



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10680.723016/2010-16
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-005.261 – 2ª Turma
Sessão de 28 de março de 2017
Matéria AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO E RETROATIVIDADE BENIGNA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado VALE DO OURO TRANSPORTE COLETIVO LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

AUXÍLIO - ALIMENTAÇÃO. PAGAMENTO EM PECÚNIA.

Integram o salário-de-contribuição os pagamentos efetuados em pecúnia a título de auxílio-alimentação.

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 8.212, DE 1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP Nº 449, DE 2008, CONVERTIDA NA LEI Nº 11.941, DE 2009. PORTARIA PGFN/RFB Nº 14, DE 2009.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto que sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. O cálculo da penalidade deve ser efetuado em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009, se mais benéfico para o sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial, para restabelecer a tributação da verba paga a título de alimentação e para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009, vencido o conselheiro Fábio Piovesan Bozza (suplente convocado), que lhe negou provimento e solicitou apresentar declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Fábio Piovesan Bozza (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se do Auto de Infração nº 37.282.3904, exigindo contribuições previdenciárias, parte da empresa, sobre as rubricas: valores pagos em espécie a título de alimentação concedida aos segurados empregados; remuneração paga a segurados empregados; e pagamento de *pro labore* aos segurados contribuintes individuais (sócios gerentes). A autuada fornece ajuda de custo a título de alimentação e não está inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT. Além disso, a remuneração paga a segurados empregados em folha de salários, bem como *pro labore* a sócios gerentes da empresa, não foram submetidos à tributação.

Em sessão plenária de 07/02/2012, foi julgado o Recurso Voluntário s/n, prolatando-se o Acórdão nº 2301-002.552 (fls. 535 a 545), assim ementado:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

AJUDA DE CUSTO PARA ALIMENTAÇÃO.

Está pacificado na órbita do E. Superior Tribunal de Justiça que o fornecimento, pela empresa aos seus empregados, de alimentação in natura mesmo sem inscrição no PAT, não atrai a incidência das contribuições previdenciárias.

Ainda que seja feito em pecúnia, como no caso concreto, não lhe retira o caráter indenizatório, como já decidiu o Pretório Excelso em caso análogo (vale transporte).

PAGAMENTOS A EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

Não trazendo, a autuada, elementos que infirmem o trabalho fiscal, há de ser mantida a atuação, eis que a legislação determina a incidência de contribuição previdenciária sobre salários pagos a segurados empregados e remuneração a contribuintes individuais.

MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Incide na espécie a retroatividade benigna prevista na alínea "c", do inciso II, do artigo 106, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, devendo ser a

multa lançada na presente autuação calculada nos termos do artigo 35 caput da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, se mais benéfica ao contribuinte.

Recurso Voluntário Provido em Parte."

A decisão foi assim resumida:

"Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, na questão do auxílio alimentação, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Mauro José Silva e Marcelo Oliveira, que negavam provimento ao recurso nessa questão; b) em manter a aplicação da multa, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Mauro José Silva, que votou pelo afastamento integral da multa; b) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Marcelo Oliveira, que votou em manter a multa aplicada; II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso, nos termos do voto do Relator. Declaração de voto: Marcelo Oliveira."

O processo foi encaminhado à PGFN em 05/10/2012 (Despacho de Encaminhamento de fls. 547). Assim, conforme o art. 7º, da Portaria MF nº 527, de 2010, a Fazenda Nacional poderia interpor Recurso Especial até 19/11/2012, o que foi feito em 06/11/2012 (fls. 547 a 567), conforme o Despacho de Encaminhamento de fls. 568.

O Recurso Especial foi interposto com fundamento no art. 67, do Anexo II, do Ricarf, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, visando rediscutir as seguintes matérias:

- incidência das Contribuições Previdenciárias sobre a parcela correspondente a auxílio-alimentação pago em pecúnia; e

- aplicação da retroatividade benigna, em face das penalidades previstas na Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações promovidas pela MP 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme despacho de 30/03/2016 (fls. 570 a 572).

Relativamente à primeira matéria, a Fazenda Nacional apresenta os seguintes argumentos:

- de acordo com o previsto no art. 28, da Lei nº 8.212, de 1991, para o segurado empregado entende-se por salário-de-contribuição a totalidade dos rendimentos destinados a retribuir o trabalho, incluindo nesse conceito os ganhos habituais sob a forma de utilidades, nestas palavras:

"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,"

- desse modo, a recompensa em virtude de um contrato de trabalho está no campo de incidência de contribuições sociais, porém existem parcelas que, apesar de estarem no campo de incidência, não se sujeitam às contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial, tais verbas estão arroladas no art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212, de 1991:

"Art. 28 (...)

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

(...)

