



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11516.000757/2008-75  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-006.459 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 02 de junho de 2020  
**Recorrente** SANTINHO EMPREENDIMENTOS TURÍSTICOS S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/06/2007

**SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. ASSISTÊNCIA MÉDICA. RESTRIÇÃO A TODOS OS FUNCIONÁRIOS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.**

Para que os valores pagos pela empresa relativos à assistência médica sejam excluídos do salário de contribuição, os planos correspondentes devem abranger todos os empregados e dirigentes.

**SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO ASSISTÊNCIA MÉDICA AOS DEPENDENTES DOS SEGURADOS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.**

Não há autorização legal para que se exclua do salário-de-contribuição as despesas com assistência médica fornecidas pelo empregador aos dependentes dos segurados.

**SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. ALIMENTAÇÃO IN NATURA. PAT. DESNECESSIDADE. NÃO INCIDÊNCIA.**

Nos termos do disposto no Ato Declaratório PGFN nº 3/2011, o fornecimento de alimentação in natura pela empresa a seus empregados não está sujeito à incidência da contribuição previdenciária, por não constituir natureza salarial, mesmo que o empregador não esteja inscrito no PAT.

**SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PRÊMIO FREQUÊNCIA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.**

A distribuição de cestas básicas a empregados, vinculadas ao critério da assiduidade, com caráter de como prêmio de incentivo, não está contemplado nas exclusões arroladas no parágrafo 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91, integrando o salário de contribuição.

**GRUPO ECONÔMICO. CONFIGURAÇÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA**

Os grupos econômicos podem ser de direito e de fato, caracterizados pela combinação de recursos ou esforços para a consecução de objetivos comuns ou apenas pelo fato de empresas estarem interligadas entre si e controladas direta ou indiretamente pelo mesmo grupo de pessoas. A partir do exame da

documentação apresentada pelas empresas, bem como através de outras informações obtidas, é possível, à fiscalização, a caracterização de formação de grupo econômico de fato.

As empresas integrantes de grupo econômico respondem entre si, solidariamente, pelo cumprimento das obrigações previstas na legislação previdenciária, nos termos do inciso IX, art. 30, da Lei nº 8.212/91.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário do contribuinte para afastar e exigência fiscal correspondente ao lançamento incidente sobre o auxílio alimentação. Em relação do recurso apresentado pelos contribuintes solidários, por unanimidade de votos, em negar-lhes provimento.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiyama, Débora Fófano Dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se, na origem, de autuação fiscal consubstanciada no AI - DEBCAD nº 37.152.365-6, lavrado por falta de recolhimento de contribuição previdenciária correspondente à parte da empresa e dos segurados empregados; ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT); às destinadas a outras entidades e fundos (FNDE, INCRA, SENAI, SESI e SEBRAE); todas incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados nas formas de “utilidade” (plano de saúde e cestas básicas/kits de higiene) e “in natura” (alimentação), não declaradas em GFIP, no período de 01/01/1999 a 30/06/2007, nos termos do que dispõe a Lei nº 8.212/91 e o Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, atualizado nos termos da Portaria MPS n. 142 de 11.04.2007.

Com efeito, foi aplicada a penalidade descrita no relatório Fundamentos Legais do Débito (fls. 123/127), que resultou a constituição do crédito tributário no montante de R\$ 375.662,32, apurado conforme informado no Descritivo Analítico do Débito (fls. 5/65) e no Descritivo Sintético do Débito (fls. 66/79).

De acordo com o Relatório Fiscal, a autoridade acabou indicando os motivos pelos quais havia autuado a empresa SANTINHO EMPREENDIMENTOS S.A.:

(a) Levantamento "SI1 — SALÁRIO INDIRETO PLANO DE SAÚDE" - as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados da empresa na forma de utilidade - plano de saúde - não declaradas na GFIP;

(b) Levantamento "SI2 — SALÁRIO INDIRETO ALIMENTAÇÃO" - as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados da empresa na forma in natura — alimentação;

(c) Levantamento "SI3 — PRÊMIO FREQUÊNCIA" - as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados da empresa na forma de utilidade — cestas básicas e kits de higiene.

