



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

Processo n° 15504.012726/2009-38
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-007.417 – 2ª Turma
Sessão de 11 de dezembro de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MERCANTIL DO BRASIL FINANCEIRA SA CREDITO FIN E INVEST

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2005 a 31/12/2006

LANÇAMENTO. FUNDAMENTAÇÃO. RECONHECIMENTO DE VÍCIO. PREJUÍZO À DEFESA. INEXISTÊNCIA. VÍCIO FORMAL.

Na eventualidade de inconsistência na fundamentação do lançamento, e uma vez constatada a inocorrência de prejuízo ao direito de defesa, caso reconhecida a existência de vício, esse deve ser considerado como de natureza formal.

ALIMENTAÇÃO FORNECIDA POR MEIO DE TÍQUETE. FALTA DE ADESÃO AO PAT. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INAPLICABILIDADE DO ATO DECLARATÓRIO PGFN N.º 03/2011.

Para o gozo da isenção prevista na legislação previdenciária, no caso do pagamento de auxílio alimentação em tíquete, a empresa deverá comprovar a sua regularidade perante o Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT. Inaplicável o Ato Declaratório PGFN n° 03/2011, considerando não se tratar de fornecimento de alimentação “*in natura*”.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva (relatora), Ana Paula Fernandes e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negaram provimento, e a conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, que lhe deu provimento parcial, para considerar que o vício é de natureza formal em relação à PLR. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho.

(assinado digitalmente)
Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)
Patrícia da Silva - Relatora.

(assinado digitalmente)
Mário Pereira de Pinho Filho - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

A Fazenda Nacional, inconformada com o decidido no Acórdão nº 240202.817, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF em 20/06/2012, interpôs recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Segue abaixo a ementa da decisão recorrida:

“CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ABONO ÚNICO ESPECIAL PREVISTO EM CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO. ATO DECLARATÓRIO PGFN Nº 16/2011. APLICAÇÃO.

Não incide contribuição previdenciária sobre o abono único especial pago em decorrência de previsão contida em Convenção Coletiva de Trabalho.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PLANO DE PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS. FUNDAMENTAÇÃO EQUIVOCADA DA AUTUAÇÃO. ANULAÇÃO.

Constituído o lançamento com base em premissa equivocada, há o desvirtuamento dos procedimentos previstos no art. 142 do CTN, situação que incorre em vício material.

AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO. PAT. INSCRIÇÃO. DESNECESSIDADE.

Não incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de auxílio alimentação, independentemente de prévia inscrição do contribuinte no PAT Programa de Alimentação do Ministério do Trabalho, nos termos do Ato Declaratório PGFN nº 03/2011.

Recurso voluntário provido.”

Inicialmente, a Fazenda Nacional afirma que a decisão recorrida diverge do paradigma que apresenta:

“NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE DO LANÇAMENTO. ALEGAÇÃO DE DESCRIÇÃO INSUFICIENTE DOS FATOS. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO À DEFESA.

A alegação de falta de objetividade, clareza e completude da descrição dos fatos que configuram a infração à legislação tributária não deve ensejar a declaração de nulidade do lançamento caso não tenha havido prejuízo à defesa, configurada pela correta compreensão da acusação fiscal.

(...) Recurso negado.” (AC 20401.231)

Explica que o acórdão ora guerreado mostra-se dissonante da jurisprudência na medida em que decreta uma nulidade sem a comprovação de prejuízo. Considera que o contribuinte exerceu plenamente a sua defesa.

Em seguida, entende que a decisão recorrida diverge dos paradigmas abaixo elencados, que defendem que a imprecisão na descrição do fato gerador, ou seja, a contrariedade ao art. 142 do CTN gera nulidade por vício formal:

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE. VÍCIO FORMAL. O descumprimento de requisitos essenciais do lançamento como omissão dos fundamentos pelos quais estão sendo exigidos os tributos e aplicadas as multas e acréscimos legais, além da falta da prévia intimação estabelecida na legislação específica, tudo em contradição ao disposto no art. 142, do CTN e nos art. 11 e 59, do Decreto 70.235/72, autorizam a declaração de nulidade desse lançamento por vício formal. PRECEDENTES: Ac. 303- 29972, 30296334 e 301- 29966. RECURSO DE OFÍCIO NEGADO” (AC 30131.801)

“ITR/1999. VÍCIO FORMAL. CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE DO LANÇAMENTO.

Constatada insuficiência na descrição dos fatos e no enquadramento legal é de se reconhecer

A NULIDADE DO LANÇAMENTO POR VÍCIO FORMAL e cerceamento ao direito de defesa. A imprecisão do lançamento é particularmente notada na identificação do sujeito passivo, na caracterização do imóvel sobre o qual deve recair o lançamento, e na descrição da motivação e respectivo enquadramento legal para a autuação. Recurso de ofício negado.” (AC 30333.365)

Finalmente, no que diz respeito à incidência da contribuição previdenciária sobre a verba paga em pecúnia a título de auxílio alimentação, entende que o acórdão recorrido diverge dos paradigmas que apresenta, cujas ementas serão reproduzidas abaixo, *verbis*:

“SALÁRIO INDIRETO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

INCIDÊNCIA. INOBSERVÂNCIA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA.

