



PODER JUDICIÁRIO

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO
PODER JUDICIÁRIO
Tribunal Regional Federal da 3ª Região
2ª Turma

APELAÇÃO CÍVEL (198) Nº 5003054-81.2021.4.03.6126

RELATOR: Gab. 06 - DES. FED. CARLOS FRANCISCO

APELANTE: SIEMENS INDUSTRY SOFTWARE LTDA.

Advogado do(a) APELANTE: EDUARDO PUGLIESE PINCELLI - SP172548-A

PROCURADOR: UNIDADE DE REPRESENTAÇÃO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, PROCURADORIA-REGIONAL DA FAZENDA NACIONAL DA 3ª REGIÃO

APELADO: UNIAO FEDERAL - FAZENDA NACIONAL

OUTROS PARTICIPANTES:

PODER JUDICIÁRIO

Tribunal Regional Federal da 3ª Região
2ª Turma

APELAÇÃO CÍVEL (198) Nº 5003054-81.2021.4.03.6126

RELATOR: Gab. 06 - DES. FED. CARLOS FRANCISCO

APELANTE: SIEMENS INDUSTRY SOFTWARE LTDA.

Advogado do(a) APELANTE: EDUARDO PUGLIESE PINCELLI - SP172548-A

APELADO: DELEGADO DA RECEITA FEDERAL EM SANTO ANDRÉ//SP, UNIAO FEDERAL - FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR: UNIDADE DE REPRESENTAÇÃO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, PROCURADORIA-REGIONAL DA FAZENDA NACIONAL DA 3ª REGIÃO

OUTROS PARTICIPANTES:

RELATÓRIO

O EXMO. SR. DESEMBARGADOR FEDERAL CARLOS FRANCISCO (Relator): Trata-se de apelação interposta por Siemens Industry Software Ltda. em face sentença que denegou a segurança, voltada à declaração de inexigibilidade das contribuições previdenciárias, incluído o adicional ao SAT/RAT, contribuições para entidades terceiras incidentes sobre os valores descontados dos empregados da impetrante para custeio de vale-alimentação, vale-transporte, plano de assistência médica e seguro de vida.

Em seu recurso, sustenta o impetrante, em síntese, que “a hipótese de incidência base de cálculo das Contribuições Previdenciárias (cota patronal e GILRAT/SAT) e das contribuições devidas a terceiros é o total de remunerações percebidas pelos segurados empregados e avulsos retributivas do trabalho, caracterizando-se pela natureza salarial e contraprestacional, nos termos do artigo 22, I

e II, da Lei nº 8.212/91, em consonância com a materialidade prevista no artigo 195, I, “a”, da CF/88, razão pela qual não são alcançados os montantes de feição indenizatória, previdenciária e outras que não conotem as características da retributividade pelo trabalho e da contraprestatividade, inclusive a parcela de coparticipação do empregado”. Sucessivamente, pugna pela recuperação dos valores recolhidos no quinquênio anterior à impetração.

Com as contrarrazões ao recurso, subiram os autos a esta E. Corte.

O Ministério Público Federal ofertou parecer.

É o breve relatório. Passo a decidir.

PODER JUDICIÁRIO
Tribunal Regional Federal da 3ª Região
2ª Turma

APELAÇÃO CÍVEL (198) Nº 5003054-81.2021.4.03.6126

RELATOR: Gab. 06 - DES. FED. CARLOS FRANCISCO

APELANTE: SIEMENS INDUSTRY SOFTWARE LTDA.

Advogado do(a) APELANTE: EDUARDO PUGLIESE PINCELLI - SP172548-A

APELADO: DELEGADO DA RECEITA FEDERAL EM SANTO ANDRÉ//SP, UNIAO FEDERAL - FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR: UNIDADE DE REPRESENTAÇÃO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, PROCURADORIA-REGIONAL DA FAZENDA NACIONAL DA 3ª REGIÃO

OUTROS PARTICIPANTES:

V O T O

O EXMO. SR. DESEMBARGADOR FEDERAL CARLOS FRANCISCO (Relator): A lide posta nos autos versa sobre a interpretação dos conceitos constitucionais de empregador, trabalhador, folha de salários, e demais rendimentos do trabalho, e ganhos habituais, expressos no art. 195, I e II, e art. 201, § 4º, ambos do ordenamento de 1988 (agora, respectivamente, no art. 195, I, “a”, e II, e art. 201, § 11, com as alterações da Emenda 20/1998).

