivadas ajustam-nas à nova realidade mundial, resgatando-lhes o alcance visado pelo legislador, mantendo dessarte o ordenamento jurídico sempre espelhado às feições do mundo real.

Hodiernamente, o conceito de remuneração não se encontra mais circunscrito às verbas recebidas pelo trabalhador em razão direta e unívoca do trabalho por ele prestado ao empregador. Se assim o fosse, o décimo terceiro salário, as férias, o final de semana remunerado, as faltas justificadas e outras tantas rubricas frequentemente encontradas nos contracheques não teriam natureza remuneratória, já que não representam contraprestação por serviços executados pelo obreiro. O que dizer, também, do salário do jogador de futebol não titular, que passa a temporada inteira sem ser, sequer, escalado para o banco de reserva?

Paralelamente, as relações de trabalho hoje estabelecidas tornaram-se por demais complexas e diversificadas. Assistimos à introdução de novas exigências de exclusividade e de imagem, novas rubricas salariais foram criadas para contemplar outras prestações extraídas do trabalhador que não o suor e o vigor dos músculos. Esses ilustrativos, dentre tantos outros exemplos, tornaram o ancião conceito jurídico de remuneração totalmente *démodé*.

Antenada a tantas transformações, a doutrina mais balizada começou a perceber que o conceito de remuneração não mais se circunscrevia meramente à contraprestação pelos serviços efetivamente prestados pelo empregado, mas sim, tinha a sua abrangência elástica a todas as verbas e vantagens auferidas pelo obreiro em decorrência do contrato de trabalho.

Com efeito, o liame jurídico estabelecido entre empregador e empregado segue os contornos delineados no contrato de trabalho no qual as partes, observado o *minimum*

minimorum legal, podem pactuar livremente. No panorama atual, a pessoa física pode oferecer ao contratante, além do seu labor, também a sua imagem, o seu não labor nas empresas concorrentes, a sua disponibilidade, sua credibilidade no mercado, *ceteris paribus*. Já o contratante, por seu turno, em contrapartida, pode oferecer não só o salário *stricto sensu* como também uma série de vantagens diretas, indiretas, em utilidades, *in natura*, e assim adiante... Mas ninguém se iluda: Mesmo as parcelas oferecidas sob o rótulo de mera liberalidade, todas elas ostentam, em sua essência, uma nota contraprestativa. Todas elas colimam, inequivocamente, oferecer um atrativo financeiro/econômico para que o trabalhador estabeleça e mantenha vínculo jurídico com o empregador.

Por esse novo prisma, todas aquelas rubricas citadas no parágrafo precedente figuram abraçadas pelo conceito amplo de remuneração, eis que se consubstanciam acréscimos patrimoniais auferidos pelo empregado e fornecidas pelo empregador em razão do contrato de trabalho e da lei, muito embora possam não representar contrapartida direta pelo trabalho realizado.

Em magnífico trabalho doutrinário, Amauri Mascaro Nascimento compra essa briga, desenvolvendo uma releitura do conceito de remuneração, realçando as notas características da prestação pecuniária ora em debate:

“Fatores diversos multiplicaram as formas de pagamento no contrato de trabalho, a ponto de ser incontroverso que além do salário-base há modos diversificados de remuneração do empregado, cuja variedade de denominações não desnatura a sua natureza salarial ...

(...)

Salário é o conjunto de percepções econômicas devidas pelo empregador ao empregado não só como contraprestação pelo trabalho, mas, também, pelos períodos em que estiver à disposição daquele aguardando ordens, pelos descansos remunerados, pelas interrupções do contrato de trabalho ou por força de lei” (Nascimento, Amauri M., Iniciação ao Direito do Trabalho, LTR, São Paulo, 31ª ed., 2005).

Registre-se, por relevante, que o entendimento a respeito do alcance do termo “*remuneração*” esposado pelos diplomas jurídicos mais atuais se divorciou de forma substancial daquele conceito antiquado presente na CLT.