Somente não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias as verbas concedidas aos segurados empregados e/ou contribuintes individuais da empresa que observarem os requisitos inscritos nos dispositivos legais que regulam a matéria, notadamente artigo 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91, o qual deverá ser interpretado de maneira literal e restritiva, conforme preceitos do artigo 111, inciso II, e 176, do Códex Tributário.

VERBAS PAGAS A TÍTULO DE SALÁRIO IN NATURA-ALIMENTAÇÃO. NÃO COMPROVAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO NO PAT. Com fulcro no artigo 28, § 9º, alínea “ c” , da Lei nº 8.212/91, as verbas pagas aos segurados empregados a título de salário in natura - alimentação, somente não integrarão a base de cálculo das contribuições previdenciárias se comprovada pelo contribuinte sua participação no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, aprovado pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social. (...) Recurso Voluntário Provido em Parte.” (AC 20601.462)

“(…) SALÁRIO INDIRETO - AJUDA ALIMENTAÇÃO -

DESACORDO COM O PAT. Integram o salário de contribuição os valores pagos a título de ajuda alimentação fornecidos em desacordo com as modalidades previstas no Programa de Alimentação do Trabalhador aprovado pelo Ministério do Trabalho e Emprego, conforme dispõe a alínea “c” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91. (...) Recurso Voluntário Provido em Parte.” (AC 20601.313)

Explica que, enquanto os acórdãos paradigmas entenderam pela incidência da contribuição previdenciária sobre verba paga a título de auxílio alimentação sempre que não for observada a legislação previdenciária, sobretudo quando tal verba for paga em desacordo com o Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), o acórdão recorrido decidiu pela não incidência da contribuição previdenciária, mesmo havendo o descumprimento à legislação de regência pelo contribuinte, que realizou o mencionado pagamento em desacordo com Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT).

Somente quanto à natureza do vício, se formal ou material e com relação ao PAT pago em pecúnia é que foi dado seguimento ao recurso.

Somente fora intimada para Contrarrazões a contribuinte principal e, em vista disso, este colegiado resolveu por diligenciar aos demais sujeitos passivos, que se manifestaram, em consonância com as contrarrazões inicialmente propostas no sentido que a decisão da Turma a quo estava de acordo com as decisões do Superior Tribunal de Justiça.

Na origem:

Trata-se da NFLD n.º 37.218.8524, lavrada em 15/07/2009, decorrente do não recolhimento dos valores referentes à contribuição incidente sobre a remuneração dos segurados empregados, no período de 01/11/2005 a 31/12/2006.

A autoridade tributária lavrou os termos de sujeição passiva solidária em face das empresas Banco Mercantil de Investimentos S/A, Mercantil do Brasil Corretora S/A Câmbio Tits e Vtrs Mobiliários, Mercantil do Brasil Distribuidora S/A Tit e Val. Mobiliários, Banco Mercantil do Brasil S/A, Mercantil do Brasil Leasing S/A Arrendamento Mercantil, Mercantil do Brasil Imobiliária S/A, Eletrodados Corretora de Seguros e Previdência Privada S/A, Mercantil Administração e Corretagem de Seguros S/A, Mercantil do Brasil Administradora e Corretora de Seguros e Negócios S/A e SANSA Serviços Administrativos de Negócios S/A, sob a justificativa de que integram um grupo econômico.

A Recorrente interpôs impugnação (fls. 97/227) requerendo a total improcedência do lançamento.

As demais empresas do grupo também apresentaram impugnações (fls. 231/314, 315/401, 402/493, 494/580, 581/665, 666/746, 747/882, 883/965, 966/1047 e 1048/1131), pleiteando a improcedência do lançamento solidário.

A d. Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Belo Horizonte – MG, ao analisar o presente caso (fls. 1137/1155) julgou o lançamento procedente, entendendo que (i) a Recorrente não se insurge quantos às contribuições incidentes sobre as parcelas pagas através de cartão premiação, tendo inclusive efetuado o recolhimento destas contribuições; (ii) a responsabilidade solidária não é atribuída aos administradores, mas sim às demais empresas integrantes do grupo econômico; (iii) a parcela paga a título de abono salarial único deve ser incluída na base de cálculo das contribuições previdenciárias; (iv) a Convenção Coletiva de Trabalho demonstra que a parcela paga a título de participação dos empregados nos lucros ou resultados foi efetuada sem qualquer critério dependente do trabalho, como programas de metas e resultados a serem cumpridos; (v) é necessária a regular inscrição no PAT para que os valores pagos a título de vale alimentação não integrem a base de cálculo das contribuições previdenciárias; (vi) as empresas integrantes de um mesmo grupo econômico respondem solidariamente pelas obrigações previdenciárias; e (vii) o valor da multa aplicada deverá ser verificado e revisto, se for o caso, por ocasião do pagamento.

É o relatório

Voto Vencido

Conselheira Patrícia da Silva - Relatora

Entendo presentes os pressupostos de admissibilidade motivo pelo qual, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Quanto ao vício material, entendo que não deve prosperar o Recurso Especial da Fazenda Nacional pois houve, claramente, alteração da fundamentação legal do auto de infração:

Por ocasião da lavratura do Auto de Infração, a fiscalização consignou como motivador do lançamento a necessidade de comprovação de negociação coletiva prévia entre empresas e empregados, tendo havido, supostamente descumprimento do critério legal constante do art. 2.º da Lei 10.101/00.

