



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

Processo nº 15504.012727/2009-82
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-006.709 – 2ª Turma
Sessão de 18 de abril de 2018
Matéria Contribuições Previdenciárias
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MERCANTIL DO BRASIL FINANCEIRA S.A. CRÉDITO FINANCIAMENTO E INVESTIMENTO

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

VÍCIO NO LANÇAMENTO. NATUREZA.

Em se verificando a existência de vício na norma introdutória, mais especificamente no que diz respeito ao detalhamento dos fatos que levaram à subsunção à regra matriz de incidência aplicável (vício na motivação, ou seja, descrição do motivo), se está diante de vício de natureza formal.

NÃO CONHECIMENTO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência, quando não resta caracterizada a divergência interpretativa entre os colegiados dos Acórdãos recorrido e paradigma.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto à PLR e, no mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, em dar-lhe provimento para reconhecer a natureza do vício como formal, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negaram provimento. Manifestou interesse de fazer declaração de voto a Conselheira Ana Paula Fernandes. Entretanto, findo o prazo regimental, a Conselheira não apresentou a declaração de voto, que deve ser tida como não formulada, nos termos do § 7º, do art. 63, do Anexo II, da Portaria MF nº 343/2015 (RICARF). Votou pelas conclusões a conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Heitor de Souza Lima Junior, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho (Suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em exercício).

Relatório

Em litígio, o teor do Acórdão nº 2402-002.818, prolatado pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais na sessão plenária de 20 de junho de 2012 (e-fls. 400 a 405). Ali, por maioria de votos, deu-se provimento ao Recurso Voluntário, na forma de ementa e a decisão a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

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.

Decisão: por maioria de votos, em acolher a preliminar de nulidade por vício material no levantamento relativo a PLR,

vencidos os conselheiros Ronaldo de Lima Macedo e Ana Maria Bandeira e, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso para exclusão das parcelas relativas ao auxílio-alimentação e ao abono único.

Enviados os autos à Fazenda Nacional em 23/07/2012 (e-fl. 406) para fins de ciência da decisão, insurgindo-se contra esta, sua Procuradoria apresentou, em 13/08/2012 (e-fl. 479), Recurso Especial, com fulcro no art. 67 do anexo II ao Regimento Interno deste Conselho Administrativo Fiscal aprovado pela Portaria MF nº. 256, de 22 de julho de 2009, então em vigor quando da propositura do pleito recursal (e-fls. 407 a 427 e anexos).

O recurso abrange duas diferentes matérias, as quais serão aqui relatadas na ordem em que apresentadas no pleito.

1. Quanto à inexistência de nulidade material no levantamento relativo à PLR:

Alega-se, no pleito, divergência em relação ao decidido, em 28/04/2006, no Acórdão 204-001.231, de lavra da 4ª. Câmara do então 2º. Conselho de Contribuintes, e, ainda, em relação ao decidido, em 18/05/2005, no Acórdão 301-31.801, de lavra da 1ª. Câmara do então 3º. Conselho de Contribuintes, de ementas e decisões a seguir transcritas:

Acórdão 204-01.231

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.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE MULTA DE MORA. INCIDÊNCIA.

Nos termos do disposto no art. 44, inciso I e § 1º, inciso II, da Lei nº 9.430/96, é devida multa isolada quando o tributo ou contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora.

ALEGAÇÃO DE DIREITO À RESTITUIÇÃO DE VALOR RECOLHIDO A MAIOR. COMPENSAÇÃO - NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

A compensação de créditos com débitos de tributos e contribuições, ainda que seja de mesma espécie e destinação constitucional, e que prescinda de formalização de pedido, nos termos do disposto no art. 66 da Lei nº 8.383/91, deve ser devidamente declarada em DCTF e comprovada pelo sujeito passivo.

PIS. PRAZO DE VENCIMENTO DOS TRIBUTOS. ALEGAÇÃO DE RECOLHIMENTO DENTRO DO PRAZO, JÁ QUE OS

PRAZOS DE VENCIMENTO SÓ SE INICIAM OU VENCEM EM DIAS DE EXPEDIENTE NORMAL. ART. 210 DO CTN.

O prazo de vencimento da Contribuição ao PIS não é o dia 15 do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador, e sim o último dia útil da quinzena do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador. Assim, o prazo de vencimento da contribuição ao PIS não é “prorrogado” caso o dia 15 do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador seja feriado. Recurso negado.

Decisão: por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso.

Acórdão 301-31.801

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 dessa lançamento por vício formal. PRECEDENTES: Ac. 303-29972, 30296334 e 301-29966. RECURSO DE OFÍCIO NEGADO.

Decisão: Por unanimidade de votos, negou-se provimento ao recurso de ofício.