Para se extrair o comando normativo contido em dispositivo da Constituição Federal relativo à Seguridade Social, vários elementos e dados jurídicos devem ser considerados no contexto interpretativo, dentre os quais a lógica o caráter contributivo em vista da igualdade e da solidariedade no financiamento do sistema de seguro estruturado no Regime Geral de Previdência Social (RGPS).

Para o que importa ao presente recurso, os conceitos constitucionais de empregador, trabalhador, folha de salários, rendimentos do trabalho e ganhos habituais gravitam em torno de pessoa física que presta serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário, inserindo-se no contexto do art. 3º da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT). Portanto, havendo relação de emprego, é imperioso discutir se os valores pagos se inserem no âmbito constitucional de salário, demais rendimentos do trabalho e ganhos habituais.

Salário é espécie do gênero remuneração paga em decorrência de relação de emprego tecnicamente caracteriza (marcada pela subordinação). O ordenamento constitucional de 1988 emprega sentido amplo de salário, de modo que está exposta à incidência de contribuição tanto o salário propriamente dito quanto os demais ganhos habituais do empregado, pagos a qualquer título (vale dizer, toda remuneração habitual, ainda que em montantes variáveis). Essa amplitude de incidência é manifesta após a edição da Emenda 20/1998, que, introduzindo o art. 195, I, “a”, da Constituição, previu contribuições para a seguridade exigidas do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre 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. Essa amplitude se verifica também em relação a essa exação exigida do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, em conformidade com o art. 195, II, da Constituição (tanto na redação da Emenda 20/1998 quanto na da Emenda 103/2019).

Além disso, a redação originária do art. 201, § 4º, da Constituição de 1988, repetida no art. 201, § 11 do mesmo ordenamento (com renumeração dada pela Emenda 20/1998), prevê que 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, sendo que “Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei.”

Portanto, o texto constitucional confiou à União Federal amplo campo de incidência para exercício de sua competência tributária, compreendendo o conjunto das verbas remuneratórias habituais (ou seja, salários e demais ganhos), o que por si só não se traduz em exigência tributária concreta, uma vez que caberá à lei ordinária estabelecer a hipótese de incidência hábil para realizar as necessárias imposições tributárias, excluídas as isenções que a própria legislação estabelecer.

Porém, nem tudo o que o empregador paga ao empregado pode ser tributado como salário ou rendimento do trabalho, pois há verbas que não estão no campo constitucional de incidência (p. ex., por terem natureza de indenizações), além das eventuais imunidades previstos pelo sistema constitucional.

Atualmente, a conformação normativa da imposição das contribuições patronais para o sistema de seguridade está essencialmente consolidada na Lei 8.212/1991 (notadamente em seu art. 22), muito embora demais diplomas normativos sirvam para a definição e alcance da legislação tributária (art. 109 e art. 110 do CTN), dentre ele os recepcionados arts. 457 e seguintes da CLT, prevendo que a remuneração do empregado compreende o salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber, e demais remunerações.

Para fins trabalhistas (que repercutem na área tributária em razão do contido no art. 110 do CTN), integram o salário não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador. O meio de pagamento da remuneração pode ser dinheiro, alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações “in natura” que o empregador utilizar para retribuir o trabalho do empregado, desde que o faça habitualmente (vedadas as bebidas alcoólicas e demais drogas).

Embora pessoalmente admita a possibilidade de a natureza jurídica de certas verbas não estarem inseridas no conceito de salário em sentido estrito, estaremos diante de verba salarial em sentido amplo quando se tratar de pagamentos habituais decorrentes da relação de emprego, abrigado pelo art. 195 e pelo art. 201 da Constituição (nesse caso, desde sua redação originária) para a imposição de contribuições previdenciárias. E tudo o que foi dito em relação à incidência de contribuição previdenciária se aplica ao adicional dessa mesma exação calculado pelo segundo o regramento do Fator Acidentário de Prevenção (FAP) e dos Riscos Ambientais de Trabalho (RAT).

