



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

**Processo n°** 11516.001721/2009-90  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2302-003.508 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 2 de dezembro de 2014  
**Matéria** Salário Indireto: Auxílio-Alimentação sem PAT, Abono  
**Recorrente** ESTADO DE SANTA CATARINA - ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/11/2008

ABONO. REMUNERAÇÕES. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

A importância paga, devida ou creditada aos segurados empregados a título de abonos não expressamente desvinculados do salário, por força de lei, integra a base de cálculo das contribuições para todos os fins e efeitos, nos termos do artigo 28, I, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.528/97.

ALIMENTAÇÃO PAGA EM TICKETS SOFRE A INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

De acordo com o disposto no Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011, a reiterada jurisprudência do STJ é no sentido de se reconhecer a não incidência da contribuição previdenciária sobre alimentação *in natura* fornecida aos segurados. A alimentação fornecida em tickets ou pecúnia sem a devida inscrição no PAT sofre a incidência da contribuição previdenciária.

Recurso Voluntário Negado

Acordam os membros da Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Sessão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos em negar provimento ao recurso voluntário mantendo o lançamento das contribuições previdenciárias sobre valores pagos aos segurados a título de "abonos" não expressamente desvinculados do salário, por força de lei. Por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, mantendo o lançamento de contribuições previdenciárias incidentes sobre valores pagos em tickets a título de alimentação sem inscrição no PAT. Vencidos na votação os Conselheiros Leo Meirelles do Amaral, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Wilson Antonio de Souza Correa, por entenderem que a verba não integra o salário de contribuição.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liege Lacroix Thomasi (Presidente), Arlindo da Costa e Silva, Leo Meirelles do Amaral, André Luís Mársico Lombardi, Juliana Campos de Carvalho Cruz, Wilson Antonio de Souza Correa.

CÓPIA

## Relatório

O Auto de Infração de Obrigação Principal foi lavrado em 16/04/2009 e cientificado ao sujeito passivo em 24/04/2009, através de Registro Postal, referindo-se às contribuições previdenciárias relativas à cota do segurado empregado incidentes sobre valores pagos aos servidores não estatutários a título de alimentação fornecida em tickets e pecúnia e sem a inscrição no PAT e valores pagos a título de Abono.

O período do crédito lançado abrange as competências de 04/2004 a 11/2008.

Após a impugnação, Acórdão da Delegacia da Receita Federal de Florianópolis às fls. 598/618, julgou o lançamento procedente.

Inconformado, o contribuinte apresentou recurso voluntário, onde alega em síntese:

- a) cerceamento de defesa, porquanto o lançamento trata de três assuntos distintos num único documento, impossibilitando a discussão, o pagamento ou o parcelamento de cada um deles, já que os fatos geradores não podem ser individualizados;
- b) que os abonos pagos não sofrem incidência contributiva, porque as Resoluções que os instituíram expressamente os isentaram;
- c) que as Resoluções do parlamento tem força de lei;
- d) que é incabível o argumento do Acórdão recorrido de que a lei estadual não pode dispor sobre a isenção da verba;
- e) que a filiação do servidor ao Regime Geral de Previdência Social não desnatura a sua condição de servidor estadual, não possuindo vínculo com a CLT e portanto não se sujeitando as suas disposições;
- f) que a Lei n.º 8.212/91, traz que os abonos expressamente desvinculados do salário não integram o salário de contribuição;
- g) que os abonos foram pagos de forma eventual e por liberalidade e só passaram posteriormente a integrar a remuneração;
- h) que o auxílio-alimentação não integra a remuneração dos servidores estatutários e por ser idêntica à verba paga

aos demais servidores, também não pode integrar suas remunerações;

- i) que não é inscrita no PAT porque não se trata de empresa que visa lucro e isso não pode lhe vedar a possibilidade de disponibilizar alimentação a seus servidores;
- j) que o fornecimento foi em tickets e jurisprudência diz que os servidores do Estado de Santa Catarina tem direito à alimentação, sem se atribuir à verba natureza salarial;
- k) que o aumento da alíquota do SAT/RAT é inconstitucional, ofendendo o princípio da anualidade tributária.