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;"

- de fato, conforme disposto na alínea "c", do § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212, de 1991, o legislador ordinário expressamente excluiu do 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;

- portanto, para a não incidência da Contribuição Previdenciária é imprescindível que o pagamento seja feito "in natura", de acordo com a expressa disposição do art. 28, da Lei nº 8.212, de 1991 e 3º, da Lei nº 6.321, de 1976;

- com efeito, o Programa de Alimentação do Trabalhador não admite o fornecimento do auxílio-alimentação em pecúnia, consoante se depreende do art. 4º, do Decreto nº 5, de 1991, que regulamenta o programa:

"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 e sociedades cooperativas."

- verifica-se, portanto, que a alimentação em pecúnia não constitui qualquer das modalidades de fornecimento estabelecidas no PAT;

- nesse sentido, cabe verificar o quanto disposto no voto condutor da decisão ora trazida como paradigma:

"[...] O inciso I do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 dispõe o seguinte:

"Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição: 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".(g.n.)

Da análise do texto verifica-se que os ganhos sob a forma de utilidade integram o salário de contribuição, ou seja, é a regra geral.

Entretanto, o legislador, de forma expressa, afasta a incidência de contribuição previdenciária de determinados valores fornecidos in natura.

No que tange ao auxílio alimentação, o dispositivo que trata do assunto é a alínea "c" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, abaixo transcrito:

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

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 A Lei nº 6.321/1976 em seu artigo 3º dispõe que não se inclui como salário de contribuição a parcela paga in natura, pela empresa, nos programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho.

Por sua vez o Decreto nº 05/1991 que regulamentou a Lei nº 6.321/1976, define com precisão como deve se dar o fornecimento de alimentação, conforme se verifica no art. 4º, in verbis:

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 e sociedades cooperativas.

Assim, verifica-se que não existe previsão legal para que não haja incidência de contribuição previdenciária sobre fornecimento de auxílio alimentação em pecúnia[...]"

- a isenção é uma das modalidades de exclusão do crédito tributário, e dessa forma, interpreta-se literalmente a legislação que disponha sobre esse benefício fiscal, conforme prevê o CTN em seu artigo 111, I;

- dessarte, ao se admitir a não incidência da contribuição previdenciária sobre tal verba, paga aos segurados empregados em afronta aos dispositivos legais que regulam a

matéria, teria que ser dada interpretação extensiva ao art. 28, § 9º, e seus incisos, da Lei nº 8.212, de 1991, o que vai de encontro com a legislação tributária;

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

- desse modo, caso o legislador tivesse desejado excluir da incidência de contribuições previdenciárias a parcela paga em pecúnia referente ao auxílio-alimentação teria feito menção expressa na legislação previdenciária, mas, ao contrário, fez menção expressa de que apenas a parcela paga “*in natura*” não integra o salário-de-contribuição;

- assim, não havendo dispensa legal para incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas, no período objeto do presente lançamento, deve persistir o lançamento.

No que tange à segunda matéria - **aplicação da retroatividade benigna, em face das penalidades previstas na Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações promovidas pela MP 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009** - a Fazenda Nacional pede que, ao invés de aplicar-se o art. 35, *caput* da Lei nº 8.212, de 1991 (na atual redação conferida pela Lei nº 11.941, de 2009), em detrimento do art. 35-A, da mesma lei, que se verifique, na execução do julgado, qual a norma mais benéfica: se a multa anterior (art. 35, II, da norma revogada) ou a do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991.

Cientificado, o Contribuinte quedou-se silente (informação de fls. 583).

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser conhecido. Não foram oferecidas Contrarrazões.

Trata-se do Auto de Infração nº 37.282.3904, exigindo contribuições previdenciárias, parte da empresa, sobre as rubricas: valores pagos em espécie a título de alimentação concedida aos segurados empregados; remuneração paga a segurados empregados; e pagamento de *pro labore* aos segurados contribuintes individuais (sócios gerentes). A autuada fornece ajuda de custo a título de alimentação e não está inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT. Além disso, a remuneração paga a segurados empregados em folha de salários, bem como *pro labore* a sócios gerentes da empresa, não foram submetidos à tributação.

O apelo visa rediscutir as seguintes matérias:

- **incidência das Contribuições Previdenciárias sobre a parcela correspondente a auxílio-alimentação pago em pecúnia; e**

- **aplicação da retroatividade benigna, em face das penalidades previstas na Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações promovidas pela MP 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009.**

Quanto à primeira matéria, o art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212, de 1991 assim estabelece:

"Art. 28 (...)

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

(...)

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

Ademais, o Decreto nº 05, de 1991, que regulamentou a Lei nº 6.321, de 1976, assim define o fornecimento de 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 e sociedades cooperativas."