(a) Salário indireto- Plano de Saúde: a empresa foi intimada a apresentar o "Regulamento dos benefícios concedidos ao trabalhador". No relatório apresentado, fls. 157/1162, consta o convênio pertinente a prestação de assistência médica para seus empregados, contratado com a Unimed Florianópolis. Referido plano contempla a adesão dos empregados, após término do contrato de experiência, e de seus familiares com parentesco de primeiro grau, sendo que a empresa subsidia 50% do custo do plano, seja do empregado, seja de seus familiares. Entretanto para usufruir do benefício, o trabalhador deve ser associado da Associação Recreativa dos Empregados do Costão do Santinho, mediante pagamento do valor de 0,5% do seu salário base, descontado mensalmente na folha de pagamento. Em razão da cobertura do plano não atingir a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, uma vez que impõe como condição fazer parte da Associação e que para tal existe um custo, e somente poder aderir ao plano o empregado que não estiver no período de experiência, os valores relativos a participação da empresa não se enquadram na alínea "q", § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, passando a integrar o salário-de-contribuição. Além disso, a exclusão da incidência não é extensiva aos dependentes do empregado. Para o montante do salário-utilidade foram utilizados os valores apropriados como despesa na contabilidade, nos quais estão inclusos os subsídios (50% do custo do plano) pagos aos empregados e dependentes, discriminados no Anexo II, fls. 164/169;

(b) Salário indireto- Alimentação: a empresa oferece aos seus trabalhadores café da manhã, almoço e jantar. Em razão da empresa não estar inscrita no PAT — Programa de Alimentação ao Trabalhador, os valores custeados pela empresa a título de salário in natura (alimentação) integram o salário-de-contribuição. Para a definição do salário in natura foram utilizados os valores apropriados mensalmente como despesa na contabilidade da empresa, nas contas 6.1.02.01 (4983) — Despesas com Alimentação Empregados, período 01/99 a 12/2002, e 5.1.02.01.01.017 - Despesas com Alimentos Empregados, período 01/2003 a 06/2007;

(c) Prêmio-Frequência: a empresa contempla com uma cesta básica e um kit higiene os trabalhadores que são assíduos no mês, isto é, que inicie "suas atividades no dia 01 do mês e não tem faltas no período de 21 a 20". Esta regra consta dos itens 6.2.3 e 6.2.4 do informativo "Benefícios do colaborador do Costão do Santinho", fls. 161. Há desconto de R\$ 3,11 (três reais e onze centavos) para a cesta básica e R\$ 1,03 (um real e três centavos) para o kit higiene no contra-cheque. Para a definição da base de cálculo do salário-utilidade foram utilizados os valores apropriados como despesa na contabilidade, nas contas detalhadas às fls. 151 do Relatório.”

Verifica-se, ainda, do Relatório Fiscal que a autoridade autuante entendeu pela caracterização de grupo econômico “de fato”, nos termos do artigo 30, IX da Lei nº 8.212/91, formado pelas empresas SANTINHO EMPREENDIMENTOS TURÍSTICOS S.A, Costão Golf Ltda., Costão Administração e Negócios Imobiliários Ltda., Costão Ville - Empreendimentos Imobiliários S.A., Costão do Santinho Turismo e Lazer Ltda. e Preference Serviços de Administração de Condomínios e Hotelaria Ltda., são controladas pela empresa ECAP – Empresa Catarinense de Administração e Participação Ltda., havendo indicação dos percentuais de participação. Com efeito, as referidas empresas foram consideradas como responsáveis

solidárias pelo crédito previdenciário decorrente desta notificação fiscal. Consta do Anexo I (fls. 195) o organograma do grupo.

Notificada da autuação em 25.02.2008 (fls. 199), a SANTINHO EMPREENDIMENTOS TURÍSTICOS S.A. apresentou Impugnação em 18.03.2008 (fls. 206/221), sustentando, em síntese, as seguintes alegações:

#### Decadência

Ocorreu a decadência quinquenal quanto à constituição do crédito tributário apurado nas competências de 01/01/1999 a 30/11/2002, com fundamento no artigo 173, do CTN e no resultado do julgamento do Agravo de Instrumento no Recurso Especial - AI no REsp nº 616.348 – MG.

#### Componentes do Salário de Contribuição

##### Plano de Saúde

- O artigo 28, § 9º, “q”, da Lei nº 8.212/91, não impede que o valor relativo à assistência prestada por serviço médico por meio de convênio seja extensivo aos dependentes do empregado;
- A expressão “desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa”, objetiva impedir que a empregadora aponte, um por um, os beneficiários da assistência, bem como evitar o disfarce de salário indireto de diretores por intermédio de assistência diferenciada, em comparação com os benefícios pagos aos demais empregados. Não objetiva impedir que o empregador estenda aos dependentes do empregado tal benefício, nem evitar a gestão do convênio por entidade classista;
- A participação do empregado com 50% do custo, ficando claro que não se trata de utilidade, salário indireto ou salário in natura, pois o benefício concedido a empregado mediante desconto não configura salário in natura, conforme entendimento manifestado em vários acórdãos do TRT da 2ª Região, no sentido de que “para que seja caracterizado o salário in natura é preciso que o fornecimento da utilidade seja gratuito”;
- O contrato com a Unimed nada menciona em relação à associação do empregado à associação recreativa.