Em linhas gerais, argumenta a Fazenda Nacional em sua demanda quanto à matéria que:

a) A leitura do Relatório Fiscal e dos demais termos que acompanharam o procedimento fiscal indica, indubitavelmente, que tudo está em plena conformidade com o que estabelece o Decreto nº. 70.235, de 1972 e a Lei nº. 8.212, de 1991. Verifica-se, portanto, que o acórdão ora guerreado mostra-se dissonante da jurisprudência na medida em que decreta uma nulidade sem a comprovação de prejuízo. É patente o fato de que o contribuinte exerceu plenamente a sua defesa. Atente-se, pois, que o primeiro acórdão paradigma refuta por inteiro a possibilidade de reconhecimento de nulidade sem prejuízo (*pas de nullité sans grief*);

b) Segundo resulta da disciplina dos arts. 59 c/c 60 do Decreto n.º 70.235, de 1972, os termos do processo administrativo fiscal somente serão declarados nulos na ocorrência de uma das seguintes hipóteses: b.1) quando se tratar de ato/decisão lavrado ou proferido por pessoa incompetente; b.2) resultar em inequívoco cerceamento de defesa à parte;

c) Sobre a matéria, a jurisprudência desta CSRF, de longa data, firmou orientação no sentido de que “Não existe prejuízo à defesa quando os fatos narrados e fartamente documentados nos autos amoldam-se perfeitamente às infrações imputadas à empresa fiscalizada. Não há nulidade sem prejuízo” (Recurso: 203-112290, Segunda Turma, Sessão: 25/04/2006, Relator: Henrique Pinheiro Torres, Acórdão: CSRF/02-02.301). Na hipótese dos autos, o acórdão anulou parte do lançamento, sustentando a inexistência de descrição clara dos fatos geradores. Sucede que a descrição dos fatos, bem como a metodologia utilizada para cálculo do crédito tributário encontram-se satisfatoriamente postas no auto de infração, no relatório fiscal de fls. 31/41 e nos demais termos que acompanham o procedimento

fiscal. Todos os elementos essenciais à autuação estão presentes, não restando evidenciada situação de prejuízo ao direito de defesa a ensejar a decretação de nulidade do processo;

d) Sob o ângulo do Processo Civil, norma subsidiária do processo administrativo fiscal, “o juiz decidirá a lide nos limites em que foi proposta, sendo-lhe defeso conhecer de questões, não suscitadas, a cujo respeito a lei exige a iniciativa da parte” (art. 128, CPC) sendo “defeso ao juiz proferir sentença, a favor do autor, de natureza diversa da pedida, bem como condenar o réu em quantidade superior ou em objeto diverso do que lhe foi demandado” (art. 460, CPC). De tudo, vê-se que os termos do procedimento fiscal contêm os elementos necessários e suficientes para o atendimento do Decreto n.º 70.235, de 1972, devendo prevalecer os princípios da instrumentalidade e economia processual em lugar do rigor das formas;

e) Assim, não se vislumbra a ocorrência de vício neste processo, pelo que a decretação da nulidade representa a desnecessária movimentação da máquina pública, com o dispêndio de recursos do erário, para a repetição de atos administrativos válidos, perfeitos e eficazes;

f) A descrição dos fatos, a metodologia utilizada para cálculo e constituição do crédito previdenciário e o fato gerador encontram-se satisfatoriamente postos no Relatório Fiscal e documentos constantes dos autos. Na remota hipótese dessa Câmara não acolher o entendimento acima exposto, passa-se a demonstrar que a suposta ausência de clareza na descrição do fato gerador gera nulidade por vício formal. Nesse sentido, impõe-se a reforma do acórdão recorrido para: a) afastar a nulidade de parte do lançamento; ou caso entenda que houve nulidade, b) declarar a ocorrência de vício formal.

2. Quanto à incidência da contribuições previdenciárias sobre a rubrica de auxílio alimentação, por irregularidade de inscrição no PAT:

Alega-se, no pleito, divergência em relação ao decidido, em 09/10/2008, no Acórdão 206-001.462, de lavra da 6ª. Câmara do então 2º. Conselho de Contribuintes, e, ainda, em relação ao decidido, em 04/09/2008, no Acórdão 206-1.313, de lavra da mesma Câmara, de ementas e decisões a seguir transcritas:

Acórdão 206-01.462

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/01/2007

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 Código 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.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL.

O prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's nºs 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante nº 08, disciplinando a matéria. In casu, houve antecipação de pagamento, fato relevante para aqueles que entendem ser determinante à aplicação do instituto.

NORMAS GERAIS DIREITO TRIBUTÁRIO. LIVRE CONVICÇÃO JULGADOR. PROVA PERICIAL. INDEFERIMENTO.