Requer o provimento do recurso para decretar a nulidade do Auto de Infração e do lançamento.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Liege Lacroix Thomasi, Relatora

O recurso cumpriu com o requisito de admissibilidade, frente à tempestividade, devendo ser conhecido e examinado.

### Cerceamento de Defesa

Primeiramente, não vislumbro a tese de nulidade da autuação por cerceamento de defesa frente à alegação de que o Auto de Infração trata de três assuntos distintos, não identificando os fatos geradores.

A leitura do Relatório Fiscal de fls. 38 a 48, esclarece quais foram os lançamentos efetuados relativos às contribuições previdenciárias da cota do segurado empregado, incidentes sobre verbas pagas aos servidores não integrantes do Regime Próprio de Previdência do Município, tais como Abonos e Alimentação fornecida em tickets ou pecúnia sem a inscrição no PAT.

Não consta do presente lançamento contribuições para o Seguro Acidente do Trabalho. Este Auto de Infração de Obrigação Principal refere-se , exclusivamente, às contribuições da cota do segurado.

Não há qualquer confusão entre as contribuições lançadas relativas à parte do segurando, que estão bem sustentadas no Relatório Fiscal e identificadas no Discriminativo Analítico do Débito, fls. 05/15, onde consta o nome do levantamento e as contribuições vertidas. No Discriminativo Sintético do Débito, fls. 16/21, consta o valor originário do débito e os respectivos juros e multa aplicados e no Relatório de Lançamentos às fls. 17/28, constam os valores relativos à cota dos segurados incidentes sobre as rubricas "Abono" e "Auxílio-Alimentação.

Portanto, não foi observado qualquer vício no procedimento da fiscalização e formalização do lançamento. Foram cumpridos todos os requisitos dos artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235, de 06/03/72, *verbis*:

*Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:*

*I - a qualificação do autuado;*

*II - o local, a data e a hora da lavratura;*

*III - a descrição do fato;*

*IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;*

*V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;*

*VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.*

*Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:*

*I - a qualificação do notificado;*

*II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;*

*III - a disposição legal infringida, se for o caso;*

*IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.*

O recorrente foi devidamente intimado de todos os atos processuais que trazem fatos novos, assegurando-lhe a oportunidade de exercício da ampla defesa e do contraditório, nos termos do artigo 23 do mesmo Decreto:

*Art. 23. Far-se-á a intimação:*

*I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)*

*II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)*

*III - por edital, quando resultarem improficuos os meios referidos nos incisos I e II. (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)*

A decisão recorrida também atendeu às prescrições que regem o processo administrativo fiscal: enfrentou as alegações pertinentes do recorrente, com indicação precisa dos fundamentos e se revestiu de todas as formalidades necessárias. Não contém, portanto, qualquer vício que suscite sua nulidade, passando, inclusive, pelo crivo do Egrégio Superior Tribunal de Justiça:

*Art. 31. A decisão conterà relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 9.12.1993).*

**“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NULIDADE DO ACÓRDÃO. INEXISTÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO**

*PREVIDENCIÁRIA. SERVIDOR PÚBLICO INATIVO. JUROS DE MORA. TERMO INICIAL. SÚMULA 188/STJ.*

*1. Não há nulidade do acórdão quando o Tribunal de origem resolve a controvérsia de maneira sólida e fundamentada, apenas não adotando a tese do recorrente.*

*2. O julgador não precisa responder a todas as alegações das partes se já tiver encontrado motivo suficiente para fundamentar a decisão, nem está obrigado a ater-se aos fundamentos por elas indicados “ (RESP 946.447-RS – Min. Castro Meira – 2ª Turma – DJ 10/09/2007 p.216)*

Assim, em razão do exposto e nos termos das regras disciplinadoras do processo administrativo fiscal, não se identificam vícios capazes de tornar nulo quaisquer dos atos praticados:

*Art. 59. São nulos:*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

Registro também, que o direito à ampla defesa e ao contraditório, assegurado pela Constituição Federal, não foi maculado em razão do levantamento ter sido efetuado através do exame dos documentos de posse da notificada, por ela elaborados, o que lhe permitiu contradizer e defender-se sem qualquer restrição, eis que forçosamente, são de seu conhecimento os elementos oferecidos para exame.