O baluarte desse novo entendimento tem sua pedra fundamental fincada na própria Constituição Federal, cujo art. 195, I, alínea “a”, estabelece:

Constituição Federal de 1988

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

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

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste

serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) (grifos nossos)

Do marco primitivo constitucional defluiu que a base de incidência das contribuições em realce não é mais o *salário*, mas, sim, “*folha de salários*”, propositadamente no plural, a qual é composta, segundo a mais autorizada doutrina, pelos lançamentos efetuados em favor do trabalhador e todas as parcelas a este devidas em decorrência do contrato de trabalho, de molde que, toda e qualquer espécie de contraprestação paga pela empresa, a qualquer título, aos segurados obrigatórios do RGPS encontram-se abraçadas, em gênero, pelo conceito de Salário de Contribuição.

Em reforço a tal abrangência, de modo a espancar qualquer dúvida ainda renitente a cerca da real amplitude da base de incidência da contribuição social em destaque, o legislador constituinte fez questão de consignar no texto constitucional, de forma até pleonástica, que as contribuições previdenciárias incidiriam não somente a folha de salários como também sobre os “*demais rendimentos do trabalho, pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício*”.

Tal compreensão caminha em harmonia com as disposições expressas no §11 do artigo 201 da Constituição Federal, que estendeu a abrangência do conceito de *SALÁRIO* (Instituto de Direito do Trabalho) aos ganhos habituais do empregado, recebidos a qualquer título.

Constituição Federal de 1988

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

(...)

§11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Portanto, a contar da EC nº 20/98, todas as verbas recebidas com habitualidade pelo empregado, qualquer que seja a sua origem e título, passam a integrar, por força de norma constitucional, o conceito jurídico de *SALÁRIO* (Instituto de Direito do Trabalho) e, nessa condição, passam a compor obrigatoriamente o *SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO* (Instituto de Direito Previdenciário) do segurado, se sujeitando compulsoriamente à incidência de contribuição previdenciária e repercutindo no benefício previdenciário do empregado.

Nesse sentido caminha a jurisprudência trabalhista conforme de depreende do seguinte julgado:

TRT-7 - Recurso Ordinário:

Processo: RECORD 53007520095070011 CE 0005300-7520095070011

Relator(a): DULCINA DE HOLANDA PALHANO

Órgão Julgador: TURMA 2, Assinado digitalmente em 06/02/

Publicação: 22/03/2010 DEJT

RECURSO DA RECLAMANTE CTVA - NATUREZA SALARIAL
- CONTRIBUIÇÃO A ENTIDADE DE PREVIDÊNCIA
PRIVADA.

A parcela CTVA, paga habitualmente e com destinação a servir de compromisso aos ganhos mensais do empregado, detém natureza salarial, devendo integrar a remuneração para todos os fins, inclusive para o cálculo da contribuição a entidade de previdência privada.

RECURSO DO RECLAMADO CEF - CTVA. Com efeito, se referidas gratificações são pagas com habitualidade se incorporam ao patrimônio jurídico do reclamante, de forma definitiva, compondo sua remuneração para todos os efeitos. Atente-se que a natureza de tal verba não mais será de "gratificação" mas sim de "Adicional Compensatório de Perda de Função"

A norma constitucional acima citada não exclui da tributação as rubricas recebidas em espécie de forma eventual. A todo ver, a norma constitucional em questão fez incorporar ao SALÁRIO (instituto de direito do trabalho) todos os ganhos habituais do empregado, a qualquer título. Ocorre, contudo, que o conceito de SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO (instituto de direito previdenciário) é muito mais amplo que o conceito trabalhista mencionado, compreendendo não somente o SALÁRIO (instituto de direito do trabalho), mas, também, os INCENTIVOS SALARIAIS, assim como os BENEFÍCIOS.