No julgamento da impugnação pela DRJ, entretanto, ficou flagrante a existência da prévia negociação, dada ao conhecimento da autoridade fiscal e, inadvertidamente, alteração de critério jurídico para “manter” o lançamento de PLR por “ausência de plano de metas”.

Outrossim, acertada a decisão do recorrido que destaca:

“Assim, verifica-se que a exigência das contribuições sobre o PLR foi erroneamente fundamentada.

Em vista disso, tem-se que o lançamento não atendeu aos requisitos previstos no art. 142 do CTN, no que tange à exigência do PLR, haja vista que não verificou corretamente a ocorrência de fatos geradores das contribuições previdenciárias, situação esta que configura flagrante vício material.”

Ao contrário do que quer fazer crer o Recurso Especial da Fazenda Nacional, não se trata de mera indicação equívoca do dispositivo legal, supostamente infringido. O que fez a DRJ foi alterar o próprio fundamento da autuação, o que se configuraria, verdadeiramente, em um “novo lançamento”.

Neste sentido tenho me manifestado nesta Turma,

Nem sempre é tarefa fácil distinguir o vício formal do vício material, dadas as inúmeras circunstâncias e combinações em que eles podem se apresentar.

O problema é que os requisitos de forma não são um fim em si mesmo. Eles existem para resguardar direitos (p/ ex., o direito ao contraditório e à ampla defesa). É a chamada instrumentalidade das formas, e isso às vezes cria linhas muito tênues de divisa entre o aspecto formal e o aspecto substancial das relações jurídicas.

É esse o contexto quando se afirma que não há nulidade sem prejuízo da parte.

Nesse sentido, vale trazer à baila as palavras de Leandro Paulsen:

Não há requisitos de forma que impliquem nulidade de modo automático e objetivo. A nulidade não decorre propriamente do descumprimento do requisito formal, mas dos seus efeitos comprometedores do direito de defesa assegurado constitucionalmente ao contribuinte já por força do art. 5º, LV, da Constituição Federal. Isso porque as formalidades se justificam como garantidoras da defesa do contribuinte; não são um fim, em si mesmas, mas um instrumento para assegurar o

exercício da ampla defesa. Alegada eventual irregularidade cabe, à autoridade administrativa ou judicial verificar, pois, se tal implicou efetivo prejuízo à defesa do contribuinte. Daí falar-se do princípio da informalidade do processo administrativo.

(PAULSEN, Leandro. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 13ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.)

No contexto do ato administrativo de lançamento, vício formal é aquele verificado de plano, no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade jurídica representada (declarada) por meio deste ato.

O vício formal não pode estar relacionado aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, não pode referir-se à verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, à determinação da matéria tributável, ao cálculo do montante do tributo devido e à identificação do sujeito passivo, porque aí está a própria essência da relação jurídico tributária.

O vício formal a que se refere o artigo 173, II, do CTN abrange, por exemplo, a ausência de indicação de local, data e hora da lavratura do lançamento, a falta de assinatura do autuante, ou a falta da indicação de seu cargo ou função, ou ainda de seu número de matrícula, todos eles configurando elementos formais para a lavratura de auto de infração, conforme art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, mas que não se confundem com a essência/ conteúdo da relação jurídico tributária, apresentada como resultado das atividades inerentes ao lançamento (verificação da ocorrência do fato gerador, determinação da matéria tributável, cálculo do montante do tributo devido, etc. CTN, art. 142).

Penso que a verificação da possibilidade de refazimento (repetição) do ato de lançamento, com o mesmo conteúdo, para fins de apenas sanear o vício detectado, é um referencial bastante útil para se examinar a espécie do vício.

Se houver possibilidade de o lançamento ser repetido, com o mesmo conteúdo concreto (mesmos elementos constitutivos da obrigação tributária), sem incorrer na mesma invalidade, o vício é formal. Isso é um sinal de que o problema está nos aspectos extrínsecos e não no núcleo da relação jurídico tributária.

In casu, entretanto a formalização do auto de infração em qualquer dos elementos pode acarretar a nulidade do ato. Entre os elementos obrigatórios no auto de infração consta a descrição do fato (art. 10, inciso III do Decreto nº 70.235).

*A descrição implica a exposição circunstanciada e minuciosa do fato gerador, devendo **ter os elementos suficientes** para demonstração, de pelo menos, da verossimilhança das alegações do Fisco. De acordo com o princípio da persuasão racional do julgador, o que deve ser buscado com a prova produzida no*

processo é a verdade possível, isto é, aquela suficiente para o convencimento do juízo

O vício é material quando relacionado aos aspectos intrínsecos da hipótese de incidência tributária descritos no art. 142, caput, do CTN (aspecto material = identificação do fato gerador e determinação da matéria tributável, aspecto quantitativo = cálculo do montante do tributo devido e aspecto pessoal passivo = identificação do sujeito passivo)

Nos termos do § 3º do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972:

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

Outrossim, no âmbito infralegal, a competência para realização do lançamento é estipulada pelos arts. 241 e 243 do Regimento Interno da Receita Federal do Brasil - Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2012.

Ademais, não se pode confundir o órgão fiscalizador com o julgador Cabe à Receita Federal fiscalizar e lançar os tributos, e cabe ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF a tarefa de verificar a regularidade da decisão de primeira instância, e não efetuar ou complementar o lançamento.