Ainda, quanto ao contraditório e à ampla defesa, preleciona Hugo de Brito Machado in Mandado de Segurança em Matéria Tributária, Ed. Revista dos Tribunais, 1995, pág. 304:

*Os conceitos de contraditório, e de ampla defesa, são interligados, até porque o contraditório é, de certa forma, um meio, ou um instrumento inerente à ampla defesa.*

*Por contraditório entende-se a garantia de que nenhuma decisão ocorrerá sem a manifestação dos que são parte no conflito. No processo administrativo fiscal a garantia do contraditório quer dizer que o contribuinte tem direito de manifestar-se sobre toda e qualquer afirmação dos agentes do fisco, antes da decisão. E também que os agentes do fisco devem ser ouvidos sobre a defesa oferecida pelo contribuinte.*

.....  
*A ampla defesa quer dizer que o contribuinte não pode ter contra ele constituído um crédito tributário sem que lhe seja assegurada oportunidade para demonstrar que o mesmo é indevido.*

De fato, a argumentação da recorrente não prospera, porquanto o cerceamento de defesa e a violação ao princípio do contraditório e ao princípio da ampla defesa não restaram caracterizados, uma vez que o o contribuinte apresentou impugnação e recurso à autuação lavrada, demonstrando pleno conhecimento dos assuntos tratados.

### Abonos

No que tange aos abonos pagos por liberalidade do empregador ou como no caso presente, por força de Resoluções da Mesa da Assembléia Legislativa, primeiramente é de se considerar que quanto à extensão territorial, as leis dividem-se em: federais, estaduais e municipais.

É uma peculiaridade dos países de organização federativa como o nosso a existência de leis federais, estaduais e municipais. Não se trata de escalonamento hierárquico, mas de uma distribuição segundo as matérias que a Constituição Federal atribui à competência das pessoas jurídicas de direito público interno, à União, aos Estados e aos Municípios.

Desta forma, as Leis Federais são as votadas pelo Congresso Nacional, com aplicação normal a todo território da nação, salvo aquelas que por motivo especial se restringem a uma parte dele

As Leis Estaduais são votadas pelas Assembléias Legislativas de cada Estado da Federação, com aplicação restrita à circunscrição territorial respectiva e são hierarquicamente inferiores às leis federais.

Já as Leis municipais, são aprovadas pelas Câmaras de Vereadores e só vigem nos limites territoriais dos respectivos municípios.

A lei magna é a Constituição Federal, a lei fundamental, a lei primeira. Depois, vêm as leis federais ordinárias; em terceiro lugar, a Constituição Estadual; em seguida, as leis estaduais ordinárias e, por último, as leis municipais. Surgindo conflito entre elas, observar-se-á essa ordem de precedência quanto à sua aplicação.

A Resolução é ato legislativo de conteúdo concreto, de efeitos internos. É a forma que revestem determinadas deliberações das Assembléias e não estão, em princípio, sujeitas a promulgação e também não estão sujeitas a controlo preventivo da constitucionalidade, exceto as que aprovem acordos internacionais.

De todo o exposto, se pode concluir que as Resoluções que trataram da concessão de abonos aos servidores públicos e do pagamento de alimentação em tickets ou pecúnia tem aplicação restrita aos servidores estatutários estaduais, abrangidos pelo Regime Próprio de Previdência aprovado por lei estadual. Não há que se alargar a abrangência da liberalidade de dispor sobre a verba, se integra ou não o salário de contribuição, para alcançar os valores pagos aos demais servidores não estatutários, que estão sob a égide do Regime Geral de Previdência Social, e sujeitos aos preceitos da Lei n.º 8.212/91.