Assim, as verbas auferidas de forma eventual podem se classificar, conforme o caso, ou como *incentivos salariais* ou como *benefícios*. Em ambos os casos, porém, integram o conceito de Salário de Contribuição, nos termos e na abrangência do art. 28 da Lei nº 8.212/91, observadas as excepcionalidades contidas em seu §9º.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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;** (Redação dada pela Lei nº 9.528/97) (grifos nossos)*

II - para o empregado doméstico: a remuneração registrada na Carteira de Trabalho e Previdência Social, observadas as normas a serem estabelecidas em regulamento para comprovação do vínculo empregatício e do valor da remuneração;

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; (Redação dada pela Lei nº 9.876/1999).

IV - para o segurado facultativo: o valor por ele declarado, observado o limite máximo a que se refere o § 5º. (Incluído pela Lei nº 9.876/1999).

Note-se que o conceito jurídico de Salário de contribuição, base de incidência das contribuições previdenciárias, foi estruturado de molde a abraçar toda e qualquer verba recebida pelo segurado, a qualquer título, em decorrência não somente dos serviços efetivamente prestados, mas também, no interstício em que o trabalhador estiver à disposição do empregador, nos termos do contrato de trabalho.

Advirta-se que o termo “remunerações” encontra-se empregado no *caput* do transcrito art. 28 em seu sentido amplo, abarcando todos os componentes atomizados que integram a contraprestação da empresa aos segurados obrigatórios que lhe prestam serviços. Tais conclusões decorrem de esforços hermenêuticos que não ultrapassam a literalidade dos enunciados normativos supratranscritos, eis que o texto legal revela-se cristalino ao estabelecer, como base de incidência, o “**total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título**”.

Da matriz jurídica e filosófica dos aludidos dispositivos, pode-se extrair, por decorrência lógica, que se encontram compreendidos no conceito legal de remuneração os três componentes do gênero, assim especificados pela doutrina:

- 1- Remuneração Básica – Também denominada “*Verbas de natureza Salarial*”. Refere-se à remuneração em dinheiro recebida pelo trabalhador pela venda de sua força de trabalho. Diz respeito ao pagamento fixo que o obreiro auferir de maneira regular, na forma de salário mensal ou na forma de salário por hora.
- 2- Incentivos Salariais - São programas desenhados para recompensar funcionários com bom desempenho. Os incentivos são concedidos sob diversas formas, como bônus, gratificações, prêmios, participação nos resultados a título de recompensa por resultados alcançados, dentre outros.
- 3- Benefícios - Quase sempre denominados como “*remuneração indireta*”. Muitas empresas, além de ter uma política de tabela de salários, oferecem uma série de benefícios ora em pecúnia, ora na forma de utilidades ou “*in natura*”, que culminam por representar um ganho patrimonial para o trabalhador, seja pelo valor da utilidade recebida, seja pela despesa que o profissional deixa de desembolsar diretamente.

Nesse novel cenário, a regra primária importa na tributação de toda e qualquer vantagem concedida e/ou verba paga, creditada ou juridicamente devida ao empregado, ressalvadas aquelas que a própria lei excluir do campo de incidência. No caso específico das contribuições previdenciárias, a regra de excepcionalidade encontra-se estatuída no parágrafo 9º do citado art. 28 da Lei nº 8.212/91, o qual, dada a sua relevância, transcrevemos em sua integralidade:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

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

Autenticado digitalmente em 05/02/2015 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 06/02/

2015 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 05/02/2015 por ARLINDO DA COSTA E S

ILVA, Assinado digitalmente em 25/02/2015 por LIEGE LACROIX THOMASI

Impresso em 25/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(...)

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

a) Os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

b) As ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei nº 5.929, de 30 de outubro de 1973;

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;

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; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

e) As importâncias: (Alínea alterada e itens de 1 a 5 acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

1. Previstas no inciso I do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

2. Relativas à indenização por tempo de serviço, anterior a 5 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;

3. Recebidas a título da indenização de que trata o art. 479 da CLT;

4. Recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973;

5. Recebidas a título de incentivo à demissão;

6. Recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

7. Recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

8. Recebidas a título de licença-prêmio indenizada; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

9. Recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

f) A parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;

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; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

h) As diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal;