Como sabido, qualquer ato administrativo manter coerência entre os fatos/conduas descritos e seus fundamentos legais, conforme bem se depreende da lição de Di Pietro ao explicar que “o princípio da motivação exige que a Administração Pública indique os fundamentos de fato e de direito de suas decisões”. Com efeito, não basta identificar a conduta objeto do ato, mas sim qualificar devidamente aquela conduta dentro da norma supostamente violada e apta a gerar a cobrança fiscal, inclusive sob pena de violação à legalidade.

*Por tudo o que se disse, não há como reconhecer aí a ocorrência de um vício formal. (Acórdão **9101002.146, 07/12/2015**)*

Conforme narrado, trata-se de auto de infração em decorrência do pagamento de valores a título de “VALE ALIMENTAÇÃO / TICKET ALIMENTAÇÃO” a vereadores, gerando, segundo a fiscalização, débitos nas rubricas “Empresa” e “Seguro do Acidente do Trabalho SAT/RAT”.

A questão a ser enfrentada quanto a esta matéria é, em sua essência, relativa à natureza da verba paga mediante o uso de cartão ou ticket de alimentação, sem inscrição no PAT para o período autuado.

Sobre a matéria, há entendimento no sentido de que a utilização de cartão/ticket se trata de auxílio alimentação pago in natura se aplicando o disposto no Parecer PGFN 2.117/2011, não podendo prevalecer sua inclusão na base de cálculo da contribuição apenas motivada pela inscrição no PAT. Porém, existem os que entendem que tal pagamento tem natureza de auxílio alimentação pago em pecúnia, sendo, portanto, a inscrição no PAT condição necessária para a sua exclusão da base de cálculo da contribuição.

No meu entender, o ticket refeição (ou vale alimentação) se aproxima muito mais do fornecimento de alimentação in natura do que propriamente do pagamento em dinheiro, não havendo diferença relevante entre a empresa fornecer os alimentos aos empregados diretamente nas suas instalações ou entregar-lhes ticket refeição para que possam se alimentar nos restaurantes conveniados, sendo que a inscrição no PAT seria uma mera obrigação acessória, cujo descumprimento não descaracteriza a natureza jurídica desse fornecimento.

Além disso, considero que não se faz relevante a forma pela qual é feita o pagamento da verba, pois sua natureza não se altera pela forma de fornecimento.

Evidentemente, o pagamento pelo fornecimento direto dos alimentos na própria empresa reduz o risco de utilização remuneratória indevida da verba.

Apesar desse contexto, não é possível entender que o pagamento na forma de ticket (fornecimento de alimentos por empresas conveniadas, fora das instalações da empresa, mediante apresentação de um cartão) seria necessariamente utilizado para remunerar o trabalhador, pois a má fé não se presume, devendo ser comprovada.

Pelo que se depreende dos autos, a rubrica foi considerada como base para incidência da contribuição previdenciária pelo fato de ter sido paga na forma de ticket e não pela constatação do abuso do pagamento, ou seja, pela demonstração de que o valor correspondia, na verdade, à remuneração e não à verba indenizatória, ou seja, não houve descaracterização da natureza da verba pela fiscalização.

De acordo com os artigos 3º da Lei n.º 6.321/76 e 6º do Decreto n.º 5/1991, o pagamento in natura do auxílio alimentação pela empresa nos programas de alimentação previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho e Previdência Social não integra a base de cálculo da contribuição previdenciária e do FGTS.

No mesmo sentido, a Lei n.º 8.212/1991 estabelece em seu artigo 28, parágrafo 9º, alínea “c”, que 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 n.º 6.321/1976 não integrará base de cálculo da contribuição previdenciária.

No entanto, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já se manifestou no sentido de que, ainda que a empresa não esteja inscrita no PAT, não incide a contribuição previdenciária sobre o pagamento in natura do auxílio alimentação.

Diante da jurisprudência pacífica do STJ, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) editou o Parecer PGFN/CRJ n.º 2.117/2011, esclarecendo que, esteja ou não o empregador inscrito no PAT, o auxílio alimentação pago in natura não ostenta natureza salarial e, portanto, não integra a remuneração do trabalhador. Nessa mesma manifestação, a PGFN recomendou a edição de Ato Declaratório nesse sentido.

Acolhendo a sugestão, a Procuradora Geral da Fazenda Nacional editou o Ato Declaratório n.º 3/2011, estabelecendo que “nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento in natura do auxílio alimentação não há incidência de contribuição previdenciária”.

Nessa esteira, a Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil (IN RFB) nº 1.453/2014 alterou o inciso III do art. 58 da IN RFB nº 971/2009 para retirar o requisito de concordância com “os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e Emprego (MTE)” para fins de tributação da alimentação in natura. É dizer: também está claro para a Receita Federal que essas parcelas não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, NEGO-LHE provimento.

(assinado digitalmente)

Patrícia da Silva

Voto Vencedor

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho - Redator designado

Não obstante as razões suscitadas pela i. Relatora, afora no que se refere ao conhecimento, entendo que as normas que regem as matérias objeto de divergência conduzem a conclusões diversas daquelas esposadas no voto vencido.