Ressalto que não é o caso, como diz a recorrente, de ser incabível o que constou no Acórdão recorrido, quanto à proibição da lei estadual dispor acerca da não incidência de contribuições sobre o abono pago aos servidores, mas sim, de respeitar a abrangência das leis dentro de suas respectivas esferas, federais ou estaduais, como no caso aqui tratado. A lei estadual pode tratar da matéria quanto à incidência de contribuição previdenciária sobre abonos e alimentação, desde que restrita ao âmbito de seus servidores estatutários não vinculados ao Regime Geral de Previdência Social, mas sim contribuintes do Regime Próprio do Estado de Santa Catarina. O que não pode é a lei estadual sobrepor-se às

regras contidas na legislação federal referente ao custeio do Regime Geral de Previdência Social.

Os segurados, cujas remunerações constam deste auto de infração, são aqueles **não detentores de cargos efetivos**, para os quais se aplica o Regime Geral de Previdência Social – RGPS, consoante o disposto no artigo 13 da Lei n.º 8.212/91:

*Art.13 O servidor civil ocupante de cargo efetivo ou o militar da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, bem como o das respectivas autarquias e fundações, são excluídos do Regime Geral da Previdência Social consubstanciado nesta Lei, dedes que amparados por regime próprio de previdência social*

Após a promulgação da Emenda Constitucional n.º 20 de 16 de dezembro de 1998, somente os servidores titulares de cargo efetivo podem integrar os regimes próprios, conforme o caput do artigo 40 da Constituição Federal:

*Art. 40. Aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, é assegurado regime de previdência de caráter contributivo, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial e o disposto neste artigo. Redação dada ao artigo pela **Emenda Constitucional nº 20, de 15/12/98**:*

Portanto, no caso em tela, estamos tratando de servidores não efetivos, não estatutários, que se subsumem às regras impostas pelo Regime Geral de Previdência Social, mais especificamente a Lei n.º 8.212/91.

No caso específico da verba Abono, a Constituição Federal, em seu art. 201, parágrafo 4º – hoje transformado no parágrafo 11º desse mesmo artigo pela Emenda Constitucional n.º 20, de 15 de dezembro de 1998 – determina, expressamente:

*Os ganhos habituais do empregado, **a qualquer título**, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. [sem grifos no original]*

A Lei Orgânica da Seguridade Social, Lei nº 8.212/91, em consonância com a norma constitucional supra transcrita, assim define salário-de-contribuição, para fins de incidência de contribuições à seguridade social:

*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; (sem grifos no original)*

[...]

Frente à disciplina legal acima, denota-se que o fato gerador do tributo em tela está presente no conceito de remuneração, ou seja, todo o plexo de contraprestações efetivadas pelo empregador ao empregado, com o intuito de retribuir o serviço prestado, não sendo relevante o título jurídico utilizado para realizar o pagamento, isto é, o nome da verba não possui relevância, mas sim se, no caso concreto, o montante despendido tem intuito de retribuir o trabalho.

De outra parte, a Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, que dispõe sobre os benefícios da Previdência Social, em seu art. 29, toma o salário-de-contribuição como base para o cálculo do valor do salário de benefício.

Conforme previsto no § 6º do art. 150 da Constituição Federal, somente a Lei pode instituir isenções. Assim, o § 2º do art. 22 da Lei nº 8.212/91 dispõe que não integram a remuneração as parcelas de que trata o § 9º do art. 28 da mesma Lei. O § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 enumera, exaustivamente, as parcelas que não integram o salário-de-contribuição:

*Art. 28 (...)*

*§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)*

*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, e de 6 a 9 acrescentados pela Lei nº 9.711, de 20/11/98)*

*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;

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário;

8. recebidas a título de licença-prêmio indenizada;

9. recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984;

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 couber, 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 20/11/98)

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)

Verifica-se que a legislação aplicável à espécie determina, em um primeiro momento, a regra geral de incidência das contribuições previdenciárias sobre a remuneração total do empregado, inclusive sobre os ganhos habituais sob a forma de utilidades. Somente em um segundo momento é que são definidas, de forma expressa e exaustiva, porquanto excepcionais, as hipóteses de não-incidência das contribuições destinadas à Seguridade Social.