À evidência, não há que se falar em exercício de competência residual, expressa no § 4º do art. 195, da Constituição, já que a exação em tela encontra conformação na competência originária constante desde a redação originária do art. 195, I, e do art. 201, ambos do texto de 1988 (não alterados nesse particular pela Emenda 20/1998 ou pela Emenda 103/2019).

O E.STF, no RE 565160, Pleno, v.u., Rel. Min. Marco Aurélio, j. 29/03/2017, firmou a seguinte Tese no Tema 20: “A contribuição social a cargo do empregador incide sobre ganhos habituais do empregado, quer anteriores ou posteriores à Emenda Constitucional 20/1998”. Nesse RE 565160, o Pretório Excelso cuidou da incidência de contribuição previdenciária sobre adicionais (de periculosidade e insalubridade), gorjetas, prêmios, adicionais noturnos, ajudas de custo e diárias de viagem (quando excederem 50% do salário recebido), comissões e quaisquer outras parcelas pagas habitualmente (ainda que em unidades), previstas em acordo ou convenção coletiva ou mesmo que concedidas por liberalidade do empregador não integrantes na definição de salário, afirmando o sentido amplo de salário e de rendimento do trabalho.

Por sua vez, o art. 28, § 9º, da Lei 8.212/1991 traz rol de situações nas quais a contribuição ora em tela não é exigida, contudo, sem apresentar rigoroso critério distintivo de hipóteses de não incidência (p. ex., por se tratar de pagamento com natureza indenizatória) ou de casos de isenção (favor fiscal). Por óbvio, o efeito prático de verba expressamente indicada nesse preceito legal é a desoneração tributária, o que resulta na ausência de interesse de agir (salvo se, ainda assim, o ente estatal resistir à legítima pretensão do contribuinte).

Tratando-se de coparticipação, a parcela custeada pelo empregado não pode ser excluída da base de cálculo de sua contribuição previdenciária e nem da contribuição patronal, porque integra a folha de salários e demais rendimentos do trabalho. Admitir como indenizatória a parcela descontada do empregado, por ser necessária à execução da atividade produtiva, reduziria indevidamente o campo de incidência prescrito no art. 195, I, “a”, da Constituição para aproximá-lo ao lucro, diferentemente do que ocorre com ressarcimentos se há deslocamento do local ordinário do serviço (no art. 28, §9º, “m”, da Lei nº 8.212/1991).

Pela ordem lógica, primeiro o trabalhador recebe seu salário e demais ganhos do labor e depois custeia o sistema de alimentação em coparticipação com o empregador, cabendo ao legislador ordinário estabelecer isenções para as verbas pagas a título de benefícios (incluindo até mesmo a contribuição patronal), mas essas hipóteses devem ser interpretadas literalmente (art. 111 do CTN). Quando muito, seria possível cogitar a possibilidade de a parcela paga pelo empregado ser descontada da contribuição na qual figura como contribuinte, mas o empregador não pode excluir da contribuição patronal verba que não lhe pertence (salvo se houver expressa previsão legal).

A parcela tida como “benefício” é a correspondente ao montante custeado pelo empregador (ou seja, o plus ou incremento no montante dos ganhos do trabalhador), e não a parte que já integra o salário do empregado e é apenas descontada na fonte no momento do pagamento para ser destinada a programas.

Vejo correta a linha de entendimento fazendário exposta na Solução de Consulta nº 4/2019 – COSIT e na Solução de Consulta – COSIT Nº 313/2019. Também é pertinente o contido na Solução de Consulta – COSIT nº 58/2020, assim ementada:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Ementa: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. VALE-TRANSPORTE. AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO. RETENÇÃO. BASE DE CÁLCULO.

É dedutível da base de cálculo da contribuição previdenciária a ser retida, apenas o valor efetivamente pago pela empresa para o transporte do trabalhador, descontada a parcela suportada pelo empregado. Não incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de vale-transporte por meio de vale-combustível ou semelhante. A não incidência da contribuição está limitada ao valor equivalente ao estritamente necessário para o custeio do deslocamento residência / trabalho e vice-versa, em transporte coletivo, conforme prevê o art.1º da Lei nº 7.418, de 16 de dezembro de 1985. O empregador somente poderá suportar a parcela que exceder a seis por cento do salário básico do empregado. Caso deixe de descontar este percentual do salário do empregado, ou desconte percentual inferior, a diferença deverá ser considerada como salário indireto e sobre ela incidirá contribuição previdenciária e demais tributos.