Inicialmente, há que se esclarecer que as matérias devolvidas à apreciação deste Colegiado dizem respeito exclusivamente a:

- a) Participação nos Lucros ou Resultados – Vício Formal x Vício Material; e
- b) Auxílio Alimentação sem inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT.

Participação nos Lucros ou Resultados – PLR

A respeito deste tema, a decisão fustigada entendeu por anular o lançamento por vício material por entender que a autoridade autuante teria partido de premissa equivocada. Nos termos de referida decisão:

Primeiramente, cabe pontuar que a exigência das contribuições incidentes sobre os pagamentos realizados a título de PLR se embasou no fato de que a Recorrente não teria comprovado a realização da negociação coletiva, conforme se verifica no Relatório Fiscal.

No entanto, pode-se verificar neste processo que, no curso da ação fiscal, a Recorrente disponibilizou a Convenção Coletiva de Trabalho, haja vista que: (i) a fiscalização solicitou o “instrumento de negociação entre a empresa e empregados relativo a pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados”, não fazendo qualquer ressalva quanto ao não recebimento de tal documento; e (ii) como se verifica no Relatório Fiscal, a fiscalização teve acesso à Convenção Coletiva de Trabalho de 2005/2006, que é exatamente o instrumento que trata sobre o pagamento da PLR.

Assim, verifica-se que a exigência das contribuições sobre o PLR foi erroneamente fundamentada.

Em vista disso, tem-se que o lançamento não atendeu aos requisitos previstos no art. 142 do CTN, no que tange à exigência do PLR, haja vista que não verificou corretamente a ocorrência de fatos geradores das contribuições previdenciárias, situação esta que configura flagrante vício material.

Desta forma, as contribuições previdenciárias exigidas sobre os pagamentos realizados a título de PLR devem ser anuladas, por motivos de vício material. (Grifou-se)

A contribuinte, em sede de contrarrazões, aduz que:

*No julgamento da impugnação aforada pelo Recorrida, a DRJ, verificando o equívoco dos Auditores ao consignarem a inexistência das Convenções Coletivas de Trabalho, **alterou completamente as razões** indicadas no 'Relatório Fiscal', para consignar, agora, que, embora apresentadas, as tais Convenções **não previram um plano de metas que norteasse a distribuição de PLR**. Em função disso, a DRJ considerou procedente o lançamento, **revisando-o para adotar novo critério jurídico** (se antes o critério era 'ausência de negociação coletiva', agora o critério passou a ser 'ausência de plano de metas'). (Grifos do original)*

Para o efetivo exame das razões contidas no acórdão recorrido e das alegações trazidas aos autos pelo sujeito passivo, convém, inicialmente reproduzir trechos do Relatório Fiscal (fls. 24/38) sobre a matéria em análise:

2.2 - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS - competência 01/2006

Refere-se aos pagamentos ou créditos realizados pela empresa a seus empregados a título de PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS - PLR.

Para que a participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa não se constitua base de incidência de contribuições previdenciárias, é imprescindível que os pagamentos ou créditos a este título atendam à normatização trazida pela MP 794/94 (reedições posteriores), transformada na Lei nº 10.101 de 19/12/2000, que regula a referida participação como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.

Notadamente o seu artigo 2º traz a obrigatoriedade de que a PLR seja objeto de negociação entre a empresa e seus empregados através de uma comissão escolhida pelas partes ou através de acordo/convenção coletiva.

No presente caso, a empresa fez os pagamentos ou créditos a seus empregados sem comprovar a realização desta negociação.

apesar de ter sido intimada para tal conforme Termo de Intimação Fiscal - TIF, datado de 07/05/2009.

Esta ausência de negociação prévia da empresa com os trabalhadores tornou a rubrica similar às demais constantes da folha de pagamento - FOPAG e integrantes da base de cálculo das contribuições previdenciárias, sem revesti-la com a especificidade exigida pelo particular dispositivo legal supra mencionado.

Desvirtuou-se, assim, do objetivo primeiro mencionado no artigo inicial da Lei nº 10.101, qual seja, de "integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição".

Desta forma, os valores pagos ou creditados aos empregados a título de PLR passam a integrar o salário de contribuição, nos termos do art. 28, item " I " não incidindo na exceção do § 9º, letra " j " , do mesmo art. 28 da Lei nº. 8.212 de 24/07/91, combinado com Art. 214, Inciso I, § 9º, item " X " e § 10º do RPS, pois foram pagos em desacordo com a lei específica. (Grifou-se)

Do exame das razões trazidas no Relatório Fiscal constata-se que Colegiado Ordinário incorreu em evidente equívoco. Veja-se que, **em momento algum**, a autoridade autuante fez qualquer alusão à hipótese de a Contribuinte ter deixado de apresentar, no curso do procedimento fiscal, a Convenção Coletiva de Trabalho. O que motivou o lançamento foi o fato de a PLR ter sido paga, **na competência 01/2006**, sem que restasse comprovada a realização de negociação prévia, consoante preceitua a norma legal afeta ao tema.

Recorrendo-se à Cláusula Trigésima Quinta da Convenção Coletiva de Trabalho 2005 – 2006 (fls. 196/2008) tem-se as disposições acerca do pagamento da PLR. Confira-se:

CLÁUSULA TRIGÉSIMA QUINTA - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (P.L.R.)

