



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

Processo nº 15540.000246/2008-15
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-003.001 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de agosto de 2012
Matéria SALÁRIO INDIRETO: CESTA BÁSICA SEM PAT. INTERVALO INTRAJORNADA. CONTRIBUIÇÃO TERCEIROS.
Recorrente VIAÇÃO NOSSA SENHORA DO AMPARO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2004

CONTRIBUIÇÃO PARA TERCEIROS. ARRECADAÇÃO.

A arrecadação das contribuições para outras Entidades e Fundos Paraestatais deve seguir os mesmos critérios estabelecidos para as contribuições Previdenciárias (art. 3º, § 3º da Lei 11.457/2007).

SALÁRIO INDIRETO. ALIMENTAÇÃO *IN NATURA*. SEM INSCRIÇÃO PAT. NÃO INCIDÊNCIA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Não há incidência de contribuição previdenciária sobre os valores de alimentação fornecidos *in natura*, conforme entendimento contido no Ato Declaratório nº 03/2011 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

VALORES PAGOS A TÍTULO DE SUPRESSÃO DO INTERVALO DE ALIMENTAÇÃO (INTRAJORNADA). HORAS TRABALHADAS. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Não há incidência da contribuição social previdenciária, dada a natureza indenizatória da verba nas horas pagas pelo empregador em razão de trabalho realizado no horário destinado ao descanso intrajornada.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Ronaldo de Lima Macedo e Ana Maria Bandeira que davam provimento parcial apenas quanto ao auxílio-alimentação. Apresentará voto vencedor o Conselheiro Thiago Taborda Simões.

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente.

Ronaldo de Lima Macedo - Relator.

Thiago Taborda Simões - Redator Designado.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Ronaldo de Lima Macedo, Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Thiago Taborda Simões. Ausente, justificadamente, o conselheiro Lourenço Ferreira do Prado.

Relatório

Trata-se de lançamento fiscal decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados, concernente às contribuições destinadas a outras Entidades/Terceiros (SEST, SENAT, INCRA e SEBRAE), para as competências 01/2003 a 12/2004.

O Relatório Fiscal (fls. 22/31) informa que os fatos geradores decorrem das remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregado, já que o sujeito passivo deixou de considerar como fatos geradores das contribuições previdenciárias os valores pagos a título de indenização de intervalo suprimido e os valores efetivamente suportados pelo mesmo quando do fornecimento de cestas básicas de alimentação.

Esse Relatório Fiscal informa que a rubrica "indenização intervalo suprimido" (código 17), constante da folha de pagamento, não estava sujeita à incidência de contribuição previdenciária. Segundo informação do Departamento de Pessoal da empresa, os valores pagos a título de indenização pela supressão do intervalo alimentar estavam de acordo com a cláusula 2ª (segunda) da Convenção Coletiva de Trabalho vigente à época. Todavia, tal rubrica se sujeita a incidência de contribuição previdenciária, nos termos do art. 28, I da Lei 8.212/1991 e alterações posteriores, bem como não se encontra nas hipóteses de não incidência do § 9º do mesmo dispositivo legal. Além disso, o art. 71, § 4º da CLT dispõe que o pagamento da referida rubrica possui natureza salarial, nos moldes de hora-extra.

Da mesma forma, constatou-se na folha de pagamento a rubrica "cesta básica" (código 71). Tais valores referem-se às cestas de alimentos básicos fornecidos aos segurados empregados, de acordo com a Convenção Coletiva do Trabalho. Na folha de pagamento, consta o desconto do segurado equivalente a 20% do valor total da cesta básica. Ocorre que no ano de 2003, o contribuinte não se encontrava inscrito no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), logo não se enquadrando na hipótese de não incidência de contribuição previdenciária prevista no art. 28, § 9º, alínea "c" da Lei 8.212/1991.

A base de cálculo do presente lançamento encontra-se discriminada nas planilhas elaboradas pela fiscalização (fls. 31/363, processo 15540.000248/2008-04), com a explicitação da forma de cálculo da contribuição apurada (fls. 24/25).

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 02/07/2008 (fl.01).

A autuada apresentou impugnação tempestiva (fls. 124/161) – acompanhados de anexos de fls. 162/173 –, alegando, em síntese, que:

1. há nulidade do lançamento por inexistência de motivos, visto que a matéria de fato é materialmente inexistente, pela ausência de fato gerador das contribuições previdenciárias;

2. ocorreu decadência parcial do direito da Receita Federal do Brasil de constituir os créditos tributários, nos termos do art. 150, § 4º do CTN. Os fatos geradores ocorridos no período de 01/2003 a 06/2003 encontram-se fulminados pela decadência em face da constituição do crédito tributário, com a ciência do contribuinte em 02/07/2008;
3. há inexistência do fato gerador no pagamento de cestas básicas de alimentação, estando a empresa inserida ou não no PAT. Este entendimento encontra-se pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ);
4. há inexistência do fato gerador em relação aos valores pagos a título de indenização de intervalo alimentar suprimido, segundo a cláusula 2ª (segunda), parágrafo primeiro da Convenção Coletiva do Trabalho. O citado pagamento tem natureza indenizatória, sendo hipótese de exclusão do salário de contribuição, conforme art. 214, § 9º, V, alínea "m", do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/1999. O art. 28, I da Lei 8.212/1991 define o conceito de salário de contribuição. Este, considerado como base de cálculo da contribuição social, pode ser decorrente de lei, contrato ou convenção ou acordo coletivo de trabalho. A convenção coletiva tem natureza de norma jurídica, podendo definir as formas de remuneração, logo a rubrica "indenização intervalo suprimido" tem natureza indenizatória, não se inserindo no conceito de remuneração (art. 28, I da Lei 8.212/1991), não integrando o salário de contribuição e, por consequência, não sujeita à contribuição previdenciária.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) no Rio de Janeiro/RJ – por meio do Acórdão 12-21.374 da 11ª Turma da DRJ/RJO1 (fls. 183/196) – considerou o lançamento fiscal procedente em parte, eis que determinou a retificação dos valores inicialmente apurados em decorrência da constatação da **decadência** até a competência 06/2003, inclusive, nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN).

A Notificada apresentou recurso (fls. 199/212), manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados no auto de infração e no mais efetua as alegações da peça de impugnação.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em Niterói/RJ informa que o recurso interposto é tempestivo e encaminha os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para processamento e julgamento (fls. 225/226).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

Recurso tempestivo. Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso interposto.