A interpretação para exclusão de parcelas da base de cálculo é literal. A isenção é uma das modalidades de exclusão do crédito tributário e, desse modo, interpreta-se literalmente a legislação que disponha sobre esse benefício fiscal, conforme prevê o Código Tributário Nacional em seu artigo 111, I, nestas palavras:

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

*I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;*

Portanto, onde o legislador não dispôs de forma expressa, não pode o aplicador da lei estender a interpretação, sob pena de violar-se os princípios da reserva legal e da isonomia.

Nesse contexto, os denominados abonos são verbas passíveis de incidência previdenciária, na medida em que, conceitualmente, tratam-se de adiantamentos salariais, conforme nos ensina o doutrinador laboral da atualidade, Maurício Godinho Delgado:

*Retomado o conceito próprio do abono, como antecipação salarial efetuada pelo empregador ao empregado, torna-se inquestionável sua natureza jurídica, como salário (art. 457, § 1º). A jurisprudência foi além, contudo: firmou-se no sentido de conferir à parcela todos os efeitos próprios ao salário básico – o que significa que prevalece no Direito brasileiro o entendimento de que o abono, depois de concedido, não pode ser retirado do contrato pelo empregador. (Maurício Godinho Delgado, 2003, p. 729)*

Como bem ressaltado na doutrina retro, a Consolidação das Leis do Trabalho- CLT elenca como integrante da remuneração os abonos, *in verbis*:

*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. § 1º Integram o salário, não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagem e **abonos pagos pelo empregador.** (grifei)*

A Lei n.º 10.243/2001 alterou a CLT, mas não interferiu na legislação previdenciária, pois esta é específica. O art. 458 refere-se ao salário para efeitos trabalhistas, para incidência de contribuições previdenciárias há o conceito de salário-de-contribuição, com definição própria e possuindo parcelas integrantes e não integrantes. As parcelas não integrantes estão elencadas exaustivamente no art. 28, § 9º da Lei n.º 8.212/1991, conforme já referido.

A Medida Provisória nº 1.586-9, de 21/05/1998, publicada no D.O.U. de 22/05/1998, reeditada até a MP nº 1.663-15, convertida na Lei nº 9.711, de 20/11/1998, acrescentou o item "7" à alínea "e" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, assim dispendo:

*Art. 28 (...)*

*§ 9º Não integram o salário de contribuição:*

*(...)*

*e) as importâncias:*

*(...)*

*7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; (sem grifos no original)*

Da leitura deste dispositivo, verifica-se que a partir de 22/05/1998 os abonos expressamente desvinculados do salário, isto é, apenas quando uma lei que cria algum abono específico e o desvincule expressamente do salário é que realmente pode se considerar alterada a natureza jurídica da parcela em cheque. O Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto 3.048/99, com a redação dada pelo Decreto nº 3.265/99 à alínea "j" do inciso V do § 9º do art. 214, explicita e ratifica esta interpretação ao reportar-se aos "abonos expressamente desvinculados do salário **por força de lei**".

Destarte, como restou firmado pelo Egrégio TST, na decisão acima transcrita, e na regulamentação feita pelo art. 214, § 9º, inciso V, alínea "j", do Dec. 3.048/99, bem como em face da regra de interpretação restritiva prevista no art. 111, inciso II, do CTN, apenas Lei pode conceder isenção previdenciária a algum abono.

Vale ressaltar que, embora as Resoluções da Assembléia Legislativa do Estado de Santa Catarina atribuam natureza jurídica diversa aos abonos, trazendo que os mesmos estarão isentos da incidência da contribuição para o Regime Próprio de Previdência, isto não pode abranger as contribuições previdenciárias que são tributos e, portanto, sujeitas à regência do Código Tributário Nacional, e somente lei federal poderia instituir abono livre da incidência contributiva previdenciária para o Regime Geral de Previdência Social.

