



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

Processo nº 15586.000758/2008-47
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2302-003.011 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de fevereiro de 2014
Matéria Contribuições Previdenciárias Sociais
Recorrente CONTCOM SERVIÇOS DE LIMPEZA E CONSERVAÇÃO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

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

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

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

Quanto à declaração dos fatos geradores referentes aos pagamentos aos contribuintes individuais na GFIP, a própria Recorrente informa não ter quaisquer questionamentos. Logo, válido o lançamento.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, vencida a Conselheira Relatora e os Conselheiros Bianca Delgado Pinheiro e Leonardo Henrique Pires Lopes. O Conselheiro Arlindo da Costa e Silva fará o voto divergente vencedor.

Liège Lacroix Thomasi – Presidente de Turma.

Juliana Campos de Carvalho Cruz – Relatora

Arlindo da Costa e Silva – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente de Turma), Leonardo Henrique Pires Lopes (Vice-presidente de turma), André Luís Mársico Lombardi, Juliana Campos de Carvalho Cruz, Bianca Delgado Pinheiro e Arlindo da Costa e Silva.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela empresa CONTCOM SERVIÇOS DE LIMPEZA E CONSERVAÇÃO LTDA. contra decisão proferida pela 11ª Turma da DRJ/RJOI que julgou, por unanimidade, procedente o lançamento, mantendo o crédito constituído por meio do Auto de Infração – DEBCAD 37.139.750-2, no valor de R\$ 26.418,47 (vinte e seis mil quatrocentos e dezoito reais e quarenta e sete centavos), referente a parte patronal e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais - RAT, no período de 01/2005 a 12/2005.

De acordo com o relatório fiscal, constituíram fatos geradores das contribuições lançadas:

- a) As remunerações pagas aos segurados empregados, através das folhas de pagamento, a título de vale alimentação, sem possuir a empresa a inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador-PAT. Logo, referida parcela por possuir natureza salarial, integra a base de incidência das contribuições previdenciárias;
- b) Os valores correspondentes aos pagamentos efetuados aos contribuintes individuais (autônomos), conforme planilha anexa (fls. 27/28). Tais pagamentos não foram apresentados à fiscalização, sendo lavrado o AI nº 37.139.753-7;

Inconformada com o lançamento, a empresa apresentou Impugnação (fls. 65/401), aduzindo em breve síntese:

- a) Quanto aos valores relativos ao vale alimentação, encontra-se equivocada a apuração da base de cálculo da competência 02/2005, cujo valor informado pelo auditor fiscal foi de R\$ 2.775,00, enquanto o correto seria R\$ 2.755,00;
- b) Que os valores relativos aos pagamentos aos autônomos considerados pelo auditor-fiscal, já haviam sido informados e recolhidos na GFIP e GPS;
- c) Que dentro do prazo de defesa a empresa apresentou as GFIPs retificadoras em 23/07/2008, conforme cópias anexas, informando a totalidade dos fatos geradores das contribuições previdenciárias;
- d) Por fim, requereu a retificação do auto de infração, alterando seu valor principal, sem acréscimos legais, de R\$ 15.689,52 para R\$ 9.923,12, considerando a argumentação apresentada.

Na decisão proferida pela 11ª Turma da DRJ/RJOI - ACORDÃO 12-23.578 (fls.416/421) foi mantido o crédito previdenciário, pelas seguintes razões:

- a) Que nos termos do art. 28, § 9º, alínea "c" da Lei nº 8.212/91, os valores pagos pela empresa aos seus empregados, a título de alimentação, sem inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador — PAT, deveriam ser considerados para todos os efeitos como salário-de-contribuição;
- b) Quanto à base de cálculo apurada pela fiscalização, na competência 02/2005 (informando o auditor que o valor de R\$ 2.775,00, enquanto no entender da empresa, seria de R\$ 2.755,00), não foi possível acolher o argumento, uma vez que a fiscalização apurou o lançamento com base nas folhas de pagamento apresentadas pela defendente. Logo, a retificação do lançamento somente seria possível, caso a empresa apresentasse provas, o que não fez;
- c) Quanto aos valores pagos aos contribuintes individuais (autônomos), conforme planilha de fls. 27/28, de acordo com a autoridade fiscal, a empresa não apresentou os documentos e comprovantes que originaram os lançamentos contábeis na conta "honorários e outras despesas gerais", constantes nos Livros Diário e Razão, impossibilitando a identificação dos prestadores de serviço que receberam remuneração, sendo lavrado o AI nº 37.139.753-7. Que referido AI foi julgado procedente, com relevação da multa, através do Acórdão nº 23.349, na sessão de julgamento de 13/03/2009;
- d) Em relação aos contribuintes individuais na GFIP, conforme se depreende no sistema GFIP WEB, a empresa não informou a totalidade dos fatos impositivos apurados pela fiscalização (planilha de fls. 27/28). Anexou o relator as bases de cálculo dos contribuintes individuais nas competências 01, 05, 10 e 11/2005 (fls. 407/410).