- i) A importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977;
- j) A participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;
- l) O abono do Programa de Integração Social-PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público-PASEP; (Alínea acrescentada 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; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
- n) A importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
- o) As parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira, de que trata o art. 36 da Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).
- p) O valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couberem, os arts. 9º e 468 da CLT; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
- q) O valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
- r) O valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
- s) O ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
- t) O valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

- u) *A importância recebida a título de bolsa de aprendizagem garantida ao adolescente até quatorze anos de idade, de acordo com o disposto no art. 64 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*
- v) *Os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*
- x) *O valor da multa prevista no §8º do art. 477 da CLT. (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

Cumprido observar que, nos termos do art. 111, II do CTN, deve-se emprestar interpretação restritiva às normas que concedam outorga de isenção. Nesse diapasão, em sintonia com a norma tributária há pouco citada, para se excluir da regra de incidência é necessária a fiel observância dos termos da norma de exceção, tanto assim que as parcelas integrantes do supra-aludido § 9º, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, passam a integrar a base de cálculo da contribuição para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis.

Código Tributário Nacional - CTN

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

- I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;*
II - outorga de isenção;

Conjuguem-se, ainda, nesse mister, que o preceito encartado no art. 176 do CTN exige previsão legal para a concessão de isenção, não podendo tal requisito ser suprido por acordo coletivo de trabalho, os quais produzem efeitos, unicamente, entre as partes que os celebram, sendo imprestáveis para vincular o Estado aos termos pactuados em suas cláusulas.

Código Tributário Nacional

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo o caso, o prazo de sua duração. (grifos nossos)

A alínea 'c' do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 estatui, de forma expressa, que não integra o Salário de contribuição a parcela "*in natura*" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976.

No caso ora em foco, a disciplina da matéria em relevo, no plano infraconstitucional, restou a cargo da Lei nº 6.321/76, a qual dispõe sobre os Programas de Alimentação do Trabalhador.

Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976:

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

Ressalte-se que os preceptivos aqui enunciados não conflitam com as linhas traçadas pelo art. 5º do Decreto nº 5/1991, que aponta para o mesmo norte.

Decreto nº 5, de 14 de janeiro de 1991

Regulamenta a Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976, que Trata do Programa de Alimentação do Trabalhador.

Art. 3º - Os Programas de Alimentação do Trabalhador deverão propiciar condições de avaliação do teor nutritivo da alimentação.

Art. 4º - Para a execução dos programas de alimentação do trabalhador, a pessoa jurídica beneficiária pode manter serviço próprio de refeições, distribuir alimentos e firmar convênio com entidades fornecedoras de alimentação coletiva, sociedades civis, sociedades comerciais e sociedades cooperativas. (redação dada pelo Dec. 2.101/96)

Parágrafo único. A pessoa jurídica beneficiária será responsável por quaisquer irregularidades resultantes dos programas executados na forma deste artigo.

Art. 5º - A pessoa jurídica que custear em comum as despesas definidas no Art. 4, poderá beneficiar-se da dedução prevista na Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976, pelo critério de rateio do custo total da alimentação.

Art. 6º - Nos Programas de Alimentação do Trabalhador - PAT, previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, a parcela paga "in natura" pela empresa não tem natureza salarial, não se incorpora à remuneração para quaisquer efeitos, não constitui base de incidência de contribuição previdenciária ou do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e nem se configura como rendimento tributável do trabalhador. (grifos nossos)

Visando a brindar executoriedade ao Programa de Alimentação do Trabalhador, a Secretaria de Inspeção do Trabalho e o Departamento de Segurança e Saúde no Trabalho do Ministério do Trabalho e Emprego baixaram a Portaria nº 03, de 1º de março de 2002, cujo art. 2º estatuiu como exigência formal para a fruição dos benefícios fiscais a devida inscrição no programa em foco, mediante o preenchimento de formulário adrede, cuja cópia e o respectivo comprovante oficial de postagem ao DSST/SIT ou o comprovante da adesão via Internet deve ser mantida nas dependências da empresa, matriz e filiais, à disposição da fiscalização federal.