##### Auxílio Alimentação

- O único ponto apontado pela fiscalização foi a ausência de integração ao PAT do Ministério do Trabalho. Ocorre que para integração ao salário-de-contribuição, é preciso que o valor gasto pela empresa com alimentação também possa ser considerado salário indireto, salário in natura ou utilidade. No caso, a alimentação é cobrada dos empregados, que pagam valores pela alimentação, ainda que a preços irrisórios, e isto descaracteriza o benefício.

##### Prêmio Frequência – Cestas básicas e kits higiene

- A fiscalização entendeu que referido prêmio estaria vinculado ao salário, quando na verdade a impugnante oferece cesta básica e kit higiene, para seus empregados mediante retribuição em dinheiro, utilizando o critério da assiduidade para fazer a entrega dos mesmos; caso em que é aplicado o mesmo entendimento de que sendo descontado do empregado, não pode ser considerado como salário indireto, in natura ou utilidade.
- Ao final, requereu a procedência da impugnação, com a declaração de insubsistência do auto de infração.

Cientificadas da autuação e dos termos de sujeição passiva em 10.04.2008 (fls. 661, 664, 667, 670, 673, 676), as empresas consideradas integrantes do grupo econômico também apresentaram suas respectivas impugnações, as quais, aliás, foram juntadas às folhas discriminadas a seguir: (i) Costão Ville - Empreendimentos Imobiliários S.A. (fls. 423/426), (ii) Costão do Santinho Turismo e Lazer Ltda. (464/467), (iii) Costão Administração e Negócios Imobiliários Ltda. (fls. 505/508), (iv) Preference – Serviços de Administração de Condomínio e de Hotelaria Ltda. (fls. 557/560), (v) ECAP - Empresa Catarinense de Administração e Participação Ltda. (fls. 354/357) e, por fim, (vi) Costão Golf Ltda. (fls. 600/603).

A propósito, as respectivas impugnações possuem o mesmo conteúdo, tendo sido alegado, em síntese, que a solidariedade prevista no artigo 124 do CTN trata-se de solidariedade “de direito”, que tem validade e eficácia apenas quando a lei que a estabelecer for interpretada de acordo com a constituição e o próprio CTN, não tendo qualquer valor jurídico as disposições de leis ordinárias, como a Lei nº 8.212/91, que indevidamente pretendam alargar as responsabilidades de sócios e dirigentes das pessoas jurídicas. Além disso, as empresas também colacionaram jurisprudência do STJ em que se discute o redirecionamento de execução fiscal ajuizada contra empresa para responsabilizar os sócios (Resp. nº 717.717/SP).

Os autos foram encaminhados para apreciação das peças impugnatórias e, aí, em acórdão de fls. 735/761, a 5ª Turma da DRJ de Florianópolis entendeu por considerar o lançamento procedente em parte, mantendo parcela do crédito tributário, conforme se observa dos trechos transcritos abaixo:

Assunto: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/06/2007

**SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. ASSISTÊNCIAMÉDICA / PLANO DE SAÚDE. INCIDÊNCIA.**

Os valores pagos pela empresa relativos a plano de saúde, cuja cobertura não abranja a totalidade de seus empregados e dirigentes, integram o salário-de-contribuição do empregado e sofrem a incidência de contribuições sociais previdenciárias.

**SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. ASSISTÊNCIA MÉDICA/PLANO DE SAÚDE. DEPENDENTES DE EMPREGADOS. INCIDÊNCIA.**

Os valores pagos pela empresa relativos a plano de saúde para dependentes de empregados, não- coincidentes em descrição com aquele da hipótese prevista na legislação previdenciária ("q", § 9º, art. 28, Lei nº 8.212/91), integram o salário-de-contribuição do empregado e sofrem a incidência de contribuições sociais previdenciárias.

**SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO. AUSÊNCIA DE INSCRIÇÃO NO PAT.**

A parcela de salário "in natura", decorrente do fornecimento habitual de alimentação aos empregados, sem prévia aprovação pelo Ministério do Trabalho, pela não formalização da adesão ao Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, de que trata a Lei nº 6.321, de 14/04/1976, integra a remuneração dos empregados sofrem incidência de contribuições sociais previdenciárias.

#### SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. PRÊMIO FREQUÊNCIA. INCIDÊNCIA.

A distribuição de cestas básicas a empregados, vinculadas ao critério da assiduidade, com caráter de como prêmio de incentivo, não está contemplado nas exclusões arroladas no parágrafo 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91 e alterações posteriores, integrando o salário de contribuição.

#### DECADÊNCIA. SÚMULA VINCULANTE Nº 08. REVISÃO DO LANÇAMENTO.

Declarada a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/ 91 pelo Supremo Tribunal Federal-STF na Súmula Vinculante nº 8, de 12/ 06/ 2008, publicada no DOU de 20/ 06/ 2008, de eficácia retroativa para os contribuintes com solicitações administrativas apresentadas até a data do julgamento da referida Súmula, os créditos da Seguridade Social pendentes de pagamento não podem ser cobrados, em nenhuma hipótese, após o lapso temporal quinquenal.