No presente caso, conforme consta do próprio acórdão recorrido, o auxílio-alimentação era fornecido em pecúnia, por meio de ajuda de custo, e a empresa não estava inscrita em PAT - Programa de Alimentação do Trabalhador.

Assim, constata-se que o auxílio-alimentação ora tratado não satisfaz a nenhuma das modalidades legais que autorizariam sua exclusão do salário-de-contribuição, razão pela qual dou provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Quanto à segunda matéria suscitada - **aplicação da retroatividade benigna, em face das penalidades previstas na Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações promovidas pela MP 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009** - a solução do litígio decorre do disposto no artigo 106, inciso II, alínea "a" do CTN, a seguir transcrito:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. (grifos acrescidos)

De início, cumpre registrar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), de forma **unânime**, pacificou o entendimento de que, na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Assim, a multa de mora prevista no art. 61, da Lei nº 9.430, de 1996, não é aplicável quando realizado o lançamento de ofício, conforme consta do Acórdão n° 9202-004.262, de 23/06/2016, cuja ementa a seguir se transcreve:

*AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - MULTA -
APLICAÇÃO NOS LIMITES DA LEI 8.212/91 C/C LEI
11.941/08 - APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL -
RETROATIVIDADE BENIGNA NATUREZA DA MULTA
APLICADA.*

A multa nos casos em que há lançamento de obrigação principal lavrados após a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, mesmo que referente a fatos geradores anteriores a publicação da referida lei, é de ofício.

*AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E
ACESSÓRIA - COMPARATIVO DE MULTAS - APLICAÇÃO
DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.*

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Se as multas por descumprimento de obrigações acessória e principal foram exigidas em procedimentos de ofício, ainda que em separado, incabível a aplicação retroativa do art. 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, eis que esta última estabeleceu, em seu art. 35-A, penalidade única combinando as duas condutas.

A legislação vigente anteriormente à Medida Provisória nº 449, de 2008, determinava, para a situação em que ocorresse (a) recolhimento insuficiente do tributo e (b) falta de declaração da verba tributável em GFIP, a constituição do crédito tributário de ofício, acrescido das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, respectivamente. Posteriormente foi determinada, para essa mesma situação (falta de pagamento e de declaração), apenas a aplicação do art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991, que faz remissão ao art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996.

Portanto, para aplicação da retroatividade benigna, é necessário comparar (a) o somatório das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, e (b) a multa prevista no art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991.

A comparação de que trata o parágrafo anterior tem por fim a aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106, do CTN e, caso necessário, a retificação dos valores no sistema de cobrança, a fim de que, em cada competência, o valor da multa aplicada no AIOA, somado com a multa aplicada na NFLD/AIOP, não exceda o percentual de 75%.

Prosseguindo na análise do tema, também é entendimento pacífico deste Colegiado que, na hipótese de lançamento apenas de obrigação principal, a retroatividade

benigna será aplicada se, na liquidação do acórdão, a penalidade anterior à vigência da MP 449, de 2008, ultrapassar a multa do art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991, correspondente aos 75% previstos no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996. Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32, da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela MP 449 (convertida na Lei 11.941, de 2009), tenham sido aplicadas isoladamente - descumprimento de obrigação acessória sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal - deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, bem assim no caso de competências em que o lançamento da obrigação principal tenha sido atingido pela decadência. Neste sentido, transcreve-se excerto do voto unânime, proferido no Acórdão nº 9202-004.499, de 29/09/2016:

Até a edição da MP 449/2008, quando realizado um procedimento fiscal, em que se constatava a existência de débitos previdenciários, lavrava-se em relação ao montante da contribuição devida, notificação fiscal de lançamento de débito - NFLD. Caso constatado que, além do montante devido, descumpria o contribuinte obrigação acessória, ou seja, obrigação de fazer, como no caso de omissão em GFIP (que tem correlação direta com o fato gerador), a empresa era autuada também por descumprimento de obrigação acessória.

Nessa época os dispositivos legais aplicáveis eram multa - art. 35 para a NFLD (24%, que sofria acréscimos dependendo da fase processual do débito) e art. 32 (100% da contribuição devida em caso de omissões de fatos geradores em GFIP) para o Auto de infração de obrigação acessória.

Contudo, a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:

"Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e

II – R\$ 500,00 (quinquzentos reais), nos demais casos.”

Entretanto, a MP 449, Lei 11.941/2009, também acrescentou o art. 35-A que dispõe o seguinte,

“Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.”

O inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, por sua vez, dispõe o seguinte:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata “

Com a alteração acima, em caso de atraso, cujo recolhimento não ocorrer de forma espontânea pelo contribuinte, levando ao lançamento de ofício, a multa a ser aplicada passa a ser a estabelecida no dispositivo acima citado, ou seja, em havendo lançamento da obrigação principal (a antiga NFLD), aplica-se multa de ofício no patamar de 75%. Essa conclusão leva-nos ao raciocínio que a natureza da multa, sempre que existe lançamento, refere-se a multa de ofício e não a multa de mora referida no antigo art. 35 da lei 8212/91.

Contudo, mesmo que consideremos que a natureza da multa é de "multa de ofício" não podemos isoladamente aplicar 75% para as Notificações Fiscais - NFLD ou Autos de Infração de Obrigaçāo Principal - AIOP, pois estariam na verdade retroagindo para agravar a penalidade aplicada.

Por outro lado, com base nas alterações legislativas não mais caberia, nos patamares anteriormente existentes, aplicação de NFLD + AIOA (Auto de Infração de Obrigaçāo Acessória) cumulativamente, pois em existindo lançamento de ofício a multa passa a ser exclusivamente de 75%.

Tendo identificado que a natureza da multa, sempre que há lançamento, é de multa de ofício, considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

No presente caso, foi lavrada AIOA julgada, e alvo do presente recurso especial, prevaleceu o valor de multa aplicado nos moldes do art. 32-A.

No caso da ausência de informação em GFIP, conforme descrito no relatório a multa aplicada ocorreu nos termos do art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/1991 também revogado, o qual previa uma multa no valor de 100% (cem por cento) da contribuição não declarada, limitada aos limites previstos no § 4º do mesmo artigo.

Face essas considerações para efeitos da apuração da situação mais favorável, entendo que há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte:

- *Norma anterior, pela soma da multa aplicada nos moldes do art. 35, inciso II com a multa prevista no art. 32, inciso IV, § 5º, observada a limitação imposta pelo § 4º do mesmo artigo, ou*
- *Norma atual, pela aplicação da multa de setenta e cinco por cento sobre os valores não declarados, sem qualquer limitação, excluído o valor de multa mantido na notificação.*

Levando em consideração a legislação mais benéfica ao contribuinte, conforme dispõe o art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN), o órgão responsável pela execução do acórdão deve, quando do trânsito em julgado administrativo, efetuar o cálculo da multa, em cada competência, somando o valor da multa aplicada no AI de obrigação acessória com a multa aplicada na NFLD/AIOP, que não pode exceder o percentual de 75%, previsto no art. 44, I da Lei nº 9.430/1996. Da mesma forma, no lançamento apenas de obrigação principal o valor das multa de ofício não pode exceder 75%. No AI de obrigação acessória, isoladamente, o percentual não pode exceder as penalidades previstas no art. 32A da Lei nº 8.212, de 1991.

Observe-se que, no caso de competências em que a obrigação principal tenha sido atingida pela decadência (pela antecipação do pagamento nos termos do art. 150, § 4º, do CTN), subsiste a obrigação acessória, isoladamente, relativa às mesmas competências, não atingidas pela decadência posto que regidas pelo art. 173, I, do CTN, e que, portanto, deve ter sua penalidade limitada ao valor previsto no artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 1991.

Cumpre ressaltar que o entendimento acima está em consonância com o que dispõe a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1.027 em 22/04/2010, e no mesmo diapasão do que estabelece a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, que contempla tanto os lançamentos de obrigação principal quanto de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente.

Nesse passo, para os fatos geradores ocorridos até 03/12/2008, a autoridade responsável pela execução do acórdão, quando do trânsito em julgado administrativo, deverá observar a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009 - que se reporta à aplicação do princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II, alínea "c", do CTN, em face das penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias nos lançamentos de obrigação principal e de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente, previstas na Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações promovidas pela MP 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009. De fato, as disposições da referida Portaria, a seguir transcritas, estão em consonância com a jurisprudência unânime desta 2ª Turma da CSRF sobre o tema:

Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009

Art. 1º A aplicação do disposto nos arts. 35 e 35-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, às prestações de parcelamento e aos demais débitos não pagos até 3 de dezembro de 2008, inscritos ou não em Dívida Ativa, cobrados por meio de processo ainda não definitivamente julgado, observará o disposto nesta Portaria.

Art. 2º No momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, o valor das multas aplicadas será analisado e os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).

§ 1º Caso não haja pagamento ou parcelamento do débito, a análise do valor das multas referidas no caput será realizada no momento do ajuizamento da execução fiscal pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

§ 2º A análise a que se refere o caput dar-se-á por competência.

§ 3º A aplicação da penalidade mais benéfica na forma deste artigo dar-se-á:

I - mediante requerimento do sujeito passivo, dirigido à autoridade administrativa competente, informando e comprovando que se subsume à mencionada hipótese; ou

II - de ofício, quando verificada pela autoridade administrativa a possibilidade de aplicação.