Notificado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 426/429) alegando:

- a) A duplicidade na cobrança, pois os valores haviam sido declarados em GFIP e recolhido em GPS. Por isso, não poderia o Sr. Fiscal exigir tudo novamente. Ora, se tudo estava lançado, tanto na contabilidade quanto nas GFIPS, não haveria porque haver o questionamento, muito menos o lançamento e exigência em duplicidade;
- b) Em relação à competência 02/2005, o Sr. Auditor analisou a cópia do Livro Razão (anexa à documentação de suporte ao Auto de Infração) e neste foi identificado o valor correto do vale alimentação, qual seja, o montante de R\$ 2.755,00, não R\$ 2.775,00 tal como lançado pelo auditor;
- c) Por fim, pleiteou a reforma do Acórdão de modo a elidir as exigências do Auto de Infração.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Juliana Campos de Carvalho Cruz, Relatora

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

I - AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO

De acordo com o agente previdenciário constitui fato gerador das contribuições sociais as remunerações pagas aos segurados empregados, através de folhas de pagamento, a título de vale alimentação, *in natura*, sem possuir o contribuinte a inscrição no PAT - Programa de Alimentação do Trabalhador, gerenciado pelo Ministério do Trabalho e Emprego (fls. 27).

Em recente mudança de posicionamento, considero que as parcelas pagas a título de auxílio alimentação, por possuírem caráter indenizatório, não incorporam a remuneração, por conseguinte, não se subsumem a hipótese normativa das contribuições previdenciárias.

A verba alimentar destina-se a subsidiar as despesas com a refeição do empregado. Tem por finalidade proporcionar aumento de produtividade e eficiência laboral desses. Noutras palavras, o recurso é concedido 'para' o trabalho, não 'pelo' trabalho.

No que tange a exigência do PAT, como bem observado pelo Conselheiro Leonardo Henrique Lopes Pires, por ocasião do julgamento do PAF 35301.012629/2006-96, não há qualquer censura para as empresas que não obtiverem inscrição no programa. O próprio Superior de Tribunal de Justiça – STJ tem firmado entendimento que tal inscrição é dispensável, mitigando os ditames do artigo 3º da Lei nº 6.321/76, *verbis*:

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. (STJ - REsp 1.051.294 - (2008/0087373-0) - 2ª T. - Relª Min. Eliana Calmon - DJe 05.03.2009 - p. 671)

Portanto, os valores pagos aos empregados sobre a rubrica de auxílio alimentação, ainda que sem inscrição no PAT, por possuírem caráter indenizatório, não integram o salário-contribuição.

II - CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS:

Quanto aos pagamentos efetuados aos contribuintes individuais na GFIP, a própria Recorrente informa não ter quaisquer questionamentos, confessando a validade da cobrança ao afirmar que "...as contribuições são efetivamente devidas."(fls. 427).

Não havendo discussões nesta rubrica, válida a cobrança das contribuições previdenciárias.

Por todo o exposto:

CONHEÇO do Recurso Voluntário, por tempestivo, para DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, excluindo tão somente o lançamento referente a rubrica "auxílio alimentação".

É como voto.

Sala das Sessões, em 19 de Fevereiro de 2014.

Juliana Campos de Carvalho Cruz - Relatora.

Voto Vencedor

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

DA ALIMENTAÇÃO FORNECIDA EM VALES ALIMENTAÇÃO

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

CONSOLIDAÇÃO DAS LEIS DO TRABALHO - CLT

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

Salário é o conjunto de percepções econômicas devidas pelo empregador ao empregado não só como contraprestação pelo trabalho, mas, também, pelos períodos em que estiver à disposição daquele aguardando ordens, pelos descansos

remunerados, pelas interrupções do contrato de trabalho ou por força de lei" Nascimento, Amauri M., Iniciação ao Direito do Trabalho, LTR, São Paulo, 31ª ed., 2005.

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

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

Constituição Federal de 1988

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

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

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) (grifos nossos)

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

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

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

Constituição Federal de 1988

Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e

atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(...)