DO MÉRITO:

A Recorrente argumenta que não há incidência de contribuição previdenciária sobre as horas correspondentes ao intervalo intrajornada (alimentar). Assegura que tais pagamentos têm natureza indenizatória, por força normativa da cláusula 2ª (segunda), parágrafo primeiro, da Convenção Coletiva do Trabalho.

Não confiro razão a Recorrente, eis que a natureza remuneratória da parcela não é definida pelo seu nome, mas sim em decorrência da sua natureza jurídica. Ficou demonstrado nos autos (Relatório Fiscal, fls. 22/31, e planilhas, fls. 31/363, processo 15540.000248/2008-04) que os valores decorrentes da “indenização intervalo suprimido” (código 17), constante da folha de pagamento, são correspondentes à supressão do intervalo intrajornada (período fornecido para a alimentação dos segurados). Assim, como o intervalo para alimentação não foi concedido aos segurados empregados, tais valores possuem natureza de salário de contribuição (base de cálculo) para as contribuições sociais lançadas, nos termos do art. 28, inciso I, da Lei 8.212/1991, *in verbis*:

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) (g.n.)

Portanto, foi correto o procedimento da Auditoria Fiscal em considerar como salário de contribuição os valores pagos a título de “indenização intervalo suprimido” (código 17), identificados nas folhas de pagamento, uma vez que esses pagamentos não estão abarcados pela regra de isenção prevista no art. 28, § 9º, da Lei 8.212/1991, transcrito abaixo:

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)

Extrai-se dessa regra que todas as importâncias que se destinem a retribuir o trabalho – que é caso os valores pagos a título de “indenização intervalo suprimido” (código 17 da folha de pagamento), correspondentes ao intervalo intrajornada –, independentemente de sua denominação ou a forma como são pagas, deverão compor a base de cálculo das contribuições sociais apuradas no presente processo, eis que os valores pagos a título desse intervalo correspondem à remuneração oriunda de trabalho extraordinário.

Caminha com o mesmo entendimento, o disposto no art. 71, § 4º, da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), na medida em que a legislação trabalhista é aplicável subsidiariamente à previdenciária, sempre que não conflitante com a mesma. Nesse passo, dispõe textualmente a cabeça do art. 71 e seu § 4º da CLT, *in verbis*:

Art. 71. Em qualquer trabalho contínuo, cuja duração exceda de 6 (seis) horas, é obrigatória a concessão de um intervalo para repouso ou alimentação, o qual será, no mínimo, de 1 (uma) hora e, salvo acordo escrito ou contrato coletivo em contrário, não poderá exceder de 2 (duas) horas.

(...)

§ 4º. Quando o intervalo para repouso ou alimentação, previsto neste artigo, não for concedido pelo empregador, este ficará obrigado a remunerar o período correspondente com um acréscimo de no mínimo de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor da remuneração da hora normal de trabalho. (g. n.)

Nesse mesmo sentido, vejamos decisões do Tribunal Superior do Trabalho (TST) tratando da matéria:

“Concessão parcial de intervalo intrajornada – Horas extras. 1º. Combinando o caput com o § 4º do artigo 71 da CLT, a conclusão só pode ser uma. Nos casos em que a jornada de trabalho exceda de seis horas, o empregador está desincumbido da obrigação legal de remunerar como trabalho extraordinário o período de intervalo intrajornada, quando concedido o intervalo mínimo de uma hora para repouso ou alimentação. Usufruído o intervalo de tão-somente 20 minutos, deverá o empregador suportar o ônus de remunerar de forma integral o período do intervalo como trabalho em jornada extraordinária. 2º. Recurso de revista conhecido e desprovido” (TST – 1ª T – RR n. 771886/2001-0 – Rel. Emmanoel Pereira – DJ 17.10.03 – p. 552). (g.n.)

“OJ - SDII - Nº 342. INTERVALO INTRAJORNADA PARA REPOUSO E ALIMENTAÇÃO. NÃO CONCESSÃO OU REDUÇÃO. PREVISÃO EM NORMA COLETIVA. VALIDADE. DJ 22.06.04

É inválida cláusula de acordo ou convenção coletiva de trabalho contemplando a supressão ou redução do intervalo intrajornada porque este constitui medida de higiene, saúde e segurança do trabalho, garantido por norma de ordem pública (art. 71 da CLT e art. 7º, XXII, da CF/1988), infenso à negociação coletiva.”

“SÚMULA – 110 – TST. JORNADA DE TRABALHO. INTERVALO (mantida) - Res. 121/2003, DJ 19, 20 e 21.11.2003

No regime de revezamento, as horas trabalhadas em seguida ao repouso semanal de 24 horas, com prejuízo do intervalo mínimo de 11 horas consecutivas para descanso entre jornadas, devem ser remuneradas como extraordinárias, inclusive com o respectivo adicional.”

Os Enunciados das Orientações Jurisprudenciais (OJ's) do TST de números 354 e 355 são expressos quanto à natureza salarial dos valores pagos em decorrência da não concessão do intervalo intrajornada e interjornada. Segue texto das OJ's.

“OJ - SDII – 354. INTERVALO INTRAJORNADA. ART. 71, § 4º, DA CLT. NÃO CONCESSÃO OU REDUÇÃO. NATUREZA JURÍDICA SALARIAL (DJ 14.03.2008)

Possui natureza salarial a parcela prevista no art. 71, § 4º, da CLT, com redação introduzida pela Lei nº 8.923, de 27 de julho de 1994, quando não concedido ou reduzido pelo empregador o intervalo mínimo intrajornada para repouso e alimentação, repercutindo, assim, no cálculo de outras parcelas salariais.”

“OJ - SDII – 355. INTERVALO INTERJORNADAS. INOBSERVÂNCIA. HORAS EXTRAS. PERÍODO PAGO COMO SOBREJORNADA. ART. 66 DA CLT. APLICAÇÃO ANALÓGICA DO § 4º DO ART. 71 DA CLT (DJ 14.03.2008)

O desrespeito ao intervalo mínimo interjornadas previsto no art. 66 da CLT acarreta, por analogia, os mesmos efeitos previstos no § 4º do art. 71 da CLT e na Súmula nº 110 do TST, devendo-se pagar a integralidade das horas que foram subtraídas do intervalo, acrescidas do respectivo adicional.”

Considerando que a verba discutida representa um ganho ao empregado, já que tem nítida repercussão econômica e configura uma hipótese de trabalho extraordinário, concedida com características de habitualidade, não se enquadrando em nenhuma das hipóteses excludentes do art. 28, § 9º, da Lei 8.212/1991, é correta a sua inclusão na base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias.