De conformidade com o artigo 29 do Decreto nº 70.235/72, a autoridade julgadora de primeira instância, na apreciação das provas, formará livremente sua convicção, podendo determinar diligência que entender necessária. A produção de prova pericial deve ser indeferida se desnecessária e/ou protelatória, com arrimo no § 2º, do artigo 38, da Lei nº 9.784/99, ou quando deixar de atender aos requisitos constantes no artigo 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235/72.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Decisão: I) por unanimidade de votos, declarar a decadência das contribuições apuradas até a competência 11/2001; e II) por maioria de votos, declarar, também, a decadência das contribuições apuradas até a competência 07/2002. Vencidas as Conselheiras Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Bemadete de Oliveira Barros e Ana Maria Bandeira, que votaram por reconhecer a decadência somente até a competência 11/2001. III) por unanimidade de votos: a) rejeitar a preliminar de nulidade da decisão de 1ª instância; e b) no mérito, em negar provimento ao recurso.

Acórdão 206-01.313

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/04/1999 a 31/03/2006

**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA.
PRAZO QUINQUENAL.**

O prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, ou do 173 do mesmo Diploma Legal, no caso de dolo, fraude e/ou conluio comprovados, tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's nºs 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante nº 08, disciplinando a matéria.

**CERCEAMENTO DE DEFESA - NULIDADE -
INOCORRÊNCIA.**

Não há que se falar em nulidade por cerceamento de defesa se o Relatório Fiscal e as demais peças dos autos demonstram de forma clara e precisa a origem do lançamento e a fundamentação legal que o ampara.

INCONSTITUCIONALIDADE/ILEGALIDADE.

É prerrogativa do Poder Judiciário, em regra, a arguição a respeito da constitucionalidade ou ilegalidade e, em obediência ao Princípio da Legalidade, não cabe ao julgador no âmbito do contencioso administrativo afastar aplicação de dispositivos legais vigentes no ordenamento jurídico pátrio.

**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.

AUXÍLIO TRANSPORTE EM PECÚNIA - IMPOSSIBILIDADE.

A contribuição previdenciária sobre parcela paga a título de Vale-Transporte é devida se não forem observadas as disposições da lei nº 7.418/85 e do Decreto nº 95.427/87.

**INDENIZAÇÃO - ORIGEM SALARIAL - INTEGRA SALÁRIO
DE CONTRIBUIÇÃO.**

A concessão de valores com o objetivo de substituir eventuais perdas salariais confere ao mesmo igual natureza das verbas que originaram a sua existência, não importando a designação que lhe tenha sido dada.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Decisão: I) por unanimidade de votos acolher a preliminar de decadência, para excluir do lançamento as contribuições incidentes sobre os fatos geradores ocorridos até a competência 11/2000; II) por maioria de votos declarar a decadência das contribuições incidentes sobre os fatos geradores ocorridos até a competência 10/2001. Vencidas as conselheiras Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Bemadete de Oliveira Barros e Ana Maria Bandeira, que votaram por reconhecer a decadência somente até 11/2000; III) por unanimidade de votos: a) rejeitar a preliminar de cerceamento de defesa; b) rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento; e c) no mérito, negar provimento ao recurso.

Designado para redigir o voto vencedor, na parte referente à decadência, o(a) Conselheiro(a) Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Após ressaltar a existência de divergência interpretativa, em linhas gerais, argumenta a Fazenda Nacional em sua demanda quanto à matéria que:

a) De acordo com o previsto no art. 28 da Lei nº. 8.212, de 1991, para o segurado-empregado entende-se por salário-de-contribuição a totalidade dos rendimentos destinados a retribuir o trabalho, incluindo nesse conceito os ganhos habituais sob a forma de utilidades. Desse modo, a recompensa em virtude de um contrato de trabalho está no campo de incidência de contribuições sociais. Porém, existem parcelas que, apesar de estarem no campo de incidência, não se sujeitam às contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial, tais verbas estão arroladas no art. 28, § 9º da Lei nº 8.212/1991;

b) De fato, conforme disposto na alínea “c”, do § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212, de 1991, o legislador ordinário expressamente excluiu do salário-de-contribuição, a parcela “in natura” recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321. Portanto, para a não incidência da Contribuição Previdenciária é imprescindível que o pagamento seja feito “in natura” e em programa de alimentação aprovado pelo Ministério do Trabalho, nos termos do art. 3º, da Lei nº 6.321/76;

c) Nesse sentido, para fins de beneficiar-se da não incidência da contribuição previdenciária, deve o contribuinte satisfazer determinados requisitos exigidos na legislação de regência, dentre eles a comprovação da participação em programa de alimentação aprovado pelo Ministério do Trabalho, mediante a sua inscrição no PAT, o que não foi cumprido pelo contribuinte. Corrobora com esse entendimento o Parecer/CJ nº 1.059/97;

d) Assim, inexistindo comprovação de participação do contribuinte no PAT, é inequívoco que a verba paga em pecúnia a título de auxílio-alimentação sem adesão ao PAT não está incluída na hipótese legal de isenção, prevista na alínea “c”, §9º, art. 28, da Lei nº 8.212/91. Ademais, ainda que o contribuinte estivesse regularmente inscrito no PAT, outro requisito que deve ser observado pelo contribuinte é que o auxílio-alimentação seja “in natura”, de acordo com a expressa disposição do art. 28, da Lei nº 8.212/91 e 3º, da Lei nº 6.321/76. Ressalte-se que o Ato Declaratório nº 03/2011, citado no acórdão recorrido, faz referência expressa que o pagamento deve ser “in natura”, não cabendo, portanto, uma interpretação extensiva;