§ 4º Se o processo encontrar-se em trâmite no contencioso administrativo de primeira instância, a autoridade julgadora fará constar de sua decisão que a análise do valor das multas para verificação e aplicação daquela que for mais benéfica, se cabível, será realizada no momento do pagamento ou do parcelamento.

Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à

dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 2º A comparação na forma do caput deverá ser efetuada em relação aos processos conexos, devendo ser considerados, inclusive, os débitos pagos, os parcelados, os não-impugnados, os inscritos em Dívida Ativa da União e os ajuizados após a publicação da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008.

Art. 4º O valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, sobre as contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, deverá ser comparado com o valor das multa de ofício previsto no art. 35-A daquela Lei, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009, e, caso resulte mais benéfico ao sujeito passivo, será reduzido àquele patamar.

Art. 5º Na hipótese de ter havido lançamento de ofício relativo a contribuições declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), a multa aplicada limitar-se-á àquela prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

Assim, seguindo a jurisprudência do CARF, dou provimento parcial ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para rever a aplicação da retroatividade da multa, conforme a seguir.

Em face ao exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento parcial para restabelecer a tributação sobre o auxílio-alimentação pago em pecúnia e determinar que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo

Declaração de Voto

Conselheiro Fábio Piovesan Bozza

Não obstante o judicioso voto da conselheira relatora, peço vênia para apresentar breves considerações sobre a incidência ou não da contribuição previdenciária sobre o “auxílio-alimentação” ou “vale-alimentação”, pago em dinheiro.

Tal questão não se apresenta como das mais singelas.

Além do art. 28, I da Lei nº 8.212/91, costuma-se invocar o §9º, “c” do mesmo dispositivo para justificar a cobrança da contribuição previdenciária (grifos são nossos):

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;

(...)

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

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;

No caso ora analisado, a empresa não forneceu aos seus colaboradores alimentação “in natura”, mas em pecúnia.

A determinação da incidência da contribuição previdenciária sobre o auxílio-alimentação passa, naturalmente, por duas etapas sucessivas. Primeiro, determinar se o seu pagamento deve compor a base de cálculo do tributo, nos termos da competência outorgada pela Constituição Federal de 1988, bem como da norma de instituição (Lei nº 8.212/91). Segundo, estando a remuneração dentro do campo de incidência, se existe norma de isenção apta a excluí-la da respectiva tributação.

A análise da natureza do auxílio-alimentação, todavia, não ultrapassa a primeira etapa. A comprovação dessa conclusão exige o exame sob diversos aspectos.

Primeiro aspecto: a equivocada equiparação dos conceitos de “remuneração” existentes em diferentes áreas do Direito, como as searas tributária e trabalhista.

É importante inicialmente esclarecer que cada ramo do Direito possui princípios e institutos jurídicos próprios, com o intuito de oferecer soluções mais adequadas às suas questões. Em consequência, princípios, regras e valores que informam o Direito do Trabalho e o Direito Tributário não são, necessariamente, coincidentes.

Como todos os ramos jurídicos, o Direito Tributário também possui princípios e institutos jurídicos específicos, que não podem ser substituídos na solução dos problemas tributários. Por exemplo, a capacidade tributária passiva independe, no caso das pessoas naturais, da respectiva capacidade civil ou de achar-se a pessoa sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios; e, no caso de pessoa jurídica, de estar regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional (art. 126 do CTN). Trata-se de configuração jurídica elaborada para atender aos desígnios do Direito Tributário, diferentes dos escopos existentes no Direito do Trabalho, no Direito Privado ou no Direito Penal que, tal como o Direito Tributário, possuem conformações jurídicas próprias para regular referido aspecto.

É por esse motivo que Ruy Barbosa Nogueira afirma que “a autonomia dos ramos jurídicos, em vez de aparente desunião dentro do Direito, mostra que este é unívoco, ligado por princípios superiores e que a subdivisão em ramos decorre da adequação com que o engenho humano sabe se utilizar ou servir-se da multifária natureza das coisas” (*Curso de direito tributário*. 14^a ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 74-75).

Tendo isso presente, indaga-se: na determinação do conteúdo e do alcance de “remuneração” para fins de incidência das contribuições previdenciárias, deve-se necessariamente utilizar o conceito contido na legislação trabalhista (por exemplo, art. 457 e 458 da CLT) ?

A resposta é negativa.

