



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

Processo n° 11516.722893/2014-68
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2301-004.764 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de julho de 2016
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente MUNICÍPIO DE BRAÇO DO NORTE
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2013

DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA.

Não vislumbrando a necessidade de qualquer diligência para elucidação dos fatos, o julgador pode indeferir o pleito do contribuinte, sem que isto interfira de alguma forma no exercício do seu direito de defesa.

AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO PAGO EM PECÚNIA. INCIDÊNCIA PREVIDENCIÁRIA.

Integram o salário-de-contribuição os pagamentos efetuados em pecúnia a título de vale alimentação, inclusive é entendimento pacificado do STJ que o auxílio alimentação pago em dinheiro ou em depósito em conta, corresponde a verba de caráter remuneratório, o que gera a incidência de contribuições previdenciárias.

Recurso Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencido o relator. Redigirá o voto vencedor a conselheira Alice Grecchi.

(assinado digitalmente)

João Bellini Júnior – Presidente.

(assinado digitalmente)

Fábio Piovesan Bozza – Relator.

(assinado digitalmente)

Alice Grecchi – Redatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: João Bellini Júnior (Presidente), Júlio César Vieira Gomes, Alice Grecchi, Andréa Brose Adolfo, Fábio Piovesan Bozza, Marcela Brasil de Araújo Nogueira, Gisa Barbosa Gambogi Neves, Amílcar Barca Teixeira Junior.

Relatório

Em 29/10/2014, foi lavrado auto de infração contra o Recorrente no qual se exige o recolhimento de contribuições previdenciárias patronais e dos segurados incidentes sobre o pagamento, em pecúnia, da verba denominada “auxílio-alimentação”.

De acordo com o relatório fiscal que compõe o auto de infração (fls. 28-34), a autuação encontra-se fundamentada no art. 28, I da Lei nº 8.212/91.

As exigências formuladas pela fiscalização abrangem os períodos de apuração ocorridos entre 01/2010 e 12/2013 e alcançam, na data da lavratura e já considerados os acréscimos legais, a R\$ 3.306.564,24, sendo R\$ 2.107.975,52 relativos a contribuições patronais e R\$ 928.588,72 relativos a contribuições dos segurados.

A ciência da autuação ocorreu em 30/10/2014.

Inconformado, o Recorrente apresentou impugnação contestando os lançamentos de ofício. Defende o caráter indenizatório do “auxílio-alimentação” ou “vale-alimentação”, ainda que pago em pecúnia, em razão da sua natureza, da lei municipal que o criou e da jurisprudência que cita.

Em primeira instância, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) em Juiz de Fora/MG refutou os argumentos de defesa e manteve integralmente as exigências fiscais.

Irresignado, o Recorrente apresenta recurso voluntário, alegando, preliminarmente, cerceamento de defesa, em virtude da falta de oitiva de testemunhas arroladas. No mérito, repisa os mesmos argumentos já desenvolvidos na impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

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

Autenticado digitalmente em 04/08/2016 por ALICE GRECCHI, Assinado digitalmente em 04/08/2016 por AL

ICE GRECCHI, Assinado digitalmente em 08/08/2016 por FABIO PIOVESAN BOZZA, Assinado digitalmente em

09/08/2016 por JOAO BELLINI JUNIOR

Impresso em 09/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Conselheiro Relator Fábio Piovesan Bozza

A intimação do acórdão de primeira instância ocorreu em 09/05/2014 e o recurso voluntário foi interposto em 04/06/2014. Por ser tempestivo e por cumprir com as formalidades legais, dele tomo conhecimento.

Do Cerceamento de Defesa

O Recorrente alega cerceamento de defesa durante o trâmite do presente processo administrativo, em virtude do indeferimento do seu pedido de oitiva de testemunhas, a saber, o Sr. Secretário Municipal de Administração e Finanças e o Sr. Contador da Prefeitura, “pessoas de vasto conhecimento técnico, com possibilidade de trazer números e dados técnicos fundamentais para o exercício pleno de defesa do município”.

Todavia, penso não assistir razão ao Recorrente.

Não há dúvida de que o ordenamento jurídico brasileiro, a começar pela Constituição Federal de 1988, consagra o respeito ao contraditório e à ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes, aos litigantes em processo judicial ou administrativo.

Isso não significa, entretanto, que toda e qualquer diligência requerida pela parte deva ser automaticamente deferida pelo julgador. A possibilidade de realização de novas diligências para apuração dos fatos é uma faculdade do julgador, devendo ser exercida quando houver dúvida acerca dos aspectos fáticos constantes nos autos, sem violação de qualquer direito constitucionalmente assegurado.