e) O Programa de Alimentação do Trabalhador não admite o fornecimento do auxílio-alimentação em pecúnia, consoante se depreende do art. 4º do Decreto nº 5, de 1991 que regulamenta o programa. Dessa forma, no PAT, a empresa somente pode optar pelas seguintes modalidades de execução: a) Autogestão (serviço próprio): a empresa beneficiária assume toda a responsabilidade pela elaboração das refeições, desde a contratação de pessoal até a distribuição aos usuários; b) Terceirização (Serviços de terceiros): o fornecimento das refeições é formalizado por intermédio de contrato firmado entre a empresa beneficiária e as concessionárias. Neste caso, tanto a empresa beneficiária quanto a empresa fornecedora/prestadora do serviço devem estar inscritas no PAT;

f) A interpretação para exclusão de parcelas da base de cálculo é literal. A isenção é uma das modalidades de exclusão do crédito tributário, e dessa forma, interpreta-se literalmente a legislação que disponha sobre esse benefício fiscal, conforme prevê o CTN em seu artigo 111, I. Dessarte, ao se admitir a não incidência da contribuição previdenciária sobre tal verba, paga aos segurados empregados em afronta aos dispositivos legais que regulam a matéria, teria que ser dada interpretação extensiva ao art. 28, § 9º, e seus incisos, da Lei nº 8.212, de 1991, o que vai de encontro com a legislação tributária. Assim, onde o legislador não dispôs de forma expressa, não pode o aplicador da lei estender a interpretação, sob pena de violar-se os princípios da reserva legal e da isonomia. Desse modo, caso o legislador tivesse desejado excluir da incidência de contribuições previdenciárias a parcela paga em pecúnia referente ao auxílio-alimentação teria feito menção expressa na legislação previdenciária, mas, ao contrário, fez menção expressa de que apenas a parcela paga “in natura” não integra o salário-de-contribuição. Nesse sentido é a jurisprudência consolidada no Superior Tribunal de Justiça (STJ);

g) Convém registrar que a Lei nº. 10.243, de 2001 alterou a CLT, mas não interferiu na legislação previdenciária, pois esta é específica. O art. 458 da CLT refere-se ao salário para efeitos trabalhistas, para incidência de contribuições previdenciárias há o conceito de salário-de-contribuição, com definição própria e possuindo parcelas integrantes e não integrantes. As parcelas não integrantes estão elencadas exaustivamente no art. 28, § 9º da Lei nº 8.212, de 1991, conforme demonstrado. A prova mais robusta de que a verba para efeito previdenciário não coincide com a verba para incidência de direitos trabalhistas, é fornecida pela própria Constituição Federal. Conforme o art. 195, § 11 da Carta Magna, os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. Desse modo, pela singela leitura do texto constitucional é possível afirmar que para efeitos previdenciários foi alargado o conceito de salário.

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

Requer, assim, que seja conhecido o recurso e lhe seja dado provimento, a fim de que seja reformada a decisão recorrida nos pontos objeto de recurso.

O recurso foi parcialmente admitido pelos despachos de e-fls. 481 a 487, exclusivamente no que diz respeito à natureza do vício existente no lançamento, no levantamento de PLR (mas não no que diz respeito à sua existência) e quanto à incidência sobre a rubrica de auxílio alimentação.

Encaminhados os autos à autuada (devedora principal) para fins de ciência, ocorrida em 20/12/13 (e-fls. 510/511), esta ofereceu, em 06/01/14 (e-fl. 496), contrarrazões tempestivas de e-fls. 496 a 509, onde:

a) Quanto à natureza do vício existente no lançamento, no levantamento de PLR:

a.1) Por ocasião da lavratura do Auto de Infração, os Agentes Fiscais consignaram que, pelas diretrizes da Lei nº 10.101/00, o legislador trouxe a obrigatoriedade de que a PLR fosse "objeto de negociação entre a empresa e seus empregados através de uma comissão escolhida pelas partes ou através de acordo/convenção coletiva" ("Relatório Fiscal"). Examinando toda a documentação que fora entregue quando das diligências que antecederam a lavratura do Auto de Infração, os Agentes houveram por bem autuar a Recorrida e lhe exigir o crédito tributário, porque, em sua concepção, os pagamentos de PLR foram feitos à míngua de qualquer tipo de negociação coletiva. Em outros termos, a autuação se estribou no fato de que os pagamentos de PLR realizados pela Recorrida não estavam lastreados em qualquer espécie de negociação coletiva prévia, razão pela qual a empresa descumpriu o critério legal previsto no art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000. Portanto, o critério jurídico adotado pelos Auditores responsáveis pela autuação foi o seguinte: a inexistência de prévia negociação coletiva acarretou o descumprimento das disposições legais relativas à PLR, pelo que os valores pagos a este título deveriam compor a base de incidência das contribuições previdenciárias;