Ainda cumpre esclarecer que os acordos celebrados entre empresa e seus empregados não têm o condão de afastar o fato gerador da obrigação tributária, tendo em conta que seus efeitos operam-se apenas entre as partes envolvidas na esfera civil. Não é vedado que alguém contrate com outrem a responsabilidade particular por determinado tributo.

Vale registrar que caso qualquer cláusula do contrato firmado entre as partes determinasse expressamente que os valores pagos a título de indenização (cláusula 2ª, parágrafo primeiro, da Convenção Coletiva do Trabalho, fls. 429/453, processo 15540.000248/2008-04) não representariam um pagamento de vantagem econômica para os segurados empregados, ainda assim tal afirmação seria totalmente inócua e absolutamente ineficaz em face do Fisco, nos termos do art. 123 do CTN, que dispõe sobre a inoponibilidade das convenções privadas contra a entidade lançadora do tributo.

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Diante disso, pelos mesmos motivos anteriormente expostos e tendo em conta o que dispõe o art. 28 da Lei 8.212/1991 e o seu § 9º, já exaustivamente mencionado, mantém-se a exigência oriunda da verba paga a título de “indenização intervalo suprimido” (código 17), constante da folha de pagamento, eis que essa verba decorre da supressão do intervalo intrajornada que deveria ter sido concedido aos segurados empregados.

A Recorrente alega que não há incidência de contribuição social previdenciária sobre os valores pagos a título de vale-alimentação ou alimentação “in natura” sem inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT).

Pelos motivos fáticos e jurídicos a seguir delineados, entendo que razão assiste a Recorrente.

Verifica-se que parte dos fatos geradores que ensejaram a presente autuação se refere ao fornecimento pela empresa aos seus empregados de vale-alimentação *in natura*, assim como a própria alimentação *in natura*, sem inscrição no PAT, conforme ficou delineado no Relatório Fiscal (fls. 22/31) nos seguintes termos:

“[...] III.2 - DIFERENÇA DE VALORES PAGOS A TÍTULO DE CESTA BÁSICA (...)”

*Ocorre que no ano de 2003 o contribuinte **não se encontrava regularmente inscrito** no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, condição primeira para a participação do programa. E assim vinha desde 1998... Desta forma, os valores efetivamente pagos e/ou gastos estavam em desacordo com o referido Programa, passando a se considerar como ganhos habituais sob a forma de utilidades e automaticamente a se considerar como salário de contribuição, ou seja, base de cálculo da contribuição social previdenciária. [...]"*

Com o entendimento do que seja alimentação *in natura* para fins de tributação previdenciária – visando atender as regras previstas na Lei 6.321/1976, que instituiu o Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) –, o art. 503, § 2º e inciso II, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, estabelece que a alimentação concedida aos trabalhadores poderá ser fornecida mediante convênios com entidades que forneçam ou prestem serviços de alimentação coletiva, sendo este o caso do presente processo.

Instrução Normativa RFB nº 971/2009:

Art. 503. Para a execução do PAT, a empresa inscrita poderá manter serviço próprio de refeição ou de distribuição de alimentos, inclusive os não preparados (cesta de alimentos), **como firmar convênios com entidades que forneçam ou prestem serviços de alimentação coletiva**, desde que essas entidades estejam registradas no programa e se obriguem a cumprir o disposto na legislação do PAT, condição que deverá constar expressamente do texto do convênio entre as partes interessadas.

§ 1º *Considera-se fornecedora de alimentação coletiva:*

I - a operadora de cozinha industrial e fornecedora de refeições preparadas e transportadas;

II - a administradora da cozinha da contratante;

III - a fornecedora de alimentos in natura embalados para transporte individual (cesta de alimentos).

§ 2º Considera-se prestadora de serviço de alimentação coletiva a administradora de documentos de legitimação para aquisição de:

I - refeições em restaurantes ou em estabelecimentos similares (refeição-convênio);

II - gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais (alimentação-convênio). (g.n.)

Dessa regra, percebe-se que, no âmbito previdenciário, a alimentação *in natura* concedida aos trabalhadores poderá ser fornecida por meio de vale-alimentação, desde que este seja utilizado na aquisição de gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais conveniados com a fonte pagadora. Para a execução do PAT, tal hipótese de fornecimento de alimentação *in natura* é caracterizada como alimentação-convênio.

Para atender a hipótese de não incidência de contribuição previdenciária, esse art. 503 e os artigos 498 e 499, todos da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, não fazem qualquer distinção na modalidade de fornecimento da alimentação *in natura* pela empresa, podendo esta se dar por meio de serviço próprio de refeição ou de distribuição de alimentos, inclusive os não preparados (cesta de alimentos), bem como firmar convênios com entidades que forneçam ou prestem serviços de alimentação coletiva (refeição-convênio e alimentação-convênio).

Instrução Normativa RFB nº 971/2009:

Art. 498. O Programa de Alimentação ao Trabalhador (PAT) é aquele aprovado e gerido pelo Ministério do Trabalho e Emprego, nos termos da Lei nº 6.321, de 1976.

*Art. 499. Não integra a remuneração, a parcela in natura, **sob forma de utilidade alimentação**, fornecida pela empresa regularmente inscrita no PAT aos trabalhadores por ela diretamente contratados, de conformidade com os requisitos estabelecidos pelo órgão gestor competente.*

§ 1º *A previsão do caput independe de o benefício ser concedido a título gratuito ou a preço subsidiado.*

§ 2º O pagamento em pecúnia do salário utilidade alimentação integra a base de cálculo das contribuições sociais.

§ 3º *As irregularidades de preenchimento do formulário ou a execução inadequada do PAT, porventura constatadas, serão objeto de formalização de Representação Administrativa dirigida ao MTE. (g.n.)*

Nos termos da legislação previdenciária, percebia-se que havia uma tendência no sentido interpreta-se literalmente a regra estampada no art. 28, § 9º e alínea “c”, da Lei 8.212/1991 combinado com a Lei 6.321/1976, a fim de ser excluída da base de cálculo da incidência da contribuição previdenciária somente a parcela *in natura* concedida rigorosamente nos termos do PAT, pois, do contrário, a verba paga a título de alimentação *in natura* seria considerada salário indireto e, por consectário lógico, integrava a remuneração do trabalhador.

Lei 8.212/1991:

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)

(...)