Respeitado o teto de RS 1.686.72 (hum mil e seiscentos e oitenta e seis reais, setenta e dois centavos), valor máximo a ser concedido por empregado, as Financeiras efetuarão um pagamento único, do valor que corresponder a 65 % (Sessenta e cinco por cento) sobre o salário-base mais verbas fixas de natureza salarial, reajustadas em novembro de 2005 (Dois mil e cinco), após o que será acrescido o valor fixo . de RS 160.04 (Cento e sessenta reais e quatro centavos) aos empregados admitidos até 31 de dezembro de 2004 e em efetivo exercício em 31 de dezembro de 2005

PARÁGRAFO PRIMEIRO

Para fazer jus à integralidade do valor referido no caput da clausula o empregado devera ter trabalhado para a mesma empregadora durante os 12 (doze meses do ano de 2005, pagando-se de forma proporcional, à razão de 1/12 por mês trabalhado, para os que não trabalharam durante todo o ano e considerando-se como mês integral a fiação superior a 15 (quinze) dias.

PARÁGRAFO SEGUNDO

Para efeitos de apuração da frequência, não serão consideradas como ausências as faltas que tenham decorrido de acidente do trabalho, doença de qualquer natureza e afastamento maternidade.

PARÁGRAFO TERCEIRO

Este pagamento refere-se ao exercício de 2005 cumprindo-se dessa forma a legislação pertinente e aplicável.

PARÁGRAFO QUARTO

Ficam desobrigadas do cumprimento das disposições do caput e parágrafos 1º, 2º e 3º da presente cláusula as financeiras que, após a apuração do balanço anual referente ao exercício do ano 2005, não apresentaram lucro.

Após a apuração do resultado final do exercício 2005, caso a Financeira apresente lucro, efetuara o pagamento em até 10 (dez dias após esta apuração ou no decorrer do mês subseqüente ao da assinatura da presente Convenção Coletiva de Trabalho.

PARÁGRAFO QUINTO

As FINANCEIRAS que têm programas próprios de P.L.R. poderão compensar os valores em decorrência desta Clausula com os valores que forem apurados em função dos seus programas internos.

PARÁGRAFO SEXTO

A forma pela qual a P.L.R., referente ao exercício de 2005, está sendo tratada nesta Cláusula é de caráter excepcional. (Grifou-se)

Tomando por base nas cláusula da Convenção Coletiva de Trabalho e o Relatório Fiscal, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ assim se posicionou a respeito do assunto:

Constata-se, que os valores pagos a esse título foram determinados pela simples aplicação de percentual sobre o salário-base adicionado das demais verbas fixas de natureza salarial reajustadas em 11/2005 e acrescido de valor fixo de R\$ 160,04.

Não consta na Convenção Coletiva de Trabalho de 28/11/2005 qualquer critério ou meta que denote a existência de negociação prévia fixando metas e resultados preestabelecidos que deveriam ser perseguidos pelos empregados em favor do empregador durante um determinado lapso temporal como condição para a fruição do direito previsto na Constituição da Republica de 1988, artigo 7º, inciso XI.

*Deve-se atentar, que em razão do já exposto e considerando-se que a citada Convenção Coletiva de Trabalho é datada de 28/11/2005 e que tal verba foi creditada ou paga em 01/2006, **somente poderiam haver metas ou resultados prefixados para serem perseguidos pelos empregados referentes ao período de 28/11/2005 a 31/01/2006.***

*Entretanto, observa-se que o PARÁGRAFO 4º da Cláusula 35ª da mencionada CCT estabelece que o pagamento de tal verba foi condicionado à obtenção de lucro contábil pelo impugnante no exercício de 2005, que compreende lapso temporal anterior à data da Convenção Coletiva de Trabalho (de 01/01/2005 a 27/11/2005). **Tal fato corrobora a informação da Fiscalização de que não ocorreu prévia negociação para fixação de metas.***

***Admitir-se o contrário, implicaria em considerar que para receber PLR, o empregado pudesse ser submetido a metas pós estabelecidas** (no presente caso isso ocorreria em relação ao período anterior a 28/11/2005), tal hipótese não se coaduna com a natureza da PLR prevista pela Constituição, segundo a qual, conforme já mencionado, a concessão desse direito pressupõe o envolvimento dos empregados por um determinado período para o alcance dos lucros ou resultados.*

Depreende-se, assim, que não foram respeitados os preceitos da Lei 10.101/2000 que distinguem os valores pagos a empregados a título de Participação nos Lucros e Resultados das demais verbas remuneratórias. Trata-se, portanto, de pagamento extra de salário e a citada rubrica se enquadra no conceito de salário de contribuição não constituindo hipótese liberada da tributação pelo disposto na Lei nº 8.212/1991, artigo 28, § 9º (Grifou-se)

Aperceba-se que a motivação inserta na decisão de primeira instância administrativa não se afastou das razões que determinaram o lançamento. Assim como no Relatório Fiscal, o acórdão da DRJ pautou-se na inexistência de negociação prévia, ou tardia, para considerar que os valores título de PLR foram pagos em desacordo com a lei regulamentadora do benefício e, em razão disso, não estavam abarcados pela isenção prevista na alínea “j” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991.

Assim, não há como atribuir razão ao Sujeito Passivo quanto ao argumento de que a decisão da DRJ teria adotado critério jurídico diverso daquele ostentado pelo Fisco. O fundamento adotado pelo Autuante, bem assim pela autoridade julgadora foi exatamente o mesmo, qual seja, a inexistência de metas ou resultados para o período relativo ao pagamento do benefício.