Explica-se, transcrevendo inicialmente o conteúdo do parágrafo 11 do art. 201 da Constituição Federal de 1988, que trata da previdência social:

§ 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)

Note que, para efeito de incidência previdenciária, duas verbas distintas devem ser somadas a fim de compor a base de cálculo: os ganhos habituais e o salário. Tal soma, por outro lado, não guarda identidade com a remuneração do empregado garantida pela legislação trabalhista. Pode até ser coincidente em muitos casos, mas nada impede que seja diferente em outros. Pode ser mais ampla ou mais restrita.

Essa interpretação fica mais clara quando o dispositivo agrega aos ganhos habituais as expressões “a qualquer título” (de forma a não os limitar àqueles direitos garantidos pelo Direito do Trabalho) e, mais importante, “nos casos e na forma da lei”. Por óbvio, a referência é feita à legislação específica da matéria tratada pela norma constitucional, que é a legislação previdenciária, não havendo por que atrelá-la necessariamente à legislação trabalhista.

Nesse sentido, a norma infraconstitucional de incidência previdenciária, além de não fazer a automática remissão à legislação trabalhista, apresenta um conceito próprio de “remuneração” em diversos dispositivos, a exemplo do art. 28, inc. I da Lei nº 8.212/91, consistente na totalidade dos rendimentos “destinados a retribuir o trabalho”:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição [base de cálculo da contribuição previdenciária]:

I - para o empregado e trabalhador avulso: 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;

Quando deseja fazer a remissão à legislação trabalhista, a legislação previdenciária o faz de forma expressa. Veja, por exemplo, o art. 28, § 9º da Lei nº 8.212/91, em seus vários incisos, quando usa a fórmula “de que trata o art. *tal* da CLT” ou “na forma do art. *tal* da CLT”. Ilustrativamente:

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;

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;

A diferenciação entre os conceitos de *remuneração* encontrados na legislação previdenciária e na legislação trabalhista é, ainda, encontrada na jurisprudência dos tribunais superiores, que oscila em relação à incidência previdenciária sobre determinados direitos assegurados pela legislação trabalhista, como o terço constitucional de férias, a gratificação natalina, o adicional noturno e o adicional de insalubridade.

Aliás, a questão envolvendo a incidência previdenciária sobre essas verbas está aguardando julgamento perante o Supremo Tribunal Federal, na sistemática de repercussão geral (RE 593.068). No que se refere ao adicional de um terço sobre férias gozadas, há precedente do Superior Tribunal de Justiça afastando a incidência (RESP nº 1.230.957, de 2014, na sistemática dos recursos repetitivos). Já quanto aos adicionais noturno e de insalubridade, há precedente confirmado a incidência (RESP nº 1.358.281, de 2014, na sistemática dos recursos repetitivos).

Destarte, demonstra-se que, para fins de incidência previdenciária, o conceito de “remuneração” existente na legislação trabalhista não guarda *completa* similitude com a base de cálculo estatuída pela Lei nº 8.212/91.

Segundo aspecto: a natureza e a finalidade do auxílio-alimentação.

A alimentação, diferentemente do vale-transporte, não é uma obrigação legal imposta ao empregador. Isso não significa, contudo, relegar sua importância no contexto das relações entre o capital e o trabalho. Tanto assim que o fornecimento de alimentação, em suas

diversas modalidades, tem sido objeto de negociação, individual ou coletiva, entre empregador e empregado.

A doutrina de Sérgio Ferreira Pantaleão bem enfatiza a significância deste aspecto ao afirmar o seguinte (os grifos são nossos):

É indiscutível que o fato [fornecimento de alimentação] não é apenas de uma questão legal ou não, mas da necessidade do próprio empregador que, num mercado competitivo e que preza pela qualidade e a necessidade de atender seus clientes em tempo cada vez mais curto, necessitam que os empregados se ausentem o menor tempo possível da atividade laboral.

Não obstante, se considerarmos que não há obrigação no fornecimento de alimentação por parte do empregador e se este tivesse a disponibilidade de dispensar seus empregados para fazer suas refeições nas próprias residências, ainda assim teria alguns inconvenientes como o tempo despendido pelo empregado (ida e volta), os riscos de acidente de trajeto, as intervenções familiares (problemas conjugais, doenças, afazeres e etc.) que poderiam dispersar a atenção no trabalho por parte do empregado e comprometer, consequentemente, o seu rendimento.

Portanto, embora não haja previsão legal da obrigatoriedade em fornecer a alimentação, o empregador que concede este benefício acaba se beneficiando também de duas grandes vantagens que são os incentivos fiscais e principalmente, a satisfação do trabalhador, que terá como preocupação, a melhoria do rendimento do seu trabalho e não como irá fazer ou deixar de fazer uma refeição com qualidade.

A concessão do benefício ao empregado, portanto, não tem por finalidade remunerar o trabalho, mas proporcionar o sustento do indivíduo para o desempenho do labor, aumentando sua produtividade e eficiência.