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;

Hoje, parece-me que essa interpretação literal não encontra mais suporte nos tribunais de superposição, pois deve ser prestigiada a interpretação que – com fundamento nos artigos 195, I, alínea “a”, e 201, § 11, da Constituição Federal – conclui que as verbas indenizatórias não estão sujeitas à incidência de contribuição social previdenciária. Daí não se exigir mais o registro no PAT, como demonstra a seguinte Ementa do Resp. nº 1051294 (DJ de 05/03/2009), proferido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ):

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - SALÁRIO IN NATURA - DESNECESSIDADE DE INSCRIÇÃO NO PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR-PAT - NÃO-INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

1. Quando o pagamento é efetuado in natura, ou seja, o próprio empregador fornece a alimentação aos seus empregados, com o objetivo de proporcionar o aumento da produtividade e eficiência funcionais, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, sendo irrelevante se a empresa está ou não inscrita no Programa de Alimentação ao Trabalhador - PAT.

2. Recurso especial não provido.” (Resp. 1051294 PR 2008/0087373-0; Relator(a): Ministra Eliana Calmon; Julgamento: 10/02/2009; Publicação: DJe 05/03/2009)

No mesmo sentido, o entendimento de que o pagamento *in natura* não configura hipótese de incidência de contribuição previdenciária extrai-se do Ato Declaratório nº 03/2011 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), publicado no D.O.U. de 22/12/2011, que dispõe o seguinte:

A PROCURADORA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso da competência legal que lhe foi conferida, nos termos do inciso II do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117 /2011, desta

*Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 24.11.2011, **DECLARA** que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexistam outros fundamentos relevantes:*

"nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento in natura do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária".

Diante do citado Ato Declaratório e da regra prevista no art. 503 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, retromencionada, bem como da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), extrai-se que a verba paga a título de vale-alimentação *in natura*, no presente processo configurada como um **pagamento in natura**, não integra o salário de contribuição independente de a empresa ter ou não efetuado adesão ao Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT).

Com isso, entende-se que devem ser retirados dos valores apurados no presente processo aqueles oriundos das verbas pagas a título de vale-alimentação ou salário indireto *in natura* – constante das folhas de pagamento sob o título “Cesta Básica” (código 71), fornecido aos segurados empregados –, pois tais valores **não** estão sujeitos à incidência da contribuição previdenciária.

CONCLUSÃO:

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso e **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL**, para que sejam excluídos os valores apurados em decorrência da verba paga a título de vale-alimentação ou salário indireto *in natura*, nos termos do voto.

Ronaldo de Lima Macedo.

Voto Vencedor

Conselheiro Thiago Taborda Simões, Redator Designado.

Analisando o voto proferido pelo i. Conselheiro Relator, especificamente no que tange à discussão acerca dos valores decorrentes da “indenização intervalo suprimido” (código 17), cognominado de intervalo intrajornada, constante da folha de pagamento, entendo que tais valores não integram a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias, pelas razões que passo a expor.

Competência para apreciação da matéria

Antes da apreciação da matéria faz-se necessário enfrentar a possibilidade do próprio conhecimento, à vista da inexistência de jurisprudência pacífica e do aparente questionamento da legalidade de norma positiva.

A convicção do julgador no tribunal contencioso administrativo deve obediência à delimitação de competência positivada, considerando os ditames constitucionais e legais. Nesse mister cuidou a Súmula 02 deste Conselho:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

A norma indigitada é direcionada ao Conselheiro, e objetiva o não conhecimento de pretensões judicantes que encontram fulcro no questionamento da constitucionalidade ou legalidade de norma posta.

Não se trata do caso.

O comando determinado na súmula pressupõe a existência de uma norma impositiva de obrigação tributária principal ou acessória. É necessária a tipificação de uma conduta no antecedente normativo implicando a instauração da relação jurídica tributária.

Ocorre que a discussão ventilada trata de hipótese de não incidência simples. Não se trata do questionamento da legalidade ou constitucionalidade normativa, mas do reconhecimento de que o evento não reflete o descritor hipotético. Se o fato social não se subsume à hipótese normativa, não se verte em fato jurídico, nem chega a instaurar a relação jurídica tributária, obrigação ou crédito.

Nem o Judiciário necessita ser chamado para fulminar a norma individual e concreta e desconstituir o crédito, vez que não foi nascida.

Fato é que quando não existe norma que prescreva a incidência tributária sobre o evento determinado, a apreciação da matéria pelo julgador administrativo não é obliterada pela Súmula 02.

Isto posto, passo à análise do mérito.

Mérito

De acordo com o artigo 28 da Lei 8.212/91:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

*I - vinte por cento sobre o **total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título**, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, **destinadas 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.*

O dispositivo indigitado prescreve a regra-matriz de incidência da contribuição previdenciária patronal. A mensuração do *quantum debeatur* é determinada pela conjugação de prescrições lógica e cronologicamente concatenadas, que ao final revelam o arquétipo do aspecto quantitativo previsto na norma geral e abstrata instituidora do tributo:

- a) a primeira parte do dispositivo determina que a base de cálculo é o valor da remuneração auferida, compreendida como a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados.
- b) a segunda determina que apenas os valores destinados a retribuir o trabalho devem ser oferecidos à tributação.

O primeiro comando tem espectro mais abrangente que o segundo. Em considerado isoladamente, interpretação que com frequência induz ao erro, representaria a tributação de quaisquer remunerações pagas aos segurados a serviço do empregador. Entretanto, a segunda determinação promove um corte no alcance normativo, prescrevendo expressamente que apenas a remuneração destinada à retribuição da atividade laborativa integra a base de cálculo do tributo.

A necessária relação de inerência entre a materialidade do tipo e a base de cálculo impõe a harmonização dos critérios a fim de garantir a integridade normativa. De acordo com as lições de Paulo de Barros Carvalho, a base de cálculo afirma, confirma ou infirma a hipótese tributária. Afirma quando elucida. Confirma quando reflete. E infirma quando diverge e sobre a mesma prevalece.

*“Temos para nós que a base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária. Paralelamente, tem a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na **composição do suposto normativo**. A versatilidade categorial*

desse instrumento jurídico se apresenta em três funções distintas: a) medir as proporções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma.

(...)