#### GRUPO ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza são responsáveis solidárias pelas contribuições previdenciárias.

#### ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL ALEGAÇÕES DE ILEGALIDADES. LIMITES DE COMPETÊNCIA DAS INSTANCIAS ADMINISTRATIVAS.

As autoridades administrativas estão obrigadas observância da legislação tributária vigente, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade.

Lançamento Procedente em Parte.”

Devidamente notificada da decisão de 1ª instância por via postal em 14.01.2009 (fls. 770), a SANTINHO EMPREENDIMENTOS TURÍSTICOS S.A. entendeu por apresentar Recurso Voluntário de fls. 801/815, protocolado em 30.01.2009, sustentando, pois, as razões do seu descontentamento. As demais empresas integrantes do grupo econômico também foram notificadas (fls. 603/608) e protocolaram seus respectivos Recursos Voluntários de fls. 771/775, 776/780, 781/785, 786/790, 791/795, 796/800, 801/805, sustentando, também, suas razões e fundamentos de defesa.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

Verifico que os presentes Recursos Voluntários foram formalizados dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e cumprem os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual deles conheço e passo a apreciá-los em suas alegações meritórias.

De logo, observo que a SANTINHO EMPREENDIMENTOS TURÍSTICOS S.A. reitera os argumentos expostos na impugnação e, portanto, continua por sustentar as seguintes alegações:

#### Componentes do Salário de Contribuição

### Plano de Saúde

- O artigo 28, § 9º, “q”, da Lei nº 8.212/91, não impede que o valor relativo à assistência prestada por serviço médico por meio de convênio seja extensivo aos dependentes do empregado;
- A expressão “desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa”, objetiva impedir que a empregadora aponte, um por um, os beneficiários da assistência, bem como evitar o disfarce de salário indireto de diretores por intermédio de assistência diferenciada, em comparação com os benefícios pagos aos demais empregados. Não objetiva impedir que o empregador estenda aos dependentes do empregado tal benefício, nem evitar a gestão do convênio por entidade classista;
- A participação do empregado com 50% do custo, ficando claro que não se trata de utilidade, salário indireto ou salário in natura, pois o benefício concedido a empregado mediante desconto não configura salário in natura, conforme entendimento manifestado em vários acórdãos do TRT da 2ª Região, no sentido de que “para que seja caracterizado o salário in natura é preciso que o fornecimento da utilidade seja gratuito”;
- O contrato com a Unimed nada menciona em relação à associação do empregado à associação recreativa.

### Auxílio Alimentação

- O único ponto apontado pela fiscalização foi a ausência de integração ao PAT do Ministério do Trabalho. Ocorre que para integração ao salário-de-contribuição, é preciso que o valor gasto pela empresa com alimentação também possa ser considerado salário indireto, salário in natura ou utilidade. No caso, a alimentação é cobrada dos empregados, que pagam valores pela alimentação, ainda que a preços irrisórios, e isto descaracteriza o benefício.

### Prêmio Frequência – Cestas básicas e kits higiene

- A fiscalização entendeu que referido prêmio estaria vinculado ao salário, quando na verdade a impugnante oferece cesta básica e kit higiene, para seus empregados mediante retribuição em dinheiro, utilizando o critério da assiduidade para fazer a entrega dos mesmos; caso em que é aplicado o mesmo entendimento de que sendo descontado do empregado, não pode ser considerado como salário indireto, in natura ou utilidade.
- Ao final, requer o provimento do recurso, com a declaração de insubsistência do auto de infração.

Por sua vez, as demais empresas integrantes do grupo econômico também continuam por sustentar suas mesmas razões de impugnação. Confira-se:

- A solidariedade prevista no artigo 124, do CTN, corresponde à solidariedade “de direito”, que tem validade e eficácia apenas quando a lei que a estabelecer for interpretada de acordo com a constituição e o

próprio CTN, não tendo qualquer valor jurídico as disposições de leis ordinárias, como a Lei nº 8.212/91, que indevidamente pretendam alargar as responsabilidades de sócios e dirigentes das pessoas jurídicas.

- Trouxe jurisprudência do STJ em que se discute o redirecionamento de execução fiscal ajuizada contra empresa para responsabilizar os sócios (Resp. nº 717.717/SP (2005/0008283-8) - DJU de 08.05.2006.

- Ao final, requereu a reforma do acórdão para declarar a insubsistência do Auto de Infração na parte da solidariedade solidária.

Penso que seja mais apropriado examinar tais alegações em tópicos apartados.