Ademais, como bem ressaltado na decisão da DRJ, a inexistência de negociação tendente a estabelecer metas ou resultados a serem perseguidos pelos empregados da contribuinte equipara a verba paga a título de PLR às demais verbas de caráter remuneratório, excluindo-a da isenção prevista na Lei de Custeio Previdenciário. Significa dizer que, tendo o Sujeito passivo descumprido os preceitos da Lei nº 10.101/2000, inexistente qualquer tipo de mácula no lançamento.

Contudo, de acordo com o que se esclareceu alhures, a matéria devolvida à apreciação deste colegiado diz respeito tão somente à natureza do vício, se formal ou material.

Assim, partindo do pressuposto de que o ato do lançamento está, de fato, contaminado por vício de nulidade, e tendo em vista que não se detectou a ocorrência de prejuízo à ampla defesa ou ao contraditório, considero ser o vício de índole formal.

Auxílio Alimentação

Quanto aos valores pagos sob a forma de auxílio alimentação, consta do Relatório Fiscal que o lançamento foi efetuado com base em notas fiscais/recibos cuja favorecida foi a empresa Ticket Serviços S.A. Ainda de acordo com o relato da Fiscalização, tais valores foram registrados na escrita contábil como “*DESPESAS DE PESSOAL - BENEFÍCIOS - PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO AO TRABALHADOR*”. No período objeto da autuação, o Sujeito Passivo não estava inscrito no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT.

Pois bem. A matriz constitucional das contribuições previdenciárias incidente sobre a remuneração dos trabalhadores em geral é a alínea “a” do inciso I do art. 195 da Constituição Federal que dispõe:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

[...]

Com esteio na previsão constitucional, o art. 28 da Lei nº 8.212/1991 instituiu a base de cálculo sobre a qual incidem as contribuições previdenciárias de empregadores e empregados, definida na lei como “salário-de-contribuição”.

Vejamos a abrangência legal do salário-de-contribuição em relação à remuneração de segurados empregados e trabalhadores avulsos:

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;

É certo que a Lei de Custeio Previdenciário, sendo norma de caráter tributário, não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado¹, como, no meu entender, é o caso do Direito do Trabalho. Assim, ao inserir o termo “salário” na definição da base de cálculo das contribuições, a norma previdenciária buscou preservar o alcance da expressão tomada de empréstimo da legislação trabalhista em toda a sua abrangência.

O conceito de salário trazido para a legislação pátria tomou por base o art. 1º da Convenção nº 95 da Organização Internacional do Trabalho – OIT, que tem o Brasil entre seus signatários. De acordo com referido dispositivo:

ARTIGO 1º

Para os fins da presente convenção, o termo "salário" significa, qualquer que seja a denominação ou modo de cálculo, a remuneração ou os ganhos susceptíveis de serem avaliados em espécie ou fixados por acôrdo ou pela legislação nacional, que são devidos em virtude de um contrato de aluguel de serviços, escrito ou verbal, por um empregador a um trabalhador, seja por trabalho efetuado, ou pelo que deverá ser efetuado, seja por serviços prestados ou que devam ser prestados.

Na mesma linha, o **caput** do art. 458 da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT arrolou como parcelas integrantes dos salários do trabalhadores utilidades decorrentes do contrato laboral como alimentação, habitação, vestuário, dentre outras:

Art. 458 - Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas.

Assim, a princípio, a base de cálculo das contribuições previdenciárias (salário-de-contribuição) abrange toda e qualquer forma de benefício habitual destinado a retribuir o trabalho, seja ele pago em pecúnia ou sob a forma de utilidades, aí incluídos alimentação, habitação, vestuário, além de outras prestações *in natura*. Exclui-se da tributação somente aqueles benefícios abrangidos por alguma regra isentiva ou que tenham sido disponibilizados para a prestação de serviços, a exemplo de vestuário, equipamentos e outros acessórios destinados a esse fim.

Dessarte, a definição sobre a incidência ou não das contribuições sociais em relação às rubricas objeto de lançamento deve levar em consideração sua natureza jurídica, a existência ou não de normas que lhes concedam isenção e o cumprimento dos requisitos necessários ao usufruto desse favor legal.

Nessa esteira, o § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 relaciona, de forma exaustiva, as diversas verbas de natureza salarial que podem ser excluídas da base de cálculo da Contribuição Previdenciária. Em se tratando de salário utilidade pago sob a forma de alimentação, dispõe a alínea “c” do citado § 9º:

Art. 28.

[...]

¹ CTN, art. 110.

§ 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 mesmo sentido é o art. 3º da Lei nº 6.321/1976 que dispõe:

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

Nos termos das disposições legais encimadas, para que a parcela referente à alimentação *in natura* recebida pelo segurado empregado seja excluída do salário-de-contribuição é necessário que essa seja paga de acordo com o Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT, instituído pelo Ministério do Trabalho e Emprego, de conformidade com a Lei nº 6.321/1976.

Não se olvide que o descumprimento dos requisitos necessários ao gozo da isenção têm como consequência lógica a incidência da exação tributária, corretamente formalizada por meio da autuação objeto do presente processo administrativo. Cabe aqui ressaltar que o art. 111 do CTN estabelece que as normas afetas a outorga de isenção devem ser interpretadas literalmente.