A grandeza haverá de ser mensuradora adequada da materialidade do evento, constituindo-se, obrigatoriamente, de uma característica peculiar ao fato jurídico tributário. Eis a base de cálculo, na sua função comparativa, confirmando, infirmando ou afirmando o verdadeiro critério material da hipótese tributária. Confirmando, toda vez que houver perfeita sintonia entre o padrão de medida e o núcleo do fato dimensionado. Infirmando, quando for manifesta a incompatibilidade entre a grandeza eleita e o acontecimento que o legislador declara como a medula da previsão fática. Por fim, afirmando, na eventualidade de ser obscura a formulação legal, prevalecendo, então, como critério material da hipótese, a ação-tipo que está sendo avaliada.”¹

Trata-se no caso em análise da base de cálculo em sua função infirmadora, na medida em que adiciona conteúdo de materialidade ao antecedente normativo, preenchendo o complemento do verbo previsto no descritor.²

A hipotética dissonância interna não prejudica a apreensão do comando determinado, posição que sigo acompanhado de Alfredo Becker:

“O critério de investigação da natureza jurídica do tributo, que se mostrará ser o único verdadeiramente objetivo e jurídico, parte da base de cálculo para chegar ao conceito de tributo. Este só poderá ter uma única base de cálculo.”³

Não se trata de hipótese de não incidência legalmente qualificada, operada em momento subsequente à determinação da base (isenção), mas da instituição originária dos contornos mensurativos do tipo. A restrição à tomada da remuneração na completude de sua acepção linguística realiza corte intraconceitual que cria a definição legal de quais dinheiros integram a base impositiva. Essa base é necessariamente composta pela relação binária indigitada.

Passo a analisar o conteúdo semântico dos termos empregados.

O direito tributário é sobrelinguagem ou linguagem de sobrenível⁴, buscando o conteúdo de seus termos em outros tipos de linguagens, positivadas ou não. Essa proposição foi normativamente introduzida pelo art. 123 do Código Tributário Nacional:

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 20ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 363/364

² Considerando a análise da acepção lógica da estrutura vazia da materialidade [verbo + complemento].

³ Teoria Geral do Direito Tributário, São Paulo, Saraiva, p. 339.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método. 3ª Edição. São Paulo: Noeses, 2009. p. 190/192

modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

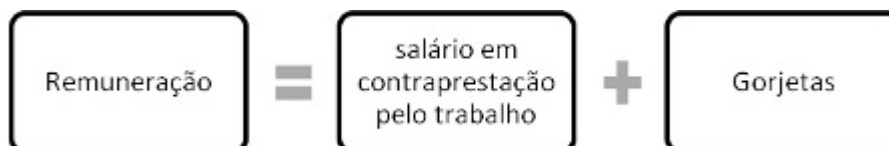
O conceito de remuneração é buscado da legislação trabalhista. Conforme art. 457 da CLT:

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.

(Grifo nosso)

Assim, ainda que a referência à necessidade de contraprestação não fosse veiculada pelo art. 28 da lei 8.212/91, **sua observância é imperativa também por força do conceito trabalhista de remuneração**. A dupla prescrição pode derivar de falha técnica legislativa. Prefiro entendê-la como reforço a uma forte vontade do legislativo no sentido da realização do Valor vetorizado na norma, qual seja, o primado do trabalho.

Reduzindo a proposição prescritiva à sua estrutura mínima de conteúdo semântico, é forçoso entender que:



Dessa forma, independente do que se entenda por salário, o mesmo só integrará o conceito de remuneração se e somente se for pago em contraprestação pelo trabalho. A única exceção a essa regra são as gorjetas recebidas.⁵

Torna-se seguro afirmar que remuneração é qualquer valor pago ao segurado, desde que em contraprestação pelo trabalho.

Resta determinar o conceito de contraprestação pelo trabalho.

A contraprestação deriva da relação direta entre a paga e o exercício efetivo da atividade laborativa. Não ocorre de maneira genérica, mediata, mas específica e imediata. A presença do elemento trabalho é condição necessária para o nascimento da obrigação tributária.

Todo exercício de competência tributária por via da criação de norma geral e abstrata tem um sentido positivo e um negativo⁶. O sentido positivo concede ao Sujeito Ativo

⁵ Considerando as grandezas proporcionais envolvidas na relação jurídica tributária de custeio da Seguridade Social, desconsideramos a gorjeta com vistas a fundamentar um arquétipo normativo que permita a análise do caso concreto.

⁶ Derivação das lições de Amílcar de Araújo Falcão, *Direito Tributário Brasileiro*, 2/20

da Relação Jurídica Tributária um poder-dever de exigir o tributo exatamente pelos contornos normativamente traçados (princípio da tipicidade cerrada). Já o sentido negativo proíbe a invasão do patrimônio do contribuinte fora desses contornos, sob pena de ofensa à legalidade, representando de outra mão um direito do contribuinte.

Acerca da legalidade e de da *estrita legalidade*, ensina Roque Antonio Carrazza:

“O tipo tributário (descrição material da exação) há de ser um conceito fechado, seguro, exato, rígido, preciso e reforçador da segurança jurídica. A lei deve, portanto, estruturá-lo em numerus clausus; ou, se preferirmos, há de ser uma lei qualificadora ou Lex stricta. Em síntese, tudo o que é importante em matéria tributária deve passar necessariamente pela lei da pessoa política competente.

(...)

Como se viu, todos os elementos essenciais do tributo devem ser erigidos abstratamente pela lei, para que se considerem cumpridas as exigências do princípio da legalidade. Convém lembrar que são “elementos essenciais” do tributo os que, de algum modo, influem no na e no quantum da obrigação tributária.

(...)

Deve, pois, a base de cálculo harmonizar-se com a hipótese de incidência do tributo. É que, como é sabido e consabido, o que distingue um tributo do outro é seu binômio hipótese de incidência/base de cálculo.

(...) a manipulação da base de cálculo pelo Fisco, acaba fatalmente alterando sua regra-matriz constitucional, deixando o contribuinte sob o guante da insegurança.”⁷

Isso significa que o contribuinte tem o direito de não ser tributado sobre a remuneração que não depende do exercício do trabalho para sua fruição (inexistência de contraprestação). Hipótese contrária significa o alargamento da base de cálculo legal para alcançar valores fora da materialidade normativa.

Nesse conceito incluem-se as verbas de caráter indenizatório, argumento frequentemente empregado sobretudo na jurisprudência para qualificar a incidência tributária das contribuições sociais.

O caráter, indenizatório, entretanto, não é o qualificativo primário da exclusão da incidência, nem constitui isenção. O caráter de não contraprestação da verba é que determina a não incidência, do qual a natureza indenizatória é subgrupo. A lógica de classes permite dizer que a inexistência de contraprestação é gênero do qual a verba indenizatória é espécie.

Dessa forma, todas as verbas indenizatórias demandam a inexistência de contraprestação pelo trabalho, mas nem todas as verbas pagas sem contraprestação pelo trabalho são indenizatórias. E todas as duas categorias situam-se no campo da não incidência.

É o caso, por exemplo, dos valores pagos por mera liberalidade do empregador (abonos desvinculados de salário), que nada indenizam, mas não derivam do exercício do trabalho.