O valor pago pela empresa a título de auxílio-alimentação é dedutível da base de cálculo da retenção da contribuição previdenciária. Se parcela desse auxílio for descontada da remuneração do empregado, esses valores comporão o salário de contribuição e não serão dedutíveis da base de cálculo, seja ele calculado sobre a folha de pagamento ou relativo à retenção de 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços.

Dispositivos Legais: Lei nº 7.418, de 1985: arts. 1º e 4º; IN RFB nº 971, de 2009: arts. 58 (III e VI), 112 e 124; Ato Declaratório PGFN nº 4, de 2016.

O art. 3º da Lei nº 6.321/1976 e o art. 28, §9º, “c”, da Lei nº 8.212/1991 não isentam de contribuição a parcela em coparticipação descontada do trabalhador para custeio de sua própria alimentação, tanto para a contribuição do empregado quanto para a do empregador (patronal). Apenas o incremento correspondente à parcela paga pelo empregador “in natura” e recebida pelo empregado não integra o salário de contribuição (para a exação patronal e do trabalhador, conforme art. 3º da Lei nº 6.321/1976 e art. 28, §9º, “c”, da Lei nº 8.212/1991).

O art. 2º e o art. 4º, ambos da Lei nº 7.418/1985, preveem que o vale-transporte (inclusive vale-combustível), no que se refere à parcela do empregador (assim entendido o que exceder a 6% do salário básico do trabalhador), não se incorpora à

remuneração para quaisquer efeitos, motivo pelo qual há isenção de contribuição previdenciária (patronal ou do empregado), de FGTS e de IRPF, mas a parcela descontada do salário do empregado não está desonerada dessas mesmas exigências. Se o empregador deixar de descontar o percentual do salário do empregado, ou se descontar percentual inferior, a diferença deverá ser considerada como salário indireto e sobre ela incidirão contribuição previdenciária e demais tributos, em razão do descumprimento dos limites legais da isenção.

Nos termos do art. 28, §9º, “q”, da Lei nº 8.212/1991 (na redação dada pela Lei nº 9.528/1997 e agora pela Lei nº 13.467/2017), para fins de cálculo da contribuição patronal e do empregado, não integram o salário o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado (inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, próteses, órteses, despesas médico-hospitalares e outras similares). Esse preceito legal claramente cuida da parte paga pelo empregador, e não da custeada pelo empregado em coparticipação.

Antes da edição da Lei nº 13.467/2017 (DOU de 14/07/2017), o art. 28, §9º, “q”, da Lei nº 8.212/1991 (na redação dada pela Lei nº 9.528/1997) exigia que a cobertura contemplasse a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, condição válida por se tratar isenção cuja definição depende da avaliação discricionária do legislador ordinário, que viu por bem estimular a maior abrangência do serviço médico, odontológico e afins. Assim, a dispensa do alcance da totalidade dos empregados e dirigentes somente se aplica a dispêndios da parte do empregador pertinentes ao período posterior à Lei nº 13.467/2017.

Por fim, o art. 458, §2º, V, da CLT, incluído pela Lei nº 10.243/2001, determina que não serão consideradas como salário os seguros de vida e de acidentes pessoais concedidos pelo empregador. Contudo, o referido dispositivo diz respeito, expressamente, à parcela do benefício paga pelo empregador, e não pelo empregado.

Ante o exposto, **nego provimento** à apelação do impetrante.

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS PATRONAIS. SAT/RAT. CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS A TERCEIROS. COPARTICIPAÇÃO. SALÁRIO E GANHOS DO TRABALHO. VALE-ALIMENTAÇÃO. VALE-TRANSPORTE. PLANO DE ASSISTÊNCIA MÉDICA. SEGURO DE VIDA. INCIDÊNCIA.

- Tratando-se de coparticipação, a parcela custeada pelo empregado não pode ser excluída da base de cálculo de sua contribuição previdenciária e nem da contribuição patronal, porque integra a folha de salários e demais rendimentos do trabalho. Admitir como indenizatória a parcela descontada do empregado, por ser necessária à execução da atividade produtiva, reduziria indevidamente o campo de incidência prescrito no art. 195, I, “a”, da Constituição para aproximá-lo ao lucro, diferentemente do que ocorre com ressarcimentos se há deslocamento do local ordinário do serviço (no art. 28, §9º, “m”, da Lei nº 8.212/1991).