a.2) Já no julgamento da Impugnação aforada pela 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 da 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");

a.3) Como se vê, a alteração do critério jurídico da autuação acabou por ensejar a nulidade do lançamento, vício esse que, nem de longe, é meramente formal. Veja que o que se modificou, *in casu*, não foi apenas a indicação do dispositivo legal tido por infringido ou a descrição do fato autuado. O que fez a DRJ foi alterar o próprio fundamento da autuação, realizando, na prática, um novo lançamento. Não se trata, como quer fazer crer a Fazenda Nacional, de "suposta ausência de clareza na descrição do fato gerador". Os fatos que ensejaram a autuação eram amplamente conhecidos pela Fiscalização, de tal sorte que ela tinha plena ciência do pagamento da PLR e dos instrumentos que o lastreavam. O que houve, repita-se, foi um erro do Auditor Fiscal ao aplicar o direito aos fatos conhecidos e documentados nos autos. E isso, conforme consabido, não é um mero erro formal do procedimento, mas um erro ligado "à validade e a incidência da lei", nos termos da citação colacionada no apelo fazendário ora impugnado;

a.4) Ademais, a divergência apontada pela Fazenda Nacional já foi definitivamente solucionada por essa Câmara Superior de Recursos Fiscais. É que essa Corte Administrativa definiu, por meio do acórdão n. 9202-01.719, que uma vez anulada uma autuação, ainda que por mero erro formal (que não é a hipótese subjacente, repita-se), o auto de infração que o substitui não pode trazer novos critérios jurídicos para fundamentá-lo, mesmo que se refira a fato gerador idêntico ao lançamento anulado. O que diz esse julgado da CSRF, *mutatis mutandis*, é que a alteração de critério jurídico não é mero erro de forma, mas de

substância/matéria, tanto que não se aplica, neste caso, o art. 173, II, do CTN. Reproduz excertos do Acórdão.

Tem-se, portanto, que andou bem o Órgão Julgador *a quo* ao anular, por vício material, o trabalho fiscal, pois a alteração do seu critério jurídico, conforme visto acima, configura-se, indubitavelmente, erro de direito/material e não mera formalidade do lançamento. Não há, portanto, razões para alterar o acórdão recorrido, razão pela qual deve ser julgado improcedente o recurso fazendário quanto à matéria.

b) Quanto à incidência sobre o auxílio-alimentação:

b.1) Extraí-se do relatório que acompanhou a autuação, bem como do acórdão proferido pela DRJ, que a referida verba foi classificada como salarial, ao argumento de que a Recorrida não estaria inscrita no PAT. Dessa forma, descumprido esse requisito, estaria desnaturada essa parcelada, passando ela a integrar o salário de contribuição. Como essa questão já foi definitivamente julgada pelo Superior Tribunal de Justiça, ensejando, inclusive, a expedição do Ato Declaratório n.º 03/2011 da PGFN, por meio da qual a Procuradoria reconhece a não tributação dessa verba, o recorrido aplicou esse entendimento ao caso subjacente e, por isso, anulou essa parte da autuação;

b.2) Porém, a despeito dos robustos argumentos alinhavados no acórdão recorrido, a Fazenda Nacional houve por bem interpor o presente recurso, alegando, para tanto, que o referido Ato Declaratório n.º 03/2011 seria aplicável apenas nas hipóteses em que o auxílio-alimentação é concedido "in natura", não podendo estender essa interpretação à hipótese dos autos, já que a alimentação teria sido fornecida por meio de vale-alimentação. Ocorre que a Fazenda Pública Federal desconsiderou duas questões que são essenciais para o deslinde da questão:

b.2.1) A primeira, é que, *in casu*, não se pode afirmar que a refeição fornecida pela Recorrida não teria sido "in natura". Isso, porque o trabalho fiscal foi omissivo neste ponto, dizendo apenas que as "contribuições foram apuradas com base nos valores pagos a título de alimentação aos segurados empregados, conforme despesas realizadas em pagamento de notas fiscais/recibos, tendo como favorecida a empresa Ticket Serviços S.A.". Como se vê da passagem transcrita acima, a Autoridade Lançadora não questionou e tampouco disse a forma como foi dada a alimentação, sendo que a presunção de que foi por meio de ticket se deu, por parte do Ente Público recorrente, somente em razão do nome da empresa prestadora do serviço.

b.2.2) A segunda questão, e a mais relevante de todas, é que o simples fato de a alimentação não ser, supostamente, "in natura", não caracteriza a sua natureza salarial. Isso se dá por uma razão muito simples: essa verba não é dada como contraprestação do trabalho, de tal sorte que a inscrição no PAT e a sua forma de pagamento são irrelevantes para a sua caracterização. Tais aspectos não têm o condão de transformar a alimentação, fornecida para o trabalho (e não pelo trabalho), em salário. Trata-se de mera formalidade, inidônea, de per si, de conferir natureza remuneratória à alimentação fornecida aos empregados;

b.3) Nesse sentido, é cediço que os dispositivos constitucionais relativos às contribuições previdenciárias e às destinadas a outras entidades ou fundos vinculam a instituição desse tributo sobre parcelas de natureza remuneratória. É o que se extrai da interpretação dos arts. 149; 195, inciso I, alínea "a"; 212, § 5º; e 240, todos da Constituição da República, fontes de competência para a cobrança dessas contribuições. Não por outro motivo,

as leis criadoras dessas exações, em sua grande parte, determinam a incidência dos respectivos gravames exatamente sobre as verbas remuneratórias, que são, no entendimento da doutrina especializada, aquelas dadas pelo empregador, de forma habitual, como retribuição pelos serviços prestados pelo empregado e/ou por sua disponibilidade. É terminantemente vedado, por isso, sob pena de nítida inconstitucionalidade, que o Fisco exija as referidas contribuições sobre parcelas que não se destinem a retribuir o trabalho prestado pelo empregado ou o tempo em que este permaneceu efetivamente à disposição do empregador. É indispensável, portanto, que se verifique a habitualidade e a natureza retributiva de determinada parcela para que se possa submetê-la à tributação;

b.4) Ressalte-se que o oferecimento da alimentação pela Recorrida é opcional. Se assim o faz, é com o único intuito de melhorar as condições de trabalho de seus empregados. Por isso é que não tem a referida prestação o intuito de remunerar o trabalho. E é neste ponto que reside a diferença entre a prestação para o trabalho e pelo trabalho. Se a alimentação fornecida pela Recorrida fosse uma contraprestação pelo trabalho prestado, o trabalhador que tivesse efetuado seu serviço poderia, legitimamente, pleitear o recebimento da alimentação em pecúnia, porquanto esta estaria necessariamente vinculada à prestação do serviço. E não é este o caso. De fato, o fornecimento da alimentação pela Recorrida visa, tão-somente, a melhoria das condições para o trabalho e o consequente aumento da produtividade e eficiência funcionais. O auxílio não se presta a remunerar o empregado, que não terá direito de recebê-la nos períodos de interrupção do trabalho (férias, licença médica etc). Da análise do auxílio alimentar ofertado pela Recorrida, resta evidente seu caráter não salarial. Trata-se de benesse fornecida para o trabalho e não pelo trabalho, sendo, por certo, despida de natureza remuneratória, razão pela qual não pode se sujeitar às contribuições previdenciárias. E, como a alimentação fornecida pela empresa não tem caráter salarial, é irrelevante o fato de ela estar ou não inscrita no PAT ou a sua forma de pagamento. Cita julgado do STJ;

b.5) Ademais, as questões relacionadas à inscrição no PAT e à forma de pagamento do auxílio-alimentação importam, quando muito, para fins de imposto de renda, e não para a incidência das contribuições previdenciárias. Isso porque, é em relação ao imposto de renda que há a isenção, nos termos do art. 1º da Lei 6.321, de 1976, e não no que se refere às contribuições. Na hipótese versada nestes autos, o caso é de não incidência tributária absoluta (e não de isenção), motivo pelo qual não há falar na aplicação da interpretação literal prevista no art. 111 do CTN.

Pugna, assim, pelo não provimento do Recurso também quanto a esta matéria, mantendo-se integralmente o Acórdão recorrido.

De se notar, por fim, que foram devidamente cientificados os devedores solidários (e-fls. 557 a 576), tendo optado por não oferecer contrarrazões, por entender não haver matéria a ser contrarrazoada de sua parte (e-fl. 578).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior, Relator

As matérias serão abordadas na ordem em que apresentadas no pleito recursal.

a) Quanto à natureza do vício existente no lançamento, no levantamento de PLR:

Pelo que consta no processo quanto à sua tempestividade, às devidas apresentação de paradigma e indicação de divergência, o recurso atende aos requisitos de admissibilidade e, assim, em linha com o exame de admissibilidade de e-fls. 481 a 487, conheço do Recurso quanto à matéria.

Trata-se de situação em que o recorrido reconheceu a existência de vício material com base nos seguintes fundamentos (e-fl. 403):

"(...)

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.

Nota-se assim, ter interpretado o Colegiado *a quo* que a fiscalização, ao ter fundamentado o lançamento na não comprovação da realização de negociação coletiva, não tendo, porém, ressaltado o recebimento de documento destinado a realizar tal comprovação (Convenção Coletiva de Trabalho) ao qual teve acesso, fundamentou erroneamente o lançamento, daí ter concluído pela nulidade por vício material.

A propósito, importante reproduzir o trecho do relatório fiscal que trata especificamente da acusação que deu origem ao lançamento referente ao levantamento de PLR (e-fls. 35 a 38), *verbis*:

"(...)

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. (grifei)

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.

(...)"

Quanto ao posicionamento da DRJ, que daria origem à alegada mudança de critério jurídico, levantada pelo contribuinte em sede de contrarrazões tem-se (e-fls. 232 a 234).

"(...) "

Assim, somente estará excluída da tributação a participação nos lucros ou resultados que for concedida a empregados na forma da lei específica.

Depreende-se da interpretação da legislação citada, que é obrigatória a negociação entre a empresa e seus empregados para o ajuste de metas, resultados, prazos, produtividade ou qualquer outro critério dependente do trabalho para a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa antes da concessão de PLR.

A exigência legal contida no dispositivo legal transcrito, de estabelecimento de critérios para a participação nos lucros ou resultados está em perfeita consonância com o conceito e natureza próprios da Participação nos lucros ou resultados que pressupõe, como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e de incentivo à produtividade, que a concessão desse direito esteja vinculada à distribuição de resultado vantajoso obtido pelo empregador que tenha sido alcançado pelo esforço e empenho dos empregados num determinado período.

Ressalte-se que, para que o segurado empregado tenha direito à PLR não há, portanto, necessidade de lucro por parte da empresa, podendo esta ser paga em função de um resultado, que não é o resultado operacional previsto na Demonstração de Resultados do Exercício- DRE. O resultado, conforme previsto na Lei nº. 10.101/2000, é um resultado que se baseia em regras claras e objetivas de metas a serem alcançadas e que tem o intuito de incentivar a produtividade.

Assim, a PLR tem como causa a obtenção de lucro ou de resultado positivo pela empresa traduzido por metas e resultados preestabelecidos, cujo alcance está diretamente ligado aos esforços e rendimento dos empregados durante o período necessário ao alcance dessas metas e resultados. E parcela instituída para que o empregado se anime a produzir mais e seu pagamento se dá sempre que o trabalhador coletivamente atingir um limite fixado. Tem caráter condicional, não só de obtenção de lucro mas do cumprimento de metas ou resultados ligados à ação dos empregados.

Admitir que a verba "participação nos lucros ou resultados" não estivesse condicionada ao alcance de metas e resultados ou a qualquer outro critério objetivo dependente do trabalho, seria admitir o desvirtuamento da rubrica permitindo ao empregador instituir pagamentos, através de CCT, mascarados com o rótulo de "participação nos lucros ou resultados" sem que os mesmos tenham essa natureza.

O impugnante em sua defesa alega que conforme comprova Convenção Coletiva de Trabalho - CCT firmada, no dia 28/11/2005 com vigência de 01/11/2005 a 31/10/2006, entre o Sindicato das Sociedades de Crédito, Financiamento e Investimentos dos Estado de Minas Gerais e Sindicatos dos

empregados (com cópia juntada às fls. 253/264), o pagamento da PLR decorreu da prévia negociação entre a empresa e os empregados. Aduz ainda que na mencionada CCT estão estabelecidos todos os critérios necessários a tal finalidade, em claro atendimento ao disposto na Lei 10.101/2000.

Contudo, a cópia de Convenção Coletiva de Trabalho anexada demonstra que o pagamento a título de "participação dos empregados nos lucros ou resultados" foi efetuado sem qualquer critério dependente do trabalho, como programas de metas e resultados a serem cumpridos.

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 e gerentes ao período de 28/11/2005 a 31/01/2006.

Entretanto, observa-se que o PARÁGRAFO 4º. da Cláusula 35. 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 contrario, 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.

(...)"

Finalmente, tem-se que o termo de intimação citado, datado de 07/05/2009, encontra-se à e-fl. 46 e que a Convenção Coletiva de Trabalho apresentada destinada a comprovar a negociação encontra-se arquivada às e-fls. 186 a 198.

Feito tal resumo fático probatório, faço notar que, quanto à existência de vício e quanto à distinção entre vício formal e material, alinho-me aqui à corrente que os distingue baseado nas noções de norma introdutora e norma introduzida, de lição de Paulo de Barros Carvalho e muito bem resumida pela Conselheira Celia Maria de Souza Murphy, no âmbito do Acórdão 2101-002.191, de lavra da 1ª. Turma Ordinária da 1ª. Câmara da 2ª. Seção de Julgamento e datado de 15 de maio de 2013, *expressis verbis*:

"(...)

O tema dos vícios material e formal está intrinsecamente relacionado com o processo de positivação do direito.

Tomamos por premissa que o direito positivo é um sistema de normas, regidas por um princípio unitário, no qual normas jurídicas, seus elementos, relacionados entre si, são inseridas e excluídas a todo instante. As normas jurídicas são inseridas no sistema do direito positivo de acordo com regras que o próprio sistema produz. É uma norma que estipula qual é o órgão autorizado a inserir normas no sistema do direito positivo e qual o procedimento para que isso se faça.

Toda norma jurídica introduzida no sistema do direito positivo o é por meio de uma norma introdutora. As normas sempre andam aos pares: norma introdutora e norma introduzida, tal como leciona Paulo de Barros Carvalho.

A norma introdutora espelha o seu próprio processo de produção; a introduzida regula a uma conduta (que pode ser, inclusive, a produção de outra norma). Nesse sentido, seguindo os ensinamentos de Kelsen, são de direito formal as normas que cuidam da organização e do processo de produção de outras normas; de direito material são as normas que determinam o conteúdo desses atos, isto é, regulam o comportamento humano propriamente dito.

O lançamento, norma jurídica que é, não foge à regra: compõe-se de norma introdutora e norma introduzida. Na norma introdutora fica demonstrado o procedimento que o agente público, autorizado a inserir no ordenamento jurídico a norma individual e concreta que aplica a regra-matriz de incidência tributária, seguiu para produzi-la. A norma introduzida é a própria aplicação da regra-matriz. A primeira norma trata da forma; a segunda, da matéria.

No lançamento, a norma introdutora tem a ver com o procedimento ao qual alude o artigo 142 da Lei n.º 5.172, de

1966 (Código Tributário Nacional) e as normas de Direito Administrativo, que se completa com a norma introduzida, que efetivamente aplica a regra-matriz de incidência.

Feitas essas considerações, resta analisar em que ponto se identifica o vício do lançamento perpetrado no presente processo, se no processo de produção do ato administrativo do lançamento ou se na aplicação da regra-matriz de incidência tributária. Se na norma introdutora, trata-se de erro formal; se na norma introduzida, é erro material.

(...)

A regra-matriz de incidência, como ensina Paulo de Barros Carvalho, é norma jurídica em sentido estrito que institui o tributo, e compõe-se de antecedente e conseqüente. No antecedente, temos os critérios material, espacial e temporal. No conseqüente, os critérios pessoal (sujeitos ativo e passivo) e critério quantitativo (base de cálculo e alíquota).

(...)"

Feita tal digressão, passa-se à aplicação de tais considerações ao litígio em tela.

Acedo, inicialmente, integralmente à conclusão do Recorrido, no sentido de estar caracterizado vício ensejador de nulidade no lançamento efetuado (ainda que só esteja em litígio, aqui, a natureza de tal vício).

Explico. Entendo se estar diante de situação fática onde o Relatório de Ação Fiscal às e-fls. 35 a 38 optou por descrição bastante sucinta acerca do motivo do lançamento no que diz respeito ao levantamento de PLR, qual seja: o artigo 2º. da lei nº. 10.101, de 2000, 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, sendo que, no presente caso, a empresa fez os pagamentos ou créditos a seus empregados sem comprovar a realização desta negociação, após intimada para tal no curso da ação fiscal.

Não há, ali, na acusação da autoridade lançadora, note-se, detalhamento maior que permitisse concluir ter o Auditor analisado e rejeitado, por seu teor, a Convenção Coletiva de e-fls. 186 a 198 como forma de comprovação de negociação (tal como a DRJ o fez em sua fundamentação acima, de e-fls. 232 a 234), ou se, alternativamente, sequer analisou tal Convenção, sendo porém, note-se, ambas as hipóteses suportadas pela acusação genérica de não comprovação de existência de negociação mediante intimação.

Assim, indubitavelmente prejudicada a defesa do contribuinte já em sede impugnatória, a partir de tal ausência de maior aprofundamento na acusação acerca do que se quis dizer com "não-comprovação após intimação", caracterizada, assim, a existência de vício ensejador de nulidade no lançamento, consoante art. 59 do Decreto nº. 70.235, de 1972.

Todavia, acerca da natureza deste mesmo vício, tenho leitura diversa em relação ao recorrido ao notar, em especial:

a) a inexistência de qualquer dissonância entre a acusação fiscal genérica e o teor do voto condutor da autoridade de 1ª. instância, que, em meu entendimento, deve, inclusive, ser interpretado como um dos possíveis detalhamentos do raciocínio do auditor que levaria à rejeição da Convenção citada como elemento comprobatório da negociação e

b) que a violação que é apontada pelo Auditor (inexistência de evidência de negociação prévia), elemento aqui ensejador da subsunção à hipótese de incidência dos valores pagos a título de PLR, encontra-se perfeitamente caracterizada pelos elementos constantes dos autos (accedendo-se aqui à argumentação da autoridade de 1ª. instância), *in verbis*, novamente:

(...)

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 República 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 e gerentes ao período de 28/11/2005 a 31/01/2006.

Entretanto, observa-se que o PARÁGRAFO 4º. da Cláusula 35. 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 contrario, 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.

Destarte, diante de tais elementos e considerações, verifico inexistir qualquer vício no que diz respeito à norma introduzida através do lançamento, seja em seu critério material, espacial, