



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

**Processo n°** 11516.000765/2010-36  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2301-004.839 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 21 de setembro de 2016  
**Matéria** Contribuições Sociais Previdenciárias  
**Recorrente** Junta Comercial do Estado de Santa Catarina  
**Recorrida** Fazenda Nacional

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2005 a 30/04/2006

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.  
AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO PAGO EM PECÚNIA. INCIDÊNCIA.

O auxílio-alimentação pago em pecúnia integra o salário-de-contribuição, independentemente de empresa estar ou não inscrita no Programa de Alimentação ao Trabalhador PAT.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da relatora. Vencido o conselheiro Fabio Piovesan Bozza, o qual solicitou apresentar declaração de voto.

(assinado digitalmente)

JOÃO BELLINI JÚNIOR - Presidente.

(assinado digitalmente)

ANDREA BROSE ADOLFO - Relatora.

EDITADO EM: 05/10/2016

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros : João Bellini Júnior (Presidente), Alice Grecchi, Andrea Brose Adolfo, Fábio Piovesan Bozza, Gisa Barbosa Gambogi Neves e Júlio César Vieira Gomes.

## Relatório

Trata o presente processo de Auto de Infração - DEBCAD nº 37.004.239-5 lavrado contra o sujeito passivo acima identificado, referente ao lançamento de contribuições previdenciárias - parte segurados, do período de 01/2005 a 04/2006, incidente sobre as remunerações pagas a título de Auxílio Alimentação.

De acordo com o Relatório Fiscal o benefício foi instituído por Lei Estadual, que prevê o caráter indenizatório da verba e a não incidência de contribuições para Plano da Seguridade Social do servidor público, conforme os seguintes excertos:

*4.1.1. Salientamos que incluímos na Base de Cálculo os valores pagos a título de Auxílio Alimentação, instituído pela Lei Estadual nº 11.647 de 28/12/2000, haja vista que, esta remuneração não encontra guarida nas hipóteses de exclusão, previstas no parágrafo 9º do art. 28 da Lei n.º 8.212/91, com alterações posteriores, notadamente porque, tal auxílio é pago exclusivamente em pecúnia, bem como, não possui a prévia aprovação no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT (...).*

*4.2. A Secretaria deixou de recolher a contribuição previdenciária sobre esta remuneração, sob a égide de que tais valores são de caráter indenizatório conforme Lei Estadual, entretanto, a própria Lei apenas isenta da contribuição previdenciária os servidores efetivos vinculados ao Regime Próprio de Previdência Estadual, conforme transcrito abaixo:*

*Da Lei Estadual nº 11.657/00:*

***LEI Nº 11.647, de 28 de dezembro de 2000***

*"Autoriza o Poder Executivo a dispor sobre a concessão mensal de auxílio-alimentação por dia trabalhado aos servidores públicos civis e militares ativos da administração pública estadual direta, autárquica e fundacional, e adota outras providências.*

*O GOVERNADOR DO ESTADO DE SANTA CATARINA,*

*Faço saber a todos os habitantes deste Estado que a Assembléia Legislativa decreta e eu sanciono a seguinte Lei: ...*

*Art. 1º O Poder Executivo disporá sobre a concessão mensal de auxílio-alimentação por dia trabalhado aos servidores públicos civis e militares ativos da administração pública estadual direta, autárquica e fundacional.*

***§ 1º A concessão de auxílio-alimentação será feita em pecúnia e terá caráter indenizatório.***

*§ 2º O auxílio-alimentação não será:*

*a) incorporado ao vencimento, remuneração, provento ou pensão;*

**b) configurado como rendimento e nem sofrerá incidência de contribuição para o Plano da Seguridade Social do servidor público; e**

**c) caracterizado como salário-utilidade ou prestação salarial in natura."(grifo nosso)**

4.3. Como visto, depreende-se que estes valores são pagos em pecúnia e pelo trabalho executado, visto ser extensivos a todos servidores independente do local de trabalho e **cinge-se à não incidência apenas do Plano da Seguridade Social do servidor público, não se confundindo como RGPS.** (Grifamos).

Irresignado com a autuação, o contribuinte apresentou Impugnação, na qual refuta o lançamento, sob a alegação de que os valores pagos a título de auxílio-alimentação não se sujeitam à incidência da contribuição previdenciária. Cita jurisprudência do STJ (AgRg no REsp 333001/RS).

A 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis - DRJ/FPS, em sessão de 03/06/2011, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário lançado, nos termos do Acórdão nº 07-24.768 (e-fls. 34/41), cuja ementa transcreve-se:

*Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias*

*Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2008*

**ÓRGÃO PÚBLICO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO EM PECÚNIA. NÃO INSCRIÇÃO PAT. REMUNERAÇÃO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.**

*O auxílio-alimentação pago em pecúnia integra o salário-de-contribuição, independentemente de estar ou não o órgão público inscrito no PAT.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Cientificado da decisão em 04/07/2011 (AR - e-fls. 43), apresentou Recurso Voluntário (e-fls. 44/48), em 26/07/2011, no qual sustenta a improcedência do acórdão da DRJ, uma vez que não haveria incidência de contribuições previdenciárias sobre o auxílio-alimentação, sob os seguintes argumentos:

a) que o benefício em questão "não tem natureza salarial, ainda que esteja sendo pago em pecúnia, visto que está expresso que a verba será paga por dia trabalhado", nos termos do art. 1º da Lei Estadual nº.11.647/2000, que instituiu o auxílio; e

b) que não há habitualidade no pagamento do benefício, havendo várias hipóteses de suspensão do pagamento, conforme Lei Estadual nº.11.647/2000.

É o relatório.

## Voto

Conselheira ANDREA BROSE ADOLFO - Relatora

### Admissibilidade

Presentes os pressupostos de admissibilidade do recurso; dele conheço e passo a sua análise.

### Mérito

A recorrente alega que não haveria incidência de contribuições previdenciárias sobre o pagamento de auxílio-alimentação, por força da Lei Estadual nº 11.647 de 28/12/2000, que o instituiu.

Entretanto, como destacado no relatório fiscal, tal dispositivo refere-se a "**não incidência apenas do Plano da Seguridade Social do servidor público, não se confundindo como RGPS**".

Para os segurados empregados abrangidos pelo RGPS - Regime Geral de Previdência Social, deve-se verificar o inciso I do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991, que estabelece a definição de salário-de-contribuição, *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; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97).*

Por sua vez, existem parcelas que não sofrem incidência de contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial; tais verbas estão arroladas no art. 28, § 9º da Lei nº 8.212/1991 que, no seu inciso 'c' trata do fornecimento de alimentação "in natura", *verbis*:

*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;*

Corroborando esse entendimento, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, com fundamento no Parecer PGFN/CRJ nº 2.117/2011, aprovado pelo Ministro da Fazenda, editou o Ato Declaratório nº 3/2011, declarando a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexistam outros fundamentos relevantes: “**nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento in natura do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária**”.

Vê-se, portanto, que incide contribuição previdenciária sobre o pagamento de auxílio-alimentação em pecúnia, não assistindo razão à recorrente.

### Conclusão

Pelo exposto, voto por CONHECER do recurso e, no mérito, negar-lhe provimento, mantendo o crédito tributário lançado.

É como voto.

(assinado digitalmente)

ANDREA BROSE ADOLFO - Relatora

## **Declaração de Voto**

Conselheiro Fábio Piovesan Bozza

Com as devidas vênias ao judicioso voto apresentado pela Conselheira Relatora, apresento minhas considerações a respeito da incidência ou não de contribuições previdenciárias sobre o “auxílio-alimentação” ou “vale-alimentação”, pago em dinheiro.

Tal questão não se apresenta, a meu ver, 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;*

Ademais, 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 de lei local:

Desde logo, deve-se afastar a possibilidade de, somente com base no teor da lei local, determinar a natureza jurídica da verba em comento. Em outras palavras, não é porque a lei local 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 - e mais uma vez renovando às vênias aos que pensam em contrário -, entendo não assistir razão à fiscalização na constituição de crédito tributário sobre o valor do auxílio-alimentação fornecido pelo Recorrente, em pecúnia, a seus servidores.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Fábio Piovesan Bozza