## **1. Recurso da Santinho Empreendimentos Turísticos S.A.**

### **1.1. Plano de saúde dos empregados/diretores**

Para que se possa averiguar a consideração das verbas pagas aos empregados do recorrente a título de plano de saúde na composição do salário de contribuição, necessário se faz entender seu conceito, disposto no artigo 28, I, da Lei nº 8.212/91, conforme abaixo:

#### **“Lei n. 8.212/91**

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;”

Nas hipóteses em que o legislador entendeu que determinada verba salarial devesse ser excluída da base de cálculo das contribuições previdenciárias, como é o caso da assistência médica, ele expressamente, por meio de lei, assim o fez, como nas hipóteses do artigo 28, § 9º, “q”, da Lei nº 8.212/91 c/c o artigo 214, § 9º, XVI, do Decreto nº 3.048/99 – Regulamento da Previdência Social):

#### **“Lei nº 8.212/91**

“Art. 28. (...)

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

(...)

q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, próteses, órteses, despesas médico-hospitalares e outras similares;”

**Decreto n. 3.048/99**

“Art. 214 (...)

(...)

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

(...)

XVI - o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou com 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;

(...)

§ 10. As parcelas referidas no parágrafo anterior, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, integram o salário-de-contribuição para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis.”

Da análise dos dispositivos legais e regulamentares acima transcritos, conclui-se que para a exclusão da assistência médica da base de cálculo das contribuições previdenciárias é necessário que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa. O legislador teve como objetivo fomentar a concessão do benefício em caráter de isonomia.

Assim, em atendimento ao dispositivo legal, deve-se examinar a oferta do plano de forma indistinta a todos empregados e dirigentes.

Como há previsão no plano de benefícios da empresa (fls. 158) de que os empregados só podem optar pelo convênio médico após o término do contrato de experiência, constata-se que há restrição de acesso ao benefício em pauta pelos empregados nessa situação. Logo, essa assistência médica não abrange a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, como exige a lei e, dessa forma, os valores relativos ao pagamento de assistência médica, por não cumprirem os requisitos do artigo 28, § 9º, "q", da Lei nº 8.212/91, consistem em salário-de-contribuição para os fins previdenciários e, portanto, entendo ser PROCEDENTE o levantamento "SII — SALARIO INDIRETO PLANO DE SAÚDE".

Além do mais, percebe-se outra restrição ao benefício, consistente no vínculo à associação recreativa dos funcionários como condição para obter a assistência médica.

## **1.2. Plano de saúde dos Parentes**

Quanto aos valores referentes ao custeio de plano de saúde dos dependentes dos empregados/diretores, na forma que se apresenta no presente caso, configura-se numa parcela remuneratória, vez que não contemplada dentre as hipóteses de isenção previstas na legislação previdenciária. E se a norma não se refere aos dependentes, tratando-se de norma excepcional, não cabe ao intérprete incluí-los.

## **1.3. Salário Indireto – Alimentação – *in natura***

Segundo informa o Relatório Fiscal, a falta dos recolhimentos das Contribuições Sociais Previdenciárias ocorreu pelo fato de que a recorrente deixou de incluir os valores decorrentes do fornecimento de alimentação *in natura* aos seus empregados sem estar inscrita no PAT – Programa de Alimentação do Trabalhador, nos termos do disposto na Lei n. 6.321/76 e o disposto nos §§ 1º e 21 do artigo 21 da Portaria n. 1.156, publicada no Diário Oficial da União — DOU, de 20 de setembro de 1993, do Ministério do Trabalho.

Entretanto, a jurisprudência deste Egrégio CARF já se debruçou sobre o assunto em questão por diversas vezes, conforme se pode verificar do recente precedente exarado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais. Confira-se:

“Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ALIMENTAÇÃO IN NATURA. PAT. DESNECESSIDADE. NÃO INCIDÊNCIA.

O fornecimento de alimentação *in natura* pela empresa a seus empregados não está sujeito à incidência da contribuição previdenciária, ainda que o empregador não esteja inscrito no PAT. Ato Declaratório PGFN nº 3/2011.

(Processo n. 13603.722831/2010-79. Acórdão n. 9202-008.442, Conselheiro Relator Mauricio Nogueira Righetti. Sessão de 16.12.2019. Publicado em 14.01.2020).”

A rigor, entendo por bem transcrever trecho do voto condutor com o qual concordo e utilizo, aqui, como razões de decidir, já que o caso em apreço amolda-se com perfeição ao caso analisado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais. É ver-se:

“A atual jurisprudência deste colegiado é firme no sentido da não incidência da contribuição previdenciária no fornecimento de alimentação, *in natura*, pela empresa a seus empregados, ainda que o empregador não esteja inscrito no PAT.

Por bem discorrer sobre o tema, reproduzo excerto do voto condutor do acórdão 9202.008.209, da lavra do Conselheiro Mario Pereira de Pinho Filho, nos termos a seguir:

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

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

[...]