Veja, a respeito, o teor do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

Pois bem. Analisando o caso concreto, entendo que a discussão posta nos presentes autos cinge-se a uma questão exclusivamente de direito, qual seja, saber se o pagamento, em pecúnia, do auxílio-alimentação está ou não submetido à incidência de contribuições previdenciárias. Não há qualquer questão fática a ser dirimida por testemunhas. Além disso, a defesa técnica do Recorrente foi plenamente exercida nas razões de impugnação e de recurso voluntário.

Diante do exposto, nego provimento à alegação de cerceamento de defesa.

Do Auxílio-Alimentação

Já quanto ao mérito, a questão relativa à incidência ou não de contribuições previdenciárias sobre o “auxílio-alimentação” ou “vale-alimentação”, pago em dinheiro, 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;

Além disso, as jurisprudências administrativa e judicial oscilam bastante, não havendo pacificação do tema.

No caso ora analisado, o Recorrente não forneceu alimentação “in natura” aos seus servidores, mas em pecúnia, conforme previsão constante dos seguintes dispositivos da Lei Municipal nº 39/2006:

Art. 2º O Poder Executivo disporá sobre a concessão de Auxílio-Alimentação aos servidores públicos municipais ativos e inativos e conselheiros tutelares, a ser pago mensalmente, a contar de 1º de maio do ano em curso.

§1º O Auxílio-Alimentação destina-se a subsidiar as despesas alimentares dos servidores sendo-lhe pago diretamente, em pecúnia e terá caráter indenizatório.

(...)

Art. 4º O Auxílio-Alimentação não será: (...)

II – configurado como rendimento tributável e nem sofrerá incidência de contribuição previdenciária;

Desde logo, deve-se afastar a possibilidade de, somente com base no teor da lei municipal, determinar a natureza jurídica da verba em comento. Em outras palavras, não é porque a lei municipal estatuiu que o auxílio-alimentação terá “caráter indenizatório” que este

não configurará “rendimento tributável” e nem sofrerá “incidência de contribuição previdenciária”.

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*. 14ª 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 conseqüente 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, tema 163). 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 confirmando 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, conseqüentemente, 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 1ª 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 se 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 inconstitucionalidade da incidência de 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 pelo Recorrente, em pecúnia, a seus servidores públicos municipais ativos e conselheiros tutelares. Em razão da natureza do benefício, já extensamente discorrida ao longo do voto, deixo de aplicar tal tratamento aos servidores públicos inativos, mantendo a autuação fiscal respectiva.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, a fim de excluir do auto de infração os lançamentos envolvendo os servidores públicos municipais ativos e conselheiros tutelares, mantido os lançamentos relativos aos servidores inativos.

É como voto.

Fábio Piovesan Bozza – Relator

Voto Vencedor

Conselheira Alice Grecchi

Com todas as vênias ao Ilustre conselheiro relator, apresento o voto divergente vencedor.

Em sentido contrário, entendo que auxílio-alimentação quando pago em pecúnia atrai a regra de incidência da contribuição previdenciária. Com isso, o auxílio-alimentação pago em dinheiro deve ser considerado como integrante do salário de contribuição, visto que não resta excluído da incidência nos termos preceituados pela alínea “c”, do § 9º, do art. 28, da Lei no 8.212/1991, *in verbis*:

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

I- para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas,

os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

§ 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;

Percebe-se que o § 9º determina que “exclusivamente” a parcela "in natura" não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, que não é o caso dos autos ora analisado. Ao revés, quando o auxílio alimentação é pago em dinheiro ou seu valor creditado em conta-corrente, em caráter habitual e remuneratório, integra a base de cálculo da contribuição previdenciária.

O auxílio alimentação, quando pago em espécie e com habitualidade, passa a integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária, assumindo, pois, feição salarial.

Esse entendimento está consubstanciado em precedentes do Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos seguintes termos:

AgRg no REsp 1568675 / SC

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL

JULGADO EM 03.03.2016

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE VALOR PAGO, AO EMPREGADO, A TÍTULO DE FÉRIAS GOZADAS, ADICIONAIS NOTURNO, DE PERICULOSIDADE E DE INSALUBRIDADE, AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO E AUXÍLIO DE "QUEBRA DE CAIXA". INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DO STJ. ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE ORIGEM EM CONSONÂNCIA COM A JURISPRUDÊNCIA PACÍFICA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

[...]