A despeito do que dispõe a legislação trabalhista e tributária, o entendimento pacificado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça – STJ é de que, em se tratando de pagamento *in natura*, o auxílio-alimentação não sofre incidência de contribuição previdenciária, independentemente de inscrição no PAT, visto que ausente a natureza salarial da verba. Nesse sentido é a decisão consubstanciada no AgRg ao REsp nº 1.119.787/SP:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. FGTS. ALIMENTAÇÃO IN NATURA. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTES.

1. O pagamento do auxílio-alimentação in natura, ou seja, quando a alimentação é fornecida pela empresa, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não possuir natureza salarial, razão pela qual não integra as contribuições para o FGTS. Precedentes: REsp 827.832/RS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/11/2007, DJ 10/12/2007 p. 298; AgRg no REsp 685.409/PR, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/06/2006, DJ 24/08/2006 p. 102; REsp 719.714/PR, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/04/2006, DJ 24/04/2006 p. 367; REsp 659.859/MG, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/03/2006, DJ 27/03/2006 p. 171. 2. Ad argumentandum tantum, esta Corte adota o posicionamento no sentido de que a referida contribuição, in casu, não incide, esteja, ou não, o

empregador, inscrito no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT. 3. Agravo Regimental desprovido.

Em virtude do entendimento pacificado no STJ, foi editado o Ato Declaratório nº 03/2011 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional PGFN, publicado no D.O.U. de 22/12/2011, com base em parecer aprovado pelo Ministro da Fazenda, o qual autoriza a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, “nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento *in natura* do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária”, independentemente de inscrição no PAT.

Conforme alínea “c” do inciso II do § 1º do art. 62 do RICARF, os membros das turmas de julgamento do CARF podem afastar a aplicação de lei com base em ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522/2002 (como é o caso do Ato Declaratório nº 3/2011). Resta, portanto, perquirir se a situação retratada nos autos se amolda ou não ao previsto em referido Ato Declaratório.

No caso concreto, a matéria devolvida a este Colegiado refere-se especificamente a auxílio alimentação pago por meio de tíquetes. Não há qualquer contestação quanto o que fora apurado pela Fiscalização de que o auxílio alimentação foi disponibilizado aos trabalhadores da empresa autuada pela utilização de tal instrumento.

Contudo, o Ato Declaratório PGFN nº 3/2011, bem assim os julgados do STJ que fomentaram sua edição, dentre os quais encontra-se o AgRg ao REsp nº 1.119.787 (ementa reproduzida acima), fazem referência a auxílio-alimentação *in natura*, o que, nos termos da jurisprudência daquela Corte, quer dizer: “*alimentação fornecida pela empresa*”, isto é, o pagamento do benefício feito por meio de tíquetes não está abrangido pelo ato administrativo da PGFN e nem pelas decisões judiciais aqui suscitadas.

Desse modo, para se beneficiar da isenção prevista na alínea “c” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 a empresa necessitaria cumprir rigorosamente os requisitos previstos nesse dispositivo. Melhor dizendo, o benefício teria de observar as diretrizes dos programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e Emprego, o que não se verifica na situação ora analisada.

O cumprimento dos requisitos do PAT pressupõe a regular inscrição da empresa no referido programa, em observância ao art. 2º da Portaria MTE nº 3/2002, *in verbis*:

Art. 2º Para inscrever-se no Programa e usufruir dos benefícios fiscais, a pessoa jurídica deverá requerer sua inscrição à Secretaria de Inspeção do Trabalho (SIT), através do Departamento de Segurança e Saúde no Trabalho (DSST), do Ministério do Trabalho e Emprego (MTE), em impresso próprio para esse fim a ser adquirido nos Correios ou por meio eletrônico utilizando o formulário constante da página do Ministério do Trabalho e Emprego na Internet (www.mte.gov.br).

§ 1º A cópia do formulário e o respectivo comprovante oficial de postagem ao DSST/SIT ou o comprovante da adesão via Internet deverá ser mantida nas dependências da empresa, matriz e filiais, à disposição da fiscalização federal do trabalho.

§ 2º A documentação relacionada aos gastos com o Programa e aos incentivos dele decorrentes será mantida à disposição da

fiscalização federal do trabalho, de modo a possibilitar seu exame e confronto com os registros contábeis e fiscais exigidos pela legislação.

§ 3º A pessoa jurídica beneficiária ou a prestadora de serviços de alimentação coletiva registradas no Programa de Alimentação do Trabalhador devem atualizar os dados constantes de seu registro sempre que houver alteração de informações cadastrais, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar informações a este Ministério por meio da Relação Anual de Informações Sociais (RAIS).

Assevere-se que a inscrição no PAT trata-se de medida necessária que impõe à pessoa jurídica o cumprimento dos requisitos do programa e possibilita a fiscalização de sua regular execução pelo Ministério do Trabalho e Emprego. Não tendo o sujeito passivo adotado essa medida e não estando ele amparado pelo Ato Declaratório PGFN nº 3/2011, não vejo como considerá-lo isento de contribuições previdenciárias.

Conclusão

Ante o exposto voto por conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional para, no mérito, dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)
Mário Pereira de Pinho Filho