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

*Não se olvide que o descumprimento dos requisitos necessários ao gozo da isenção tem como consequência lógica a incidência da exação tributária.*

*Cabe aqui ressaltar que o art. 111 do CTN estabelece que as normas afetas à outorga de isenção devem ser interpretadas literalmente.*

*A despeito do que dispõe a legislação trabalhista e tributária, o entendimento pacificado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça –STJ é de que, em se tratando de*

*pagamento in natura, o auxílio alimentação não sofre incidência de contribuição previdenciária, independentemente de inscrição no PAT, visto que ausente a natureza salarial da verba.*

*Nesse sentido é a decisão consubstanciada no AgRg ao REsp nº 1.119.787/SP:*

**PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. FGTS. ALIMENTAÇÃO IN NATURA. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTES.1.** *O pagamento do auxílio alimentação in natura, ou seja, quando a alimentação é fornecida pela empresa, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não possuir natureza salarial, razão pela qual não integra as contribuições para o FGTS. Precedentes: REsp 827.832/RS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/11/2007, DJ 10/12/2007 p. 298; AgRg no REsp685.409/PR, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/06/2006, DJ 24/08/2006 p. 102; REsp 719.714/PR, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/04/2006, DJ 24/04/2006 p. 367; REsp 659.859/MG, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/03/2006, DJ 27/03/2006 p. 171. 2. Ad argumentandum tantum, esta Corte adota o posicionamento no sentido de que a referida contribuição, in casu, não incide, esteja, ou não, o empregador, inscrito no Programa de Alimentação do Trabalhador PAT.*

### **3. Agravo Regimental desprovido.**

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

O Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011, que motivou a edição do Ato Declaratório nº 03/2011, foi assim ementado:

**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.

Ao longo do parecer encimado, a Fazenda Nacional noticiou o posicionamento jurisprudencial dominante nos seguintes termos:

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

Nesse mesmo sentido foi o voto condutor no acórdão 2402002.521, quando assentou que *"diante do citado ato, o fornecimento de cestas básicas, ou seja, alimentação in natura, não integra o salário de contribuição independente de a empresa ter ou não efetuado adesão ao PAT Programa de Alimentação ao Trabalhador."*

Nessa mesma linha, os acórdãos 9202005.257, de 28/03/17 e 9202008.209, de 25/09/2019, adiante ementados:

**PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. FORNECIMENTO DE LANCHES E REFEIÇÕES. ALIMENTAÇÃO FORNECIDA IN NATURA. AUSÊNCIA DE ADESÃO AO PAT. ATO DECLARATÓRIO Nº 03/2011**

*Restando demonstrado que o fornecimento de lanches e refeições, deu-se na modalidade "in natura", o lançamento enquadra-se na exclusão prevista no Parecer*

*PGFN/CRJ/Nº 2117/2011 da Procuradoria da Fazenda Nacional, aprovado pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda que ensejou a publicação do Ato Declaratório 03/2011, posto que a alimentação mencionada no dito Parecer se coaduna com a objeto deste lançamento, qual seja: com a fornecida "in natura", sob a forma de utilidades.*

[...]

*CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ALIMENTAÇÃO IN NATURA. PAT. DESNECESSIDADE. NÃO INCIDÊNCIA. O fornecimento de alimentação in natura pela empresa a seus empregados não está sujeito à incidência da contribuição previdenciária, ainda que o empregador não esteja inscrito no PAT. Ato Declaratório PGFN nº 3/2011.*

Consoante estabelece a alínea "c" do inciso II do § 1º do art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, os membros das turmas de julgamento do CARF podem afastar a aplicação de lei com base em ato declaratório do Procurador Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522/2002 (como é o caso do Ato Declaratório nº 3/2011).

Além do mais, verifique-se que o Colendo Superior Tribunal de Justiça também tem compartilhado desse mesmo entendimento, conforme se pode observar das ementas transcritas abaixo:

**“ADMINISTRATIVO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO. PAGAMENTO HABITUAL E EM PECÚNIA. RECOLHIMENTO DO FGTS. OBRIGATORIEDADE.**

1. Conforme entendimento deste Superior Tribunal, o auxílio-alimentação pago in natura não integra a base de cálculo da contribuição previdenciária, esteja ou não a empresa inscrita no PAT; por outro lado, quando pago habitualmente e em pecúnia, incide a referida contribuição. Pela mesma razão, o auxílio-alimentação pago em espécie e com habitualidade também sofrerá a incidência do FGTS. Precedente: REsp 719.714/PR, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJ 24/4/2006, p. 367.

2. Agravo interno não provido.

(AgInt no REsp 1785717/SP. Primeira Turma. Rel. Min. SÉRGIO KUKINA. Julgamento: 11/02/2020. DJe 18/02/2020).