- Pela ordem lógica, primeiro o trabalhador recebe seu salário e demais ganhos do labor e depois custeia o sistema de alimentação em coparticipação com o empregador, cabendo ao legislador ordinário estabelecer isenções para as verbas pagas a título de benefícios (incluindo até mesmo a contribuição patronal), mas essas hipóteses devem ser interpretadas literalmente (art. 111 do CTN). Quando muito, seria possível cogitar a possibilidade de a parcela paga pelo empregado ser descontada da contribuição na qual figura como contribuinte, mas o empregador não pode excluir da contribuição patronal verba que não lhe pertence (salvo se houver expressa previsão legal).

- A parcela tida como “benefício” é a correspondente ao montante custeado pelo empregador (ou seja, o plus ou incremento no montante dos ganhos do trabalhador), e não a parte que já integra o salário do empregado e é apenas descontada na fonte no momento do pagamento para ser destinada a programas. São corretas as linhas de entendimento fazendário expostas na Solução de Consulta nº 4/2019 – COSIT, na Solução de Consulta – COSIT Nº 313/2019 e na Solução de Consulta – COSIT nº 58/2020.

- O art. 3º da Lei nº 6.321/1976 e o art. 28, §9º, “c”, da Lei nº 8.212/1991 não isentam de contribuição a parcela em coparticipação descontada do trabalhador para custeio de sua própria alimentação, tanto para a contribuição do empregado quanto para a do empregador (patronal). Apenas o incremento correspondente à parcela paga pelo empregador “in natura” e recebida pelo empregado não integra o salário de contribuição (para a exação patronal e do trabalhador, conforme art. 3º da Lei nº 6.321/1976 e art. 28, §9º, “c”, da Lei nº 8.212/1991).

- O art. 2º e o art. 4º, ambos da Lei nº 7.418/1985, preveem que o vale-transporte (inclusive vale-combustível), no que se refere à parcela do empregador (assim entendido o que exceder a 6% do salário básico do trabalhador), não se incorpora à remuneração para quaisquer efeitos, motivo pelo qual há isenção de contribuição previdenciária (patronal ou do empregado), de FGTS e de IRPF, mas a parcela descontada do salário do empregado não está desonerada dessas mesmas exigências. Se o empregador deixar de descontar o percentual do salário do empregado, ou se descontar percentual inferior, a diferença deverá ser considerada como salário indireto e sobre ela incidirão contribuição previdenciária e demais tributos, em razão do descumprimento dos limites legais da isenção.

- Nos termos do art. 28, §9º, “q”, da Lei nº 8.212/1991 (na redação dada pela Lei nº 9.528/1997 e pela Lei nº 13.467/2017), para fins de cálculo da contribuição patronal e do empregado, não integram o salário o valor relativo à assistência prestada por serviço

médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado (inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, próteses, órteses, despesas médico-hospitalares e outras similares). Esse preceito legal claramente cuida da parte paga pelo empregador, e não da custeada pelo empregado em coparticipação.

- Antes da edição da Lei nº 13.467/2017 (DOU de 14/07/2017), o art. 28, §9º, “q”, da Lei nº 8.212/1991 (na redação dada pela Lei nº 9.528/1997) exigia que a cobertura contemplasse a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, condição válida por se tratar isenção cuja definição depende da avaliação discricionária do legislador ordinário, que viu por bem estimular a maior abrangência do serviço médico, odontológico e afins. Assim, a dispensa do alcance da totalidade dos empregados e dirigentes somente se aplica a dispêndios da parte do empregador pertinentes ao período posterior à Lei nº 13.467/2017.

- O art. 458, §2º, V, da CLT, incluído pela Lei nº 10.243/2001, determina que não serão consideradas como salário os seguros de vida e de acidentes pessoais concedidos pelo empregador. Contudo, o referido dispositivo diz respeito, expressamente, à parcela do benefício paga pelo empregador, e não pelo empregado.

- Apelação do impetrante desprovida.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, a Segunda Turma decidiu, por unanimidade, negar provimento à apelação, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.