PORTARIA Nº 03, DE 1º DE MARÇO DE 2002

II – DAS PESSOAS JURÍDICAS BENEFICIÁRIAS

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

Documento assinado digitalmente conforme a Lei nº 11.343/2006 e a Resolução nº 272/2007 do CFC, em 25/02/2015 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 06/02/2015 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 05/02/2015 por ARLINDO DA COSTA E S

ILVA, Assinado digitalmente em 25/02/2015 por LIEGE LACROIX THOMASI
Impresso em 25/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

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

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

Com efeito, a inscrição no PAT não se constitui mera formalidade ou capricho da Administração. É através do conhecimento da existência do programa em determinada empresa que o Ministério do Trabalho e Emprego, através de seu órgão de fiscalização, verificará o cumprimento do disposto no artigo 3º acima transcrito. Ao incentivo fiscal há uma contraprestação por parte da empresa: o fornecimento de alimentação com teor nutritivo adequado em ambiente que atenda as condições aceitáveis de higiene.

De fato, a Portaria nº 03/2002 estabeleceu as instruções para a perfeita execução do Programa de Alimentação do Trabalhador, estabelecendo de forma taxativa que a execução inadequada do Programa de Alimentação do Trabalhador acarretará o cancelamento da inscrição ou registro no Ministério do Trabalho e Emprego, com a consequente perda do incentivo fiscal, sem prejuízo da aplicação das penalidades cabíveis.

Revela-se de extrema importância chamar a atenção para o fato de que a hipótese de não incidência legal de contribuições previdenciárias prevista alínea 'c' do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, refere-se, exclusivamente, à parcela recebida "in natura" pelo empregado, ou seja, quando o próprio empregador fornece diretamente a alimentação pronta para consumo aos seus empregados, e desde que tal fornecimento esteja de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321/76.

Deflui do exame dos dispositivos legais suso selecionados, apreciados segundo a exegese restritiva exigida pelo art. 111 do CTN, que para os valores despendidos pela empresa a título de alimentação aos empregados serem excluídos da base de incidência das contribuições sociais em foco é necessária a satisfação de dois requisitos fundamentais:

- a) Que a alimentação seja fornecida *in natura*, isto é, seja entregue ao empregado pronta para consumo imediato;
- b) Que o fornecimento de alimentação seja efetuado de acordo com o programa de alimentação ao trabalhador, aprovado pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321/76, o qual exige como formalidade indispensável, a inscrição formal do empregador, em atenção ao art. 2º, *caput*, da Portaria nº 03/2002 da Secretaria de Inspeção do Trabalho e do Departamento de Segurança e Saúde no Trabalho do Ministério do Trabalho e Emprego, que estabelece as instruções para a execução do Programa de Alimentação do Trabalhador.

Colhemos das letras da alínea 'c' do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 que a hipótese de isenção de contribuições previdenciárias ora em relevo não se satisfaz com a singela inscrição da empresa no Programa de Alimentação do Trabalhador, exigindo o preceito legal acima mencionado, como condição indispensável para a fruição do direito à isenção, que a alimentação seja fornecida *in natura* pelo empregador a seus empregados.

Como se observa, falha o caso em debate na satisfação dos requisitos fixados como essenciais pela lei de custeio da seguridade social, máxime em razão de a alimentação em apreço não haver sido por fornecida *in natura*, mas, sim, diretamente em pecúnia.

Conforme já enaltecido alhures, tratando-se de hipótese de renúncia fiscal, urge emprestar-se exegese restritiva à fórmula isentiva acima abordada. Infere-se, portanto, dos preceptivos ora revisitados, que a natureza *in natura* da alimentação fornecida e a adesão ao PAT constituem-se condições *sine qua non* para a fruição dos benefícios fiscais tributários e previdenciários, conforme expressamente previsto na alínea 'c' do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, *verbatim*:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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) (grifos nossos)

(...)