\*\*\*

**PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSOS ESPECIAIS. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. FORNECIMENTO DE ALIMENTAÇÃO E CESTAS BÁSICAS AOS EMPREGADOS. PAGAMENTO "IN NATURA". INSCRIÇÃO NO PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO AO TRABALHADOR.**

1. Na hipótese dos autos, o Tribunal de origem entendeu que os valores pagos pelo empregador a título de fornecimento de alimentação e cestas básicas aos empregados, considerados como parcela in natura, não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária desde que, nos termos da lei, recebidos de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e Previdência Social (art. 28, § 9º, "c", da Lei 8.212/1991). Julgou não ter ficado comprovada nos autos a inscrição pela empresa no Programa de Alimentação ao Trabalhador.

2. Verifica-se que o acórdão recorrido, ao assim decidir, contrariou a jurisprudência do STJ, de que não incide contribuição previdenciária sobre os valores despendidos a título de vale ou auxílio-alimentação pagos in natura, esteja ou não a empresa inscrita no PAT. Precedentes: AgInt no REsp 1.694.824/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell

Marques, Segunda Turma, DJe 14.12.2018; AgInt no REsp 1.617.204/RS, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 3.2.2017; REsp 1.072.245/SP, Rel. Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, DJe 14.11.2016.

3. In casu, verifica-se que o acórdão impugnado inobservou a exegese da legislação federal, conforme acima definido, motivo pelo qual a pretensão recursal deve ser parcialmente acolhida. Isso não significa, entretanto, que a hipótese é de reforma do julgado. Com efeito, o provimento da pretensão recursal acarreta a necessidade de devolução dos autos à origem, para que nova decisão seja proferida, respeitadas as premissas acima estabelecidas à luz dos elementos probatórios dos autos.

4. Recurso Especial da empresa parcialmente provido, determinando a devolução dos autos à origem. Recurso Especial da Fazenda Nacional prejudicado.

(REsp 1.815.004/SP. Segunda Turma. Rel. Min. HERMAN BENJAMIN. Julgamento: 20/08/2019. DJe 13/09/2019).”

Sendo assim, entendo por reconhecer que os valores computados a título de alimentação in natura não devem compor a base de cálculo das Contribuições Previdenciárias.

#### **1.4. Prêmio Frequência**

Em que pese as alegações da empresa recorrente, as cestas básicas e kits higiene, ainda que fornecidos mediante pagamento de pequeno valor pelos empregados, se constituem em salário in natura, pois, são pagos desde que a condição determinante esteja presente; como condição para a premiação dos empregados que não faltam ao serviço. Tem, portanto, a característica de prêmio, uma vez que está vinculado ao comparecimento do trabalhador ao serviço.

Portanto, inquestionável a natureza salarial das cestas básicas e kits higiene distribuídos como incentivo à frequência, com a inclusão dos valores correspondentes ao seu custo descontada a parcela a cargo do empregado, na base de cálculo de incidência das contribuições previdenciárias.

## **2. Recursos das Empresas Interessadas**

As empresas imputadas no grupo econômico continuam a alegar que (i) a solidariedade prevista no artigo 124, do CTN, corresponde à solidariedade “de direito”, que tem validade e eficácia apenas quando a lei que a estabelecer for interpretada de acordo com a constituição e o próprio CTN, não tendo qualquer valor jurídico as disposições de leis ordinárias, como a Lei nº 8.212/91, que indevidamente pretendam alargar as responsabilidades de sócios e dirigentes das pessoas jurídicas e, por fim, aduziram ser incabível a responsabilidade solidária em sede de autuação por descumprimento de obrigação acessória. Além dos mais, colacionaram jurisprudência do STJ em que se discute o redirecionamento de execução fiscal ajuizada contra empresa para responsabilizar os sócios (Resp. nº 717.717/SP).

Quanto à alegação de que a solidariedade prevista pelo artigo 124 do CTN deve ser considerada como “de direito”, penso que não deve prosperar, haja vista o artigo 30, IX, da Lei nº 8.212/91 encontrar respaldo hierárquico constitucional. Explico.

Considerando que o primeiro embasamento para a caracterização de grupo econômico está no artigo 30 da Lei de Custeio da Seguridade Social, *prima facie* o referido comando cumpre o previsto pela lei de normas gerais de legislação tributária (inciso II do parágrafo único do artigo 121 do CTN). Em outros termos, é sabido que a Constituição Federal exige a disciplina dos sujeitos passivos mediante normas gerais de legislação tributária, veiculada por lei complementar. Assim, considerando que o CTN (com força de lei complementar) estabelece, como norma geral, que são responsáveis “as pessoas expressamente designadas por lei”, o artigo 30 da Lei nº 8.212/1991 encontra respaldo hierárquico superior (CF/88) suficiente de validade e eficácia a ser aplicado no caso da recorrente, para a caracterização de grupo econômico.