Remuneração para o trabalho e pelo trabalho

Um dos mecanismos para segregação das verbas que pertencem à base de cálculo das contribuições sociais reside na diferenciação entre os conceitos de remuneração **pelo** trabalho **para** o trabalho, que, embora próximos, não se confundem. Enquanto que o primeiro é o objetivo almejado pelo prestador de serviços na relação de emprego, o segundo consubstancia os meios e instrumentos necessários à realização do objeto principal.

A origem da palavra *salário* remonta ao latim *salarium*, derivado de *salis* – sal, pela frequência com que os legionários o recebiam como soldo. Essa paga, entretanto, não se confunde com salário *in natura*, pois era usado como moeda na Roma antiga. O sal era remuneração por contraprestação **pelo** trabalho. Já os elmos, gládios, armaduras e sandálias representavam remuneração **para** o desempenho da função.

Hoje, os valores despendidos com vestimentas de uso obrigatório, transporte, alimentação, etc, não são o objeto nuclear do contrato de trabalho, nem o retribuem. São acessórios em relação ao objeto principal, razão esta pela qual o negócio jurídico foi firmado.

O conceito de remuneração alberga os valores pagos pelo empregador como contra-prestação pelo trabalho realizado. O exercício do trabalho, entretanto, é fato central em torno do qual orbitam outras relações apêndices, necessárias à manutenção das estruturas sociais que sustentam o sistema escolhido pela sociedade de contexto como o mais adequado à persecução de seus fins.

O contínuo processo de racionalização e burocratização das estruturas produtivas tem como resultado, por exemplo, a normatização protecionista do empregado no que tange às condições ambientais do trabalho, à privatização de parcela da proteção social assistencialista (cujo ônus entrega-se aos empregadores) e a necessidade de investimentos no bem-estar social genérico dos empregados, do que são reflexos as obrigações pactuadas nos instrumentos coletivos de trabalho.

Nesse contexto, o custeio do transporte do empregado entre sua residência e o local de trabalho, o fornecimento de uniformes, equipamentos de proteção, as diárias de viagens, os reembolsos de despesas, entre outros, são investimentos necessários por força de lei ou instrumentos particulares. Esses investimentos têm como objetivo a proteção do empregado.

Entretanto, tais dispêndios não se enquadram no conceito de remuneração tal como o prescrito pela norma instituidora da contribuição patronal. Assim porque tais valores não consubstanciam contraprestação pelo trabalho realizado, mas fornecem as condições necessárias ao desempenho da função. Nesse contexto a remuneração é chamada **para** o trabalho.

Com efeito, o acréscimo patrimonial auferido pelo empregado cedente de **serviços em prol do empregador** deve ser líquido dos ônus necessários à sua prestação em

decorrência da normatização a que se sujeitam as partes. Por contrário, seu ganho seria dilapidado pelas despesas inerentes à persecução do objeto da relação jurídica por condições metacontratuais, quais sejam, as obrigações de proteção.

Assim, a remuneração **para** o trabalho é ônus a ser suportado para auferimento da remuneração **pelo** trabalho, este o efetivo direito do empregado por decorrência do contrato laboral.

Tributar a remuneração **para** o trabalho implica no desvio da *intentio legis*, afetando parcelas supostamente remuneratórias que não guardam relação de identidade com o conteúdo material da hipótese normativa. Extrapola-o. Ultrapassa os contornos do campo de incidência para afetar eventos que não refletem o descritor normativo, fazendo tabula rasa do princípio da legalidade.

De acordo com o magistério de Maurício Godinho Delgado⁸:

“Não consistirá salário-utilidade o bem ou serviço fornecido pelo empregador ao empregado como meio de tornar viável a própria prestação de serviços.

(...).

Também não consistirá salário-utilidade o bem ou serviço fornecido como meio de aperfeiçoar a prestação de serviços.

(...)”

A questão é matéria da Súmula 367 do Tribunal Superior do Trabalho:

UTILIDADES "IN NATURA". HABITAÇÃO. ENERGIA ELÉTRICA. VEÍCULO. CIGARRO. NÃO INTEGRAÇÃO AO SALÁRIO (conversão das Orientações Jurisprudenciais n.ºs 24, 131 e 246 da SBDI-1) - Res. 129/2005, DJ 20, 22 e 25.04.2005

I - A habitação, a energia elétrica e veículo fornecidos pelo empregador ao empregado, quando indispensáveis para a realização do trabalho, não têm natureza salarial, ainda que, no caso de veículo, seja ele utilizado pelo empregado também em atividades particulares. (ex-Ojs da SBDI-1 n.º 131 - inserida em 20.04.1998 e ratificada pelo Tribunal Pleno em 07.12.2000 - e 246 - inserida em 20.06.2001)

II - O cigarro não se considera salário utilidade em face de sua nocividade à saúde. (ex-OJ n.º 24 da SBDI-1 - inserida em 29.03.1996)

(TST. Súmula 367)

Enfim, sempre que a atividade desempenhada tiver natureza instrumental, servindo de meio para a efetiva prestação de serviços (objeto principal do contrato de trabalho), os valores recebidos não refletirão o conceito de remuneração legalmente qualificada para fins de incidência das contribuições sociais previdenciárias.

Isenção

Isenção é hipótese de não incidência legalmente qualificada. A norma isentiva atinge a regra-matriz de incidência, prejudicando sua integridade sistêmica e negando-lhe o vigor. A norma tributária portanto, nem chega a incidir, pois carente da completude imposta pela tipicidade cerrada. De acordo com Paulo de Barros Carvalho, *“a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência multilando-os, parcialmente”*⁹.

Acompanha esta posição Roque Antonio Carrazza:

“Isenção é uma limitação legal do âmbito de validade da norma jurídica tributária, que impede que o tributo nasça ou faz com que surja de modo mitigado (isenção parcial). Ou, se preferirmos, é a nova configuração que a lei dá à norma jurídica tributária, que passa a ter seu âmbito de abrangência restringido, impedindo, assim, que o tributo nasça in concreto.”

Isenção, portanto, é norma de estrutura que impede o nascimento da obrigação tributária na hipótese vinculada.

Verificando o espectro da norma de isenção, positivado na Lei 8.212/1991:

“Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

$$(\dots)$$

§ 2º Não integram a remuneração as parcelas de que trata o § 9º do art. 28.”

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

$$(\dots)$$

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

e) as importâncias:

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

A interpretação sistêmica dos dispositivos transcritos identifica norma que afeta o critério quantitativo da regra-matriz de incidência da contribuição previdenciária patronal, para excluir da base de cálculo: a) os ganhos eventuais; e b) os abonos expressamente desvinculados de salário.