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

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

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

TRT-7 - Recurso Ordinário:

Processo: RECORD 53007520095070011 CE 0005300-7520095070011

Relator(a):DULCINA DE HOLANDA PALHANO

Órgão Julgador: TURMA 2

Publicação: 22/03/2010 DEJT

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

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

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

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

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

Autenticado digitalmente em 03/04/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 16/04/

2014 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 04/04/2014 por JULIANA CAMPOS DE CARVALHO C

RUZ, Assinado digitalmente em 03/04/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA

Impresso em 16/04/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

*I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, **quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa**; (Redação dada pela Lei nº 9.528/97) (grifos nossos)*

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

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º; (Redação dada pela Lei nº 9.876/1999).

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

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

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

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

1. Remuneração Básica – Também denominada “Verbas de natureza Salarial”. Refere-se à remuneração em dinheiro recebida pelo trabalhador

pela venda de sua força de trabalho. Diz respeito ao pagamento fixo que o obreiro auferir de maneira regular, na forma de salário mensal ou na forma de salário por hora.

- 2- Incentivos Salariais - São programas desenhados para recompensar funcionários com bom desempenho. Os incentivos são concedidos sob diversas formas, como bônus, gratificações, prêmios, participação nos resultados a título de recompensa por resultados alcançados, dentre outros.
- 3- Benefícios - Quase sempre denominados como “*remuneração indireta*”. Muitas empresas, além de ter uma política de tabela de salários, oferecem uma série de benefícios ora em pecúnia, ora na forma de utilidades ou “*in natura*”, que culminam por representar um ganho patrimonial para o trabalhador, seja pelo valor da utilidade recebida, seja pela despesa que o profissional deixa de desembolsar diretamente.

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

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

(...)

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

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

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

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

d) As importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

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

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

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

3. Recebidas a título da indenização de que trata o art. 479 da CLT;
4. Recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973;
5. Recebidas a título de incentivo à demissão;
6. Recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).
7. Recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).
8. Recebidas a título de licença-prêmio indenizada; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).
9. Recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).
- f) A parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;
- g) A ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).
- h) As diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal;
- i) A importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977;
- j) A participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;
- l) O abono do Programa de Integração Social-PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público-PASEP; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
- m) Os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
- n) A importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
- o) As parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira, de que trata o art. 36 da Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).
- p) O valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couberem, os arts.

9º e 468 da CLT; (Alinea 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; (Alinea 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; (Alinea 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; (Alinea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

t) O valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

u) A importância recebida a título de bolsa de aprendizagem garantida ao adolescente até quatorze anos de idade, de acordo com o disposto no art. 64 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990; (Alinea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

v) Os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais; (Alinea 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)

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

Código Tributário Nacional - CTN

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

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

Conjuguem-se, ainda, nesse mister, que o preceito encartado no art. 176 do CTN exige previsão legal para a concessão de isenção, não podendo tal requisito ser suprido

por acordo coletivo de trabalho, os quais produzem efeitos, unicamente, entre as partes que os celebram, sendo imprestáveis para vincular o Estado aos termos pactuados em suas cláusulas.

Código Tributário Nacional

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

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

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

Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976:

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

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

Decreto nº 5, de 14 de janeiro de 1991

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

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

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

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

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

Art. 6º - Nos Programas de Alimentação do Trabalhador - PAT, previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, a parcela paga "in natura" pela empresa não

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

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

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

De fato, a Portaria nº 03/2002 estabeleceu as instruções para a perfeita execução do Programa de Alimentação do Trabalhador, estabelecendo de forma taxativa que a

execução inadequada do Programa de Alimentação do Trabalhador acarretará o cancelamento da inscrição ou registro no Ministério do Trabalho e Emprego, com a consequente perda do incentivo fiscal, sem prejuízo da aplicação das penalidades cabíveis.

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

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

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

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

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

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

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

PARECER PGFN/CRJ/Nº 2117 /2011

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

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

REsp nº 1.119.787-SP

Relator: Ministro Luiz Fux

DJe 13/05/2010

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

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

20/06/2006, DJ 24/08/2006 p. 102; REsp 719.714/PR, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/04/2006, DJ 24/04/2006 p. 367; REsp 659.859/MG, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/03/2006, DJ 27/03/2006 p. 171.

2. Recurso especial a que se nega seguimento.

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

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

REsp nº 433.230/RS

Relator: Ministro Luiz Fux

DJe 17/02/2003

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

1. O auxílio alimentação, quando pago em espécie e com habitualidade, passa a integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária, assumindo, pois, feição salarial, afastando-se, somente, de referida incidência quando o pagamento é efetuado in natura, ou seja, quando o próprio empregador fornece a alimentação aos seus empregados, estando ou não inscrito no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT.

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

3. Recurso Especial desprovido.

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

CONCLUSÃO

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do Recurso Voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva, Redator Designado.