Não se trata aqui de limitação às normas impostas pela legislação estadual, mas sim de definição de abrangência destas normas. Por certo, o abono concedido aos servidores estatutários abrangidos pelo Regime Próprio de Previdência não sofre a incidência da contribuição para o financiamento desta previdência, porque está disposto por lei estadual. Todavia, isto não pode ser aplicado para as remunerações dos demais servidores não estatutários filiados ao Regime Geral de Previdência Social.

Portanto, entendo correto o lançamento referente aos abonos pagos por liberalidade do empregador, que não estão dentre as parcelas excluídas do salário-de-contribuição previdenciário definidas no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, de modo que desde a edição da Lei nº 8.212/91, tais os abonos sofrem incidência de contribuições à seguridade social.

### **Alimentação**

Os fatos geradores das contribuições lançadas estão descritos no relatório fiscal e se referem ao fornecimento de tickets refeição aos servidores não estatutários, sem a devida inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT. Consta do relatório, que nas competências de 12/2007 e 12/2008, foram pagos valores aos segurados a título de *auxílio alimentação extraordinário*, que em alguns casos superava o valor do salário destes segurados. Aduz, ainda, o relatório, que o abono pago aos segurados e tratado em parágrafos anteriores, tomava por base para seu cálculo, inclusive os valores fornecidos a título de alimentação. Tais fatos demonstram que os valores pagos como referentes à alimentação fornecida pela recorrente não estão ao abrigo das excludentes do salário de contribuição e devem integrar a base contributiva previdenciária.

Para o fornecimento de tickets refeição aos segurados, a inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador é requisito essencial para que o benefício não integre a base de cálculo das contribuições previdenciárias. O inciso I do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991, assim dispõe sobre o salário-de-contribuição:

*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, de 10.12.97).*

E o art. 458 da CLT assevera a natureza salarial do benefício. Logo, uma vez que se subsume ao conceito de salário-de-contribuição, somente outro dispositivo legal seria idôneo para o excluir da base de cálculo da contribuição:

*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. (...)Grifamos*

Assim o fez a Lei nº 8.212/91 em sua alínea "c", do §9º do artigo 28; no entanto, somente para as empresas inscritas no Programa de Alimentação do Trabalhador:

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

*c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;*

Ademais, a empresa que fornece alimentação aos segurados sem inscrição no PAT não pode gozar da isenção concedida pela legislação, como vedado pela Lei n.º 6.321, de 14.04.76, regulamentada pelo Decreto n.º 78.676, de 08.11.76 (DOU de 09.11.76). e Decreto n.º 5, de 14/01/1991:

• *Lei n.º 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. " (original sem destaque)*

*Decreto nº 5, de 14 de janeiro de 1991 - Regulamenta a L-006.321-1976*

*Regulamenta a Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976, que Trata do Programa de Alimentação do Trabalhador, Revoga o Decreto nº 78.676, de 8 de novembro de 1976 e dá outras providências.*

**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 D-00 2.101-1996)

**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.

Infere-se da regulamentação que a adesão ao PAT não constitui mera formalidade. 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: fornecimento de alimentação com teor nutritivo adequado em ambiente que atenda as condições aceitáveis de higiene.

No caso sob exame, está demonstrado nos autos que durante o período a que se refere o lançamento da rubrica a recorrente não estava inscrita no programa e, portanto, o lançamento não deve ser retificado, até porque, de acordo com o disposto no Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011, somente a alimentação *in natura* fornecida aos empregados é que está ao abrigo da reiterada jurisprudência do STJ no sentido de se reconhecer a não incidência da contribuição previdenciária sobre a mesma.

Quanto às alegações trazidas na peça recursal acerca do SAT/GILRAT, deixo de me manifestar porque tal rubrica não compõe a presente autuação.

Por todo o exposto,

Voto por negar provimento ao recurso.

Liege Lacroix Thomasi - Relatora

Processo nº 11516.001721/2009-90  
Acórdão n.º **2302-003.508**

**S2-C3T2**  
Fl. 653

---

CÓPIA