⁹ Curso de Direito Tributário, p.33.

Autenticado digitalmente em 06/12/2020 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 06/12/2020

12 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 07/12/2012 por THIAGO TABORDA SIMOES, Assina do digitalmente em 14/12/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES

A obliteração da incidência sobre os ganhos eventuais é isenção parcial na acepção técnica do termo. Sua dinâmica impede a incidência tributária sobre os valores pagos aos empregados e trabalhadores avulsos sem habitualidade, termo este também não definido pelo direito¹¹.

Disso deriva-se que as verbas pagas de maneira eventual devem ser excluídas da base de cálculo da contribuição previdenciária patronal.

Já a isenção dos abonos desvinculados de salário é norma vazia, pois pretende afetar hipótese de não incidência. Tais verbas, justamente por serem desvinculadas do salário, carecem do elemento contraprestação, resultando no não-ser jurídico tributário¹². Novamente, revela-se a preocupação do legislador ao reiterar a pretensão de salvaguardar esta materialidade da incidência tributária.

Em homenagem à boa hermenêutica, frisa-se que a norma de isenção é a constante no Art. 22, § 2º. A referência ao Art. 28, “e”, “7”, não demanda uma conjugação de normas, mas de norma com suporte físico (texto positivo). A primeira “toma de empréstimo” o conteúdo meramente linguístico da segunda para completar-lhe o sentido, da mesma maneira como se transcrevesse no § 2º os grafemas contidos no item “7”. Essa observação é necessária para corroborar outra proposição: a de que **a base de cálculo da contribuição patronal não se identifica com o salário de contribuição** (base de cálculo das contribuições dos empregados e trabalhadores avulsos).

O comando prescrito pela norma que positiva a instituição do tributo esgota-se em si mesmo. Com isso queremos dizer que a norma geral e abstrata de tributação, bem como os contornos do seu conteúdo pecuniário potencial, estão encerrados na previsão hipotética legal, e podem ser conhecidos pela análise do binômio materialidade/base de cálculo.

Incide novamente o princípio tributário da tipicidade cerrada ou *numerus clausus*, de acordo com o qual todos os elementos (critérios) determinantes da incidência devem constar pormenorizados no corpo do diploma normativo introdutor.

Esses critérios determinam a **condição necessária e suficiente** para instaurar o liame jurídico obrigacional entre Sujeito Ativo (União) e Sujeito Passivo (contribuinte), cujo objeto é a obrigação tributária, devendo ser mensurado de acordo com a relação de refiribilidade materialidade/base de cálculo.

Essa mensuração, portanto, esgota-se no veículo introdutor (Art. 22), sendo descabido colher de suporte alheio (Art. 28) elementos supostamente capazes de mensurar o conteúdo financeiro do tipo.

Assim sendo, concluo que:

¹¹ A identificação do conteúdo semântico dos grafemas “ganhos eventuais” demanda verticalização da matéria, o que abstenho-me de realizar à vista na inaplicação ao caso concreto.

¹² A não-incidência é simplesmente a explicação de uma situação que ontologicamente nunca esteve dentro da hipótese de incidência possível do tributo.

Deveras, não há incidência quando ocorre um fato tributariamente irrelevante, isto é, que não se ajusta (subsume) a nenhuma hipótese de incidência tributária. (...)

Fica claro, desse modo, que, enquanto a isenção depende de lei (*lato sensu*) para validamente surgir, a não-incidência decorre da própria natureza das coisas, podendo – e devendo – ser deduzida por mero labor exegetico.

Ou, se preferirmos, enquanto a isenção deriva da lei, a não-incidência deriva da falta de lei (em alguns casos) ou da impossibilidade jurídica de tributar-se certos fatos, em face de a regra-matriz constitucional do tributo a eles não se ajustar.

Base de cálculo da contribuição social previdenciária	
Patronal	Segurados e trabalhadores avulsos
Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de: I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas 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.	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;

Da aparente identidade entre os conceitos decorre a imprecisão técnica de considerar os itens “a” a “x” do § 9º do Art. 28 como as únicas hipóteses de exclusão de valores da base de cálculo:

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

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

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 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, ou bolsa de estudo, que vise à educação básica de empregados e seus dependentes e, desde que vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, à educação profissional e tecnológica de empregados, nos termos da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e: [\(Redação dada pela Lei nº 12.513, de 2011\)](#)

1. não seja utilizado em substituição de parcela salarial; e [\(Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011\)](#)

2. o valor mensal do plano educacional ou bolsa de estudo, considerado individualmente, não ultrapasse 5% (cinco por cento) da remuneração do segurado a que se destina ou o valor correspondente a uma vez e meia o valor do limite mínimo mensal do salário-de-contribuição, o que for maior; [\(Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011\)](#)

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; [\(Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)

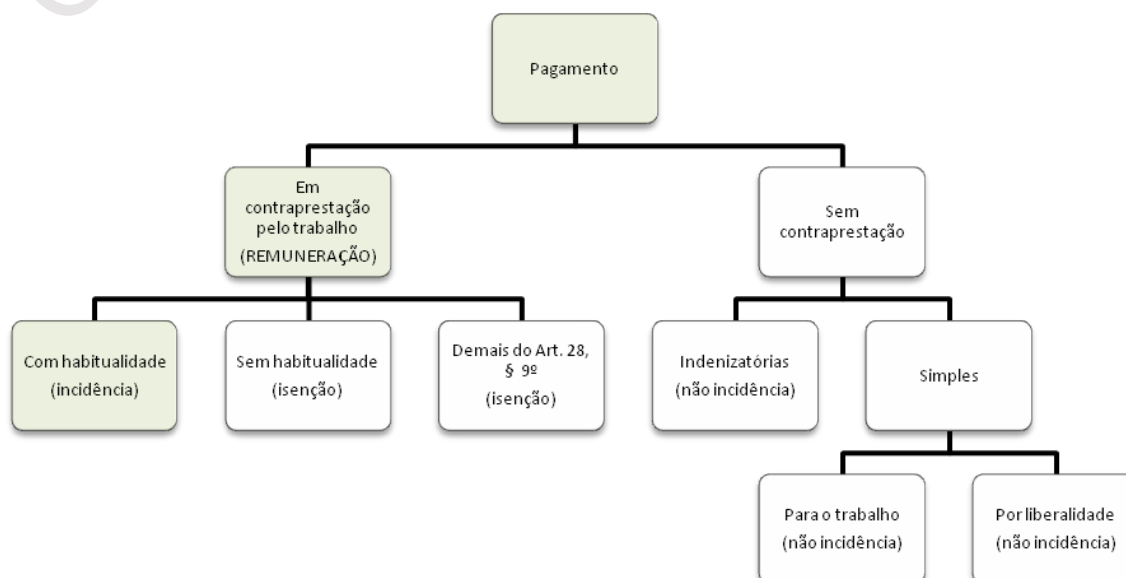
v) os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais; [\(Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)

x) o valor da multa prevista no § 8º do art. 477 da CLT. [\(Alinea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)

A lógica proposicional determina, pelo princípio da identidade, que “*uma cosa es una cosa, y otra cosa es otra cosa*”¹³. A proposição é terminativa, ou seja, dizer que *uma coisa é uma coisa* não implica dizer que outra coisa também é, ou não é.

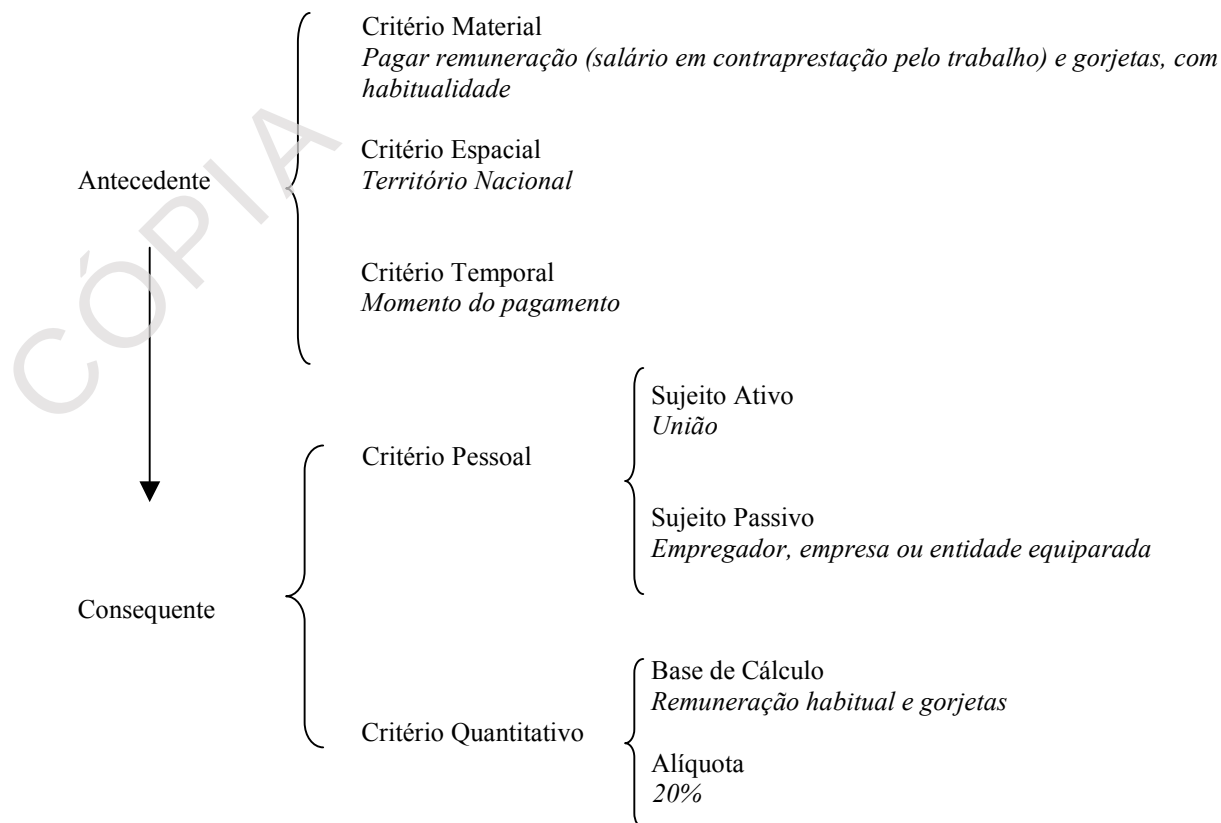
Com isso, concluo que a lista prevista nos itens “a” a “x” do artigo 28 não é taxativa da não incidência, qualificada ou não. Os valores pagos sem contraprestação também delimitam os contornos do aspecto quantitativo da norma.

Resumo no seguinte quadro sinótico:



Isto posto, temos a regra-matriz de incidência da contribuição social previdenciária patronal:

¹³ ECHAVE, Delia Teresa; URQUIJO, María Eugenia; GUIBOURG, Ricardo A.. Lógica, proposición y norma. Editora Astrea. Buenos Aires, 2008. p. 83.
 Documento assinado digitalmente em 06/12/2012 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 07/12/2012 por THIAGO TABORDA SIMOES, Assinado digitalmente em 14/12/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
 Impresso em 07/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA



Colocadas essas premissas, passo à análise do caso concreto.

A matéria objeto de divergência resume-se à tributação dos valores pagos a título da rubrica “indenização intervalo suprimido”. O dispositivo legal prescriptor da imposição é o artigo 71 da CLT:

Art. 71. Em qualquer trabalho contínuo, cuja duração exceda de 6 (seis) horas, é obrigatória a concessão de um intervalo para repouso ou alimentação, o qual será, no mínimo, de 1 (uma) hora e, salvo acordo escrito ou contrato coletivo em contrário, não poderá exceder de 2 (duas) horas.

(...)

§ 4º. Quando o intervalo para repouso ou alimentação, previsto neste artigo, não for concedido pelo empregador, este ficará obrigado a remunerar o período correspondente com um acréscimo de no mínimo de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor da remuneração da hora normal de trabalho. (g. n.)

O caput do dispositivo é prescriptor de direito trabalhista, consistente na concessão pelo empregador de intervalo de repouso ou alimentação considerado entre lapsos temporais determinados.

O § 4º é norma sancionatória, cujo antecedente é o descumprimento da obrigação prescrita na endonorma. O conteúdo da sanção é pecuniário, consistente no pagamento do valor pactuado no contrato de trabalho adicionado de 50%.

Trata-se de clara hipótese de supressão de direito trabalhista, que no direito brasileiro, é reparado pelo pagamento de indenização.

As verbas de caráter indenizatório carecem do elemento contraprestação pelo trabalho e são hipóteses de não incidência por via das contribuições sociais previdenciárias.

Quanto aos demais pontos abordados pelo ilustre Relator, no que não colidem com a motivação supramencionada, alio-me às suas razões de decidir.

Ante todo o exposto, **CONHEÇO** do recurso a ele **DOU PROVIMENTO**.

É como voto.

Thiago Taborda Simões.