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; (grifos nossos)

Cumpre alertar que o vertente lançamento não decorre das orientações plasmadas no Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011, mas, sim, diretamente, das disposições insculpidas na alínea 'c' do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

A propósito, o próprio Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011 houve-se por erigido com fundamento no dispositivo legal indicado no parágrafo precedente e nas decisões exarados pelo Superior Tribunal de Justiça, consignado que a alimentação fornecida *in natura*, ou seja, quando a alimentação é fornecida pela empresa pronta para o consumo pelo empregado, não sofre a incidência da contribuição previdenciária.

Tal orientação, portanto, não projeta efeitos sobre o caso em apreciação, uma vez que o dispositivo exposto em tal documento possui âmbito de influência restrito ao fornecimento de alimentação *in natura*, não alcançando as hipóteses de fornecimento na forma de vale refeição/alimentação, ou diretamente, mediante o pagamento em dinheiro, como assim se configura o presente caso.

PARECER PGFN/CRJ/Nº 2117/2011

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

É de se salientar que a formulação do citado Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011 pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional decorreu da sedimentação da jurisprudência em torno da matéria no Superior Tribunal de Justiça, que pacificou o entendimento de que a alimentação *in natura* oferecida pela empresa ao trabalhador, ou seja, quando o próprio empregador fornece diretamente a alimentação pronta aos seus empregados, não se subsume à hipótese de incidência de contribuições previdenciárias, mesma que a empresa não esteja inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador, como assim se depreende dos seguintes julgados a seguir ementados:

REsp nº 1.119.787-SP

Relator: Ministro Luiz Fux

DJe 13/05/2010

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

1. O pagamento do auxílio-alimentação in natura, ou seja, quando a alimentação é fornecida pela empresa, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não possuir natureza salarial, razão pela qual não integra as contribuições para o FGTS. Precedentes: REsp 827.832/RS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/11/2007, DJ 10/12/2007 p. 298; AgRg no REsp 685.409/PR, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/06/2006, DJ 24/08/2006 p. 102; REsp 719.714/PR, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/04/2006, DJ 24/04/2006 p. 367; REsp 659.859/MG, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/03/2006, DJ 27/03/2006 p. 171.

2. Recurso especial a que se nega seguimento.

Por outro lado, quando o auxílio alimentação for pago em espécie ou na forma de tickets/vales alimentação ou cartões, em caráter habitual, assume feição salarial e, desse modo, integra a base de cálculo da contribuição previdenciária. Tal conclusão dessaí, diretamente, dos termos assentados no art. 201, §11, da CF/1988, corroborado pelas disposições inscritas na alínea 'c' do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 c.c. art. 111 do CTN.

Nesse sentido, ressaltam-se excertos do julgado proferido pelo Min. Luiz Fux, nos autos do Recurso Especial nº 433.230/RS, publicado no DJe em 13/05/2010, cujos termos bem elucidam a questão:

REsp nº 433.230/RS

Relator: Ministro Luiz Fux

DJe 17/02/2003

EMENTA: TRIBUTÁRIO. FGTS. AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO. PAT. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR. NÃO INSCRIÇÃO. TICKETS. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO RELATIVA AO FGTS.

1. O auxílio alimentação, quando pago em espécie e com habitualidade, passa a integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária, assumindo, pois, feição salarial, afastando-se, somente, de referida incidência quando o pagamento é efetuado in natura, ou seja, quando o próprio empregador fornece a alimentação aos seus empregados,

estando ou não inscrito no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT.

2. Aplicação ao Enunciado nº 241, do TST. Há incidência da contribuição social, do FGTS, sobre o valor representado pelo fornecimento ao empregado, por força do contrato de trabalho, de vale refeição.

3. Recurso Especial desprovido.

A lei é de precisão cirúrgica ao excluir da hipótese de incidência tributária somente, e tão somente, a parcela *in natura* recebida de acordo com o PAT. Assim, na visão oclusiva exigida pelo art. 111 do CTN, a parcela fornecida em espécie, em tickets, cartões ou Vales Alimentação integra o conceito de Salário de Contribuição para os fins colimados pela Lei nº 8.212/91.

Arlindo da Costa e Silva, Redator Designado.