Esse caráter do auxílio-alimentação foi, inclusive, reconhecido no Parecer PGFN/CRJ nº 2.117/2011, conforme comentado abaixo.

Terceiro aspecto: o modo de prover o benefício.

A forma como o auxílio-alimentação é provida ao empregado – se “in natura”, em cartão, em “ticket” ou em pecúnia – não tem o efeito de alterar a sua natureza jurídica. A entrega “in natura” poderia ser preferível, já que haveria certeza do benefício oferecido e da respectiva qualidade (fornecimento de alimentação nutricionalmente adequada).

Aliás, é exatamente essa conduta por parte do empregador que o Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT, instituído pelo Governo Federal, busca promover: o fornecimento de alimentação nutricionalmente adequada ao trabalhador, especialmente o de baixa renda.

Isso não significa, todavia, que a concessão do auxílio-alimentação em pecúnia possa deixar de cumprir com tal função.

É claro que, em um debate envolvendo o fornecimento de benefício mediante a entrega de dinheiro, é inegável a preocupação com o desvio da sua finalidade ou com a fraude. Mas, na espécie, o que haveria o beneficiário de fazer? Deixaria de se alimentar para aplicar os recursos em fim diverso? Dificilmente. Afinal de contas, estamos diante de uma necessidade básica do ser humano, indelegável e inadiável (pelo menos não indefinidamente).

Sobre esse ponto, cumpre destacar o seguinte trecho do voto vencedor proferido pelo Ministro Luiz Fux, quando ainda compunha a 1^a Turma do Superior Tribunal de Justiça, por ocasião do julgamento do Recurso Especial nº 1.185.685-SP, em 17/11/2011 (os grifos são nossos):

Confesso a V. Exa. que não vejo a menor diferença de a empresa conceder os alimentos ao empregado na própria empresa, para que não perca tempo, não sofra aqueles percalços, e de entregar o ticket refeição para alimentar nas lojas conveniadas que aceitem o vale-refeição.

Isso mais se exacerba não só pela tese adotada pela Seção, como mais ulteriormente o acórdão do Supremo Tribunal Federal, no sentido de que, pago o benefício de que se cuida, em moeda, não afeta o caráter não salarial do benefício. (...)

Ora, verificamos aqui que a empresa oferece o ticket refeição não como uma base integrativa do salário, porque isso não é salário. Salário é contraprestação do trabalho prestado pelo empregado. Salário é pago depois que o empregado trabalha. O ticket refeição é concedido antes para que o trabalhador possa se alimentar e ir ao trabalho.

É interessante notar que esse julgado não tratou especificamente do auxílio-alimentação pago em pecúnia, mas em vale ou “ticket”. Ainda assim, a sua ementa enaltece a neutralidade de tratamento jurídico em razão da forma como o benefício é fornecido – se “in natura”, em vale ou em pecúnia –, refletindo o posicionamento do Supremo Tribunal Federal, em caso análogo, atinente ao pagamento de vale-transporte (Recurso Extraordinário nº 478.410, de 10/03/2010 – os grifos são nossos):

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. ART. 105, III, A, DA CF/88. TRIBUTÁRIO E ADMINISTRATIVO. VALE-ALIMENTAÇÃO. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - PAT. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NÃO-INCIDÊNCIA.

1. O valor concedido pelo empregador a título de vale-alimentação não se sujeita à contribuição previdenciária, mesmo nas hipóteses em que o referido benefício é pago em dinheiro.

2. A exegese hodierna, consoante a jurisprudência desta Corte e da Excelsa Corte, assenta que o contribuinte é sujeito de direito, e não mais objeto de tributação.

3. O Supremo Tribunal Federal, em situação análoga, concluiu pela constitucionalidade da incidência da contribuição previdenciária sobre o valor pago em espécie sobre o vale-transporte do trabalhador, mercê de o benefício ostentar nítido caráter indenizatório. (STF - RE 478.410/SP, Rel. Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, julgado em 10.03.2010, DJe 14.05.2010)

4. *Mutatis mutandis, a empresa oferece o ticket refeição antecipadamente para que o trabalhador se alimente antes e ir ao trabalho, e não como uma base integrativa do salário, porquanto este é decorrente do vínculo laboral do trabalhador com o seu empregador, e é pago como contraprestação pelo trabalho efetivado.*