Ademais, grupo econômico “de direito” resta formalmente constituído quando nos moldes do artigo 265, da Lei nº 6.404/76, a partir de convenções registradas entre empresas que, combinando recursos e esforços, almejem a consecução de objetivos comuns. Diferente da hipótese de grupo econômico “de fato”, como é o caso, no qual, apesar de não haver formalização legal, constitui-se de empresas interligadas entre si e controladas direta ou indiretamente pelo mesmo grupo de pessoas.

Outrossim, como mencionado, a legislação previdenciária prevê a responsabilidade solidária entre empresas que compõem grupo econômico na forma disposta no artigo 30, IX, da Lei nº 8.212/91:

**“Lei n. 8.212/91**

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

(...)

IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei;”

A legislação transcrita, embora indique a solidariedade como efeito tributário decorrente da existência de grupo econômico, não traz o conceito de “grupo econômico”. Contudo, no direito tributário, para definição de conceitos, é permitido tanto o uso da analogia, quanto dos princípios de direito privado, nos termos dos artigos 108, I e 109, do Código Tributário Nacional (CTN). Veja-se:

**“Lei n. 5.172/66**

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

(...)

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.”

Dessa forma, resta legítima a aplicação analógica de conceitos definidos por outra legislação com o objetivo de se caracterizar, para fins tributários, um grupo econômico.

Assim, quando a Lei nº 8.212/91 menciona grupo econômico de qualquer natureza, não se restringe àqueles grupos formalmente constituídos nos moldes do artigo 265, da Lei nº 6.404/76, mas abrange também os grupos “de fato”. Neste contexto, aplica-se na

legislação previdenciária o conceito previsto no artigo 2º, § 2º, da Consolidação das Leis do Trabalho, que não condiciona a consideração de grupo à existência de convenções formais nesse sentido, bastando que as empresas estejam sob a mesma direção, controle ou administração, conforme adiante:

“Art. 2º (*omissis*).

§ 2º - Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas.”

Por oportuno, o acórdão recorrido muito bem destacou que a Instrução Normativa (IN) da Secretaria da Receita Previdenciária (SRP) nº 03, de 14 de julho de 2005, ratifica esse entendimento. Confira-se:

**“IN SRP n. 03, de 14 de julho de 2005**

Art. 748. Caracteriza-se grupo econômico quando duas ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica.”

E como bem concluiu, a norma previdenciária deu o mesmo tratamento da lei trabalhista às empresas que integram grupo econômico.

No presente caso, como claramente destacou o acórdão recorrido, o Relatório Fiscal, corroborado pelos contratos sociais e alterações posteriores, estatutos e atas de assembleias, bem como organograma de fls. 65, constatou que a ECAP detém 99,9% na Santinho Empreendimentos Turísticos S.A; 99,9% na Costão Golf Ltda.; 60% na Costão Administração e Negócios Imobiliários Ltda., 99,9% na Costão Ville - Empreendimentos Imobiliários S.A; 99,99% na Preference - Serviços de Administração de Condomínio e Hotelaria na Ltda., 4,17% Costão do Santinho Turismo e Lazer Ltda., que é controlada pela Santinho Empreendimentos Turísticos S.A., que detém 95,82%.

Assim, diante da constatação da unicidade de controle dessas empresas, entendo que as mesmas compõem um grupo econômico “de fato”, ficando sujeitas aos efeitos jurídicos dessa relação, como a responsabilidade tributária solidária, expressamente prevista no artigo 30, IX, da Lei nº 8.212/91, de acordo com a autorização do CTN.

Quanto à jurisprudência do STJ colacionada pela recorrente, verifica-se que esta discute o redirecionamento de execução fiscal para responsabilizar os sócios da empresa executada no caso concreto, sendo matéria distinta da responsabilidade solidária atribuída às empresas que integram grupo econômico, por isso não se coadunando à presente demanda, razão pela qual sobre ela não tratarei.

Em relação à alegação de ilegitimidade da conferência de responsabilidade solidária em sede de autuação por descumprimento de obrigação acessória, pelo que já foi exposto, não assiste razão à recorrente, pois considerando que o §3º do artigo 113 do CTN dispõe que “*A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária*”, sendo obrigação principal a penalidade pecuniária por descumprimento de obrigação acessória, esta é passível de responsabilização solidária.

### **Conclusão**

Por todo o exposto e por tudo que consta nos autos, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário da empresa Santinho Empreendimentos Turísticos S.A. para afastar a exigência fiscal incidente sobre o auxílio alimentação *in natura*. Em relação aos Recursos Voluntários apresentados pelas empresas interessadas, nego-lhes provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega