



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

Processo nº 15586.001031/2008-87
Recurso nº 001.686 Voluntário
Acórdão nº 2302-01.686 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de março de 2012
Matéria OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS - AIOA CFL 30
Recorrente CONGRESUL CONCRETO SUL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 07/08/2008

AUTO DE INFRAÇÃO. CFL 30.

Constitui infração às disposições inscritas no art. 32, I da Lei nº 8212/91 c/c art. 225, I, e §9º do RPS, aprovado pelo Dec. nº 3048/99, deixar a empresa de preparar folha de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados obrigatórios do RGPS a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo INSS.

ALIMENTAÇÃO. PARCELA FORNECIDA *IN NATURA*. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

De acordo com o disposto no Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011, a reiterada jurisprudência do STJ é no sentido de se reconhecer a não incidência da contribuição previdenciária sobre alimentação *in natura* fornecida aos segurados. Tendo sido o Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011 objeto de Ato Declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, urge serem observadas as disposições inscritas no art. 26-A, §6º, II, “a” do Decreto nº 70.235/72, inserido pela Lei nº 11.941/2009.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ASSISTÊNCIA PRESTADA POR SERVIÇO MÉDICO OU ODONTOLÓGICO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

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, somente será excluído da base de incidência das contribuições previdenciárias, se e somente se a cobertura abranger a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AUTO DE INFRAÇÃO. VALOR ÚNICO E INDIVISÍVEL. PROCEDÊNCIA.

Sendo o valor da penalidade único e indivisível, basta para a sua caracterização e imputação a ocorrência de uma única infração no período de apuração, de modo que o reconhecimento da improcedência parcial da obrigação tributária principal correspondente não implica o afastamento da imputação nem modificação no valor da multa aplicada.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e do voto que integram o julgado.

Marco André Ramos Vieira - Presidente.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco André Ramos Vieira (Presidente de Turma), Manoel Coelho Arruda Junior (Vice-presidente de turma), Liége Lacroix Thomasi, Adriana Sato, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas e Arlindo da Costa e Silva.

Ausência momentânea: Eduardo Augusto Marcondes de Freitas

Relatório

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

Data da lavratura do AIOA: 07/08/2008.

Data da Ciência do AIOA: 07/08/2008.

Trata-se de auto de infração decorrente do descumprimento de obrigações acessórias previstas no inciso I do art. 32 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, lavrado em desfavor do Recorrente, em virtude de a empresa ter deixado de incluir nas suas folhas de pagamento relativas às competências de 01/2004 a 12/2004 as remunerações pagas a segurados empregados a título de assistência médica e alimentação, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 17/18 e anexos.

CFL - 30

Deixar a empresa de preparar folha(s) de pagamento(s) das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu

serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidas pelo INSS.

A multa foi aplicada em conformidade com a cominação prevista no art. 283, I, 'a' do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048 de 06/05/1999, no valor básico de R\$ 1.254,89 (um mil duzentos e cinquenta e quatro reais e oitenta e nove centavos), atualizado conforme art. 8º, V da Portaria Interministerial MPS/MF nº 77, de 11 de março de 2008, de acordo com o reportado no Relatório Fiscal de Aplicação da multa, a fl. 16.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou impugnação a fls. 49/51.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I/RJ lavrou Decisão Administrativa textualizada no Acórdão fls. 110/113, julgando procedente o lançamento levado a efeito pela autoridade fiscal e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 30/12/2008, conforme Aviso de Recebimento a fl. 116.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 118/126, respaldando sua inconformidade em argumentação desenvolvida nos seguintes elementos:

- Que, não sendo a alimentação fornecida *in natura* aos empregados hipótese de incidência de contribuições previdenciárias, não há que se falar em obrigação de constar da folha de pagamento da empresa tais rubricas;

Ao fim, requer a declaração de insubsistência do lançamento.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1.1. DA TEMPESTIVIDADE

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 30/12/2008. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 29/01/2009, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade do recurso, dele conheço.

Ante a inexistência de questões preliminares, passamos diretamente ao exame do mérito.

2. DO MÉRITO

Cumpre, de plano, assentar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente contestadas pelo Recorrente, as quais se presumirão verdadeiras.

2.1. DA ABRANGÊNCIA DO CONCEITO LEGAL DE SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Alega o Recorrente que, não sendo a alimentação fornecida *in natura* aos empregados hipótese de incidência de contribuições previdenciárias, não há que se falar em obrigação de constar da folha de pagamento da empresa tais rubricas.

Cumpre, de plano, destacar que o presente processo refere-se a Auto de Infração lavrado em desfavor do Recorrente em razão de este não ter incluído nas suas folhas de pagamento relativas às competências de 01/2004 a 12/2004 as remunerações pagas a segurados empregados a título de assistência médica e alimentação, fornecidos em desacordo com a legislação previdenciária, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 17/18.

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.

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 ajusta-as 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.

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 passou a interpretar remuneração não como a contraprestação pelos serviços efetivamente prestados pelo empregado, mas sim, as verbas recebidas pelo obreiro decorrentes 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 obreiro 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 não representem contrapartida direta pelo trabalho realizado. Nesse sentido, o magistério de Amauri Mascaro Nascimento:

“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 espancar qualquer dúvida ainda renitente a cerca da real amplitude da base de incidência da contribuição social em destaque, o legislador constituinte fez questão de consignar no texto constitucional, de forma até pleonástica, que as contribuições previdenciárias incidiriam não somente sobre 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 da base de incidência das contribuições previdenciárias 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)

Imerso nessa ordem constitucional, ilumine-se a definição legal de Salário de contribuição aviado no art. 28 da Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

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, de 10.12.97) (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, de 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, de 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 obreiro, 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.

Adverta-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”.

Nesses termos, compreendem-se 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.

Impende destacar que o Direito Legislado na Consolidação das Leis do Trabalho não ostenta concepção diversa das ilações ora produzidas, senão vejamos:

Consolidação das Leis do Trabalho

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. (grifos nossos)

Nesse novel cenário, a regra primária importa na tributação de toda e qualquer 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 adiante, no excerto de interesse:

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)

(...)

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 9.528/97) (grifos nossos)

Cumpre 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)

2.1.1. DO FORNECIMENTO DE ALIMENTAÇÃO IN NATURA.

Contextualizado nesses termos o quadro jurídico-normativo aplicável ao caso-espécie, visualizando com os olhos de ver a questão controvertida ora em debate, sob o foco de tudo o quanto até o momento foi apreciado, verificamos que a alínea 'c' do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 estatui, de forma expressa, que não integra o Salário de contribuição a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976.

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

Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976:

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

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

Decreto nº 5, de 14 de janeiro de 1991

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

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

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

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

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

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

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 suso selecionados que a adesão ao PAT constitui-se condição *sine qua non* para a fruição dos benefícios fiscais tributários e previdenciário, 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)

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

Com efeito, 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.

No caso em exame, a legislação que rege a isenção em foco exige que o fornecimento de cestas básicas, mesmo *in natura*, para ser alcançado pela hipótese de exclusão tributária sob comento, seja realizado nos estritos limites traçados pela legislação própria, o que de fato, conforme detalhadamente demonstrado, não ocorreu no cotidiano da empresa.

Tal digressão revelou-se necessária para demonstrar que a Autoridade Lançadora, no exercício do seu dever de ofício, procedeu ao lançamento em palco em atenção à natureza plenamente vinculada das atribuições atávicas ao seu cargo, e nos estritos ditames da lei.

Ocorre, todavia, malgrado à expressa disposição legal, que a Corte Superior de Justiça pacificou o entendimento de que a alimentação *in natura* oferecida ao trabalhador 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:

AgRg no Ag 1392454

Relator: Ministro Arnaldo Esteves Lima

DJe 25/11/2011

Ementa: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR. SALÁRIO IN NATURA. DESNECESSIDADE DE INSCRIÇÃO NO PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - PAT. NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AGRAVO NÃO PROVIDO.

1. Nos termos da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, o pagamento efetuado in natura do salário alimentação aos empregados não sofre a incidência da contribuição previdenciária, sendo irrelevante estar a empresa inscrita ou não no Programa de Alimentação ao Trabalhador - PAT.

2. Agravo regimental não provido.

AgRg no AREsp 5810

Relator Ministro Benedito Gonçalves

DJe 10/06/2011

Ementa: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ALIMENTAÇÃO FORNECIDA PELO EMPREGADOR. PAGAMENTO IN NATURA. NÃO INCIDÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO. INSCRIÇÃO NO PAT. DESNECESSIDADE. PRECEDENTES. SÚMULA 83/STJ.

1. Caso em que se discute a incidência da contribuição previdenciária sobre as verbas recebidas a título de auxílio-alimentação in natura, quando a empresa não está inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT.

2. A jurisprudência desta Corte pacificou-se no sentido de que o auxílio-alimentação in natura não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não possuir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT. Precedentes: EREsp 603.509/CE, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, DJ 8/11/2004; REsp 1.196.748/RJ, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2010; AgRg no REsp 1.119.787/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 29/6/2010.

3. Agravo regimental não provido.

Em razão da sedimentação da jurisprudência em torno da matéria no Superior Tribunal de Justiça, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, reconhecendo que todos os argumentos que poderiam ser levantados em defesa dos interesses da União haviam sido rechaçados pelo STJ, exarou o Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011, curvando-se ao entendimento adotado pelo Tribunal Superior em tela.

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.

Nesse contexto, considerando-se que o aludido Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011 foi objeto de Ato Declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, há que se observar o disposto no art. 26-A, parágrafo 6º, inciso II, alínea “a” do Decreto nº 70.235/72, inserido pela Lei nº 11.941/2009, *in verbis*:

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob

fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

(...)

§6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, ou (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

Não deve persistir, portanto, a obrigação tributária acessória de se registrar nas folhas de pagamento os valores despendidos pela empresa em favor de seus segurados empregados a título de alimentação fornecida *in natura*.

2.1.2. DA ASSISTÊNCIA MÉDICA

Colhemos da norma tributária inscrita na alínea ‘q’ do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 que não integra o Salário de contribuição, *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.*

Registre-se, por fundamental, que a exclusão de tais parcelas da base de incidência das contribuições previdenciárias não é incondicionada. Constitui-se condição *sine qua non* para a exclusão da base de incidência em tela que a cobertura do plano de assistência médica abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.

Dessai do item 3 do Relatório Fiscal a fls. 33/34 que o benefício em tela foi a oferecido a menos de 10% dos empregados da empresa, mais especificamente aos segurados abaixo elencados:

- *Honor Vieira Froes Junior - Encarregado de Britadeira*
- *Lucio Bastos de Assi - Gerente Concretagem*
- *Augustinho Gualandi - Gerente Financeiro*
- *Carlos Eduardo Colnago - Vendedor*

- *Luciani Dutra - Assistente Administrativa*

Diante das diretivas legais ora anunciadas, avulta, por decorrência lógica, que para a exclusão da assistência médica da base de cálculo das contribuições previdenciárias mostra-se indispensável que a cobertura do benefício abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa. Louvou-se tal condicionamento no objetivo governamental de fomentar a função social da empresa e garantir a isonomia entre dirigentes e empregados, privilegiando-se dessarte aquelas que primarem pela não segregação entre as diversas estratificações na linha vertical de comando.

A fruição do benefício em realce por parcela privilegiada dos segurados, em detrimento dos demais empregados da empresa, conduz à exclusão das verbas em estudo da hipótese de não incidência tributária prevista na alínea 'q' do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, o que implica a sujeição dos valores pagos sob o rótulo de *assistência médica* ao conceito legal de salário de contribuição estatuído no inciso I do *caput* do mesmo dispositivo legal acima citado.

Além disso, mostra-se de extrema relevância trazer a colação que a obrigação principal correspondente aos fatos geradores abordados neste Auto de Infração foram objeto de lançamentos tributários levados a efeito mediante os Autos de Infração de obrigação Principal – AIOP nº 37.153.090-3, 37.153.091-1 e 37.153.092-0. Compulsando, todavia, os autos dos Processos Administrativos Fiscais correspondentes, contatamos que a empresa autuada não ofereceu, em nenhum dos casos, nem em sede de impugnação administrativa, tampouco na instância recursal, qualquer contestação em face do lançamento referente aos valores pagos sob o rótulo de *assistência médica*, circunstância que implica o reconhecimento, por parte do Recorrente, da procedência do lançamento correspondente à rubrica em realce, em atenção às disposições inscritas no art. 17 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Conjuguem-se, ainda, que o valor da penalidade imposta através do presente Auto de Infração é único e indivisível, isto é, independente do número de infrações cometidas, bastando, para a sua caracterização e imputação, a procedência de uma única infração apurada pela fiscalização.

Nesse contexto, há que se considerar que o reconhecimento da não incidência de contribuições previdenciárias sobre as parcelas auferidas pelos segurados empregados a título de alimentação *in natura* não implica o afastamento da imputação nem modificação no valor da multa aplicada, tampouco, eis que se manteve hígida a obrigação da empresa de registrar em suas folhas de pagamento as importâncias auferidas pelos segurados listados no anexo IV, a fls. 41/43, sob o rótulo de assistência médica.

3. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, **NEGAR-LHE PROVIMENTO**

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva

CÓPIA