5. É que: (a) "o pagamento in natura do auxílio-alimentação, vale dizer, quando a própria alimentação é fornecida pela empresa, 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, ou decorra o pagamento de acordo ou convenção coletiva de trabalho" (REsp 1.180.562/RJ, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 17/08/2010, DJe 26/08/2010); (b) o entendimento do Supremo Tribunal Federal é no sentido de que pago o benefício de que se cuida em moeda, não afeta o seu caráter não salarial; (c) 'o Supremo Tribunal Federal, na assentada de 10.03.2003, em caso análogo (...), concluiu que é inconstitucional a incidência da contribuição previdenciária sobre o vale-transporte pago em pecúnia, já que, qualquer que seja a forma de pagamento, detém o benefício natureza indenizatória'; (d) "a remuneração para o trabalho não se confunde com o conceito de salário, seja direto (em moeda), seja indireto (in natura). Suas causas não são remuneratórias, ou seja, não representam contraprestações, ainda que em bens ou serviços, do trabalho, por mútuo consenso das partes. As vantagens atribuídas aos beneficiários, longe de tipificarem compensações pelo trabalho realizado, são concedidas no interesse e de acordo com as conveniências do empregador. (...) Os benefícios do trabalhador, que não correspondem a contraprestações sinalagmáticas da relação existente entre ele e a empresa não representam remuneração do trabalho, circunstância que nos reconduz à proposição, acima formulada, de que não integram a base de cálculo in concreto das contribuições previdenciárias". (CARRAZZA, Roque Antônio. fls. 2583/2585, e-STJ).

6. *Recurso especial provido.*

Quarto aspecto: o alcance da exclusão da base de cálculo, prevista no art. 28, §9º, alínea "c" da Lei nº 8.212/91.

O mencionado dispositivo prevê o seguinte:

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

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;

A meu ver, tal dispositivo não encerra uma norma de isenção.

Para haver norma de isenção, a concessão do auxílio-alimentação, sob qualquer forma, deveria estar dentro do campo de incidência previdenciária. Só a partir do preenchimento dessa condição a norma de isenção teria o efeito de desonerar o contribuinte do recolhimento do tributo. Quer dizer, primeiro deve-se verificar se o fato está dentro do campo de incidência da norma para, só depois, perquirir sobre a existência de norma isentiva.

Mas, como já visto, o auxílio-alimentação sequer traduz rendimento “destinado a retribuir o trabalho” (art. 28, I, Lei nº 8.212/91), não estando dentro do campo de incidência.

O dispositivo retrata, em essência, um preceito de *não-incidência*, de caráter meramente declaratório, também denominado de *isenção imprópria*. No sistema tributário nacional, existem diversos exemplos dessa espécie normativa, como a não-incidência do imposto de renda sobre as indenizações recebidas por acidente de trabalho, bem como sobre os bens adquiridos por herança ou doação, nos moldes dos incisos IV e XVI do art. 6º da Lei nº 7.713/88 (lembrando que, em sua literalidade, o dispositivo fala em “rendimentos isentos”).

Não obstante o caráter didático e elucidativo ostentado pelas normas declaratórias de não-incidência, distorções interpretativas podem ocorrer a partir do momento em que elas são indevidamente tomadas por normas de isenção.

Veja o próprio caso do art. 28, § 9º, alínea “c” em comento. Se a norma for considerada (erroneamente) como isenção, permitiria concluir que todo auxílio-alimentação que não for concedido na forma “*in natura*” e de acordo com o PAT estará, *a contrário senso*, sujeito à incidência previdenciária. Mas tal exegese contraria toda a lógica do sistema tributário, porque o trabalho hermenêutico inicia-se pelo fim (norma de isenção) e não pelo começo (norma de incidência).

Ou seja, a partir da interpretação da exceção (art. 28, § 9º, “c”, norma supostamente isencional) chega-se ao conteúdo da regra (norma de incidência), via interpretação “*a contrário senso*”. *É o rabo abanando o cachorro*.

Outra evidência que afasta o caráter isencional da norma encontra-se estampado no Parecer PGFN/CRJ nº 2.117/2011. Em razão de reiteradas manifestações do Superior Tribunal de Justiça, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional acabou por reconhecer que o pagamento “*in natura*” do auxílio-alimentação, independentemente de o empregador estar ou não inscrito no PAT, não se submete à incidência da contribuição previdenciária, uma vez que a “atitude do empregador visa tão-somente proporcionar um incremento à produtividade e eficiência funcionais”.

Ora, se o art. 28, § 9º, alínea “c” da Lei nº 8.212/91 verdadeiramente retratasse uma isenção, não caberia excluir da condição para seu implemento a inscrição do empregador no PAT. Tal exclusão apenas enfatiza o caráter meramente declaratório dessa norma.

Em suma, por todas essas razões, entendo não assistir razão à fiscalização na constituição de crédito tributário, de ofício, sobre o valor do auxílio-alimentação fornecido pela empresa, em pecúnia, a seus colaboradores.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Fábio Piovesan Bozza