V. De acordo com a jurisprudência desta Corte, "o STJ pacificou seu entendimento em relação ao auxílio-alimentação, que, pago in natura, não integra a base de cálculo da contribuição previdenciária, esteja ou não a empresa inscrita no PAT. Ao revés, pago habitualmente e em pecúnia, há a incidência da referida exação" (STJ, AgRg no REsp 1.490.017/DF, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 23/06/2015). Em igual sentido: STJ, AgRg no REsp 1.549.632/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 13/11/2015; AgRg no AREsp 731.246/RJ, Rel.

Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 09/11/2015; AgRg no REsp 1.493.587/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, DJe de 23/02/2015.

VI. Agravo Regimental improvido.

AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.450.705 - RS (2014/0094954-1)

RELATOR : MINISTRO SÉRGIO KUKINA

AGRAVANTE : TISCOSKI DISTRIBUIDORA COMERCIAL LTDA

*ADVOGADO : GLEISON MACHADO SCHÜTZ E OUTRO(S)
AGRAVADO : FAZENDA NACIONAL*

ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

EMENTA RECURSO FUNDADO NO CPC/73. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. FÉRIAS GOZADAS. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS DA PRIMEIRA SEÇÃO. DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO. INCIDÊNCIA. AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO. PAGAMENTO EM PECÚNIA FEITO PELA EMPRESA. INCIDÊNCIA.

[...]

3. O auxílio-alimentação, quando pago habitualmente e em pecúnia, integra a base de cálculo da contribuição previdenciária. Precedentes: AgRg no REsp 1562484/PR, Rel. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe 18/12/2015; e AgRg no REsp 1493587/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, DJe 23/02/2015. 4. Agravo regimental a que se nega provimento. ACÓRDÃO Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar Documento: 1501930 - Inteiro Teor do Acórdão - Site certificado - DJe: 13/04/2016 Página 1 de 15 Superior Tribunal de Justiça provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Regina Helena Costa, Gurgel de Faria, Napoleão Nunes Maia Filho e Benedito Gonçalves votaram com o Sr. Ministro Relator.

*Brasília (DF), 07 de abril de 2016(Data do Julgamento)
MINISTRO SÉRGIO KUKINA Relator*

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) se firmou, no que concerne ao auxílio alimentação, que não há o que se falar na incidência de contribuição previdenciária quando pago *in natura*, esteja ou não a empresa inscrita no PAT. **No entanto, pago habitualmente e em pecúnia, há a incidência da contribuição.**

Segue o mesmo entendimento a jurisprudência desse E. Conselho, em julgados, inclusive, da Câmara Superior, vejamos:

Processo n° 11474.000026/2007-82

Recurso n° 248.736 Voluntário

Acórdão n° 2302-00.814 — 3ª Câmara / 2 Turma Ordinária

Sessão de 09 de fevereiro de 2011

Matéria AFERIÇÃO INDIRETA. FOLHAS DE PAGAMENTO. AUXILIO ALIMENTAÇÃO

Recorrente ESTADO DE SANTA CATARINA SECRETARIA DE ESTADO DA SAÚDE

Recorrida DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2001 a 01/02/2005

[...]

AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO. PAGAMENTO EM PECÚNIA. VER A DE CARÁTER REMUNERATÓRIO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE INSCRIÇÃO NO PAT.

Conforme entendimento pacificado do STJ, o auxílio alimentação pago e pecúnia, corresponde a verba de caráter remuneratório, o que gera a incidência de contribuições previdenciárias.

Recurso Voluntário Negado

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

VALE ALIMENTAÇÃO. PAGAMENTO EM PECÚNIA. CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO.

Integram o salário-de-contribuição os pagamentos efetuados em pecúnia a título de vale alimentação, apurados na contabilidade da empresa, independentemente da previsão em Convenção Coletiva de Trabalho, que não pode se opor à lei tributária.

Recurso Especial do Contribuinte negado

(Acórdão 9202-003.870, Processo 10166.728.710/2011-20, Julgado em 10/03/2016, Relatora Maria Helena Cotta Cardozzo)

Processo nº 11516.722893/2014-68
Acórdão n.º **2301-004.764**

S2-C3T1
Fl. 754

No caso sob exame, a alimentação foi fornecida em pecúnia (dinheiro) e de forma habitual, de sorte que a verba correspondente está sujeita à incidência de contribuições previdenciárias.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Alice Grecchi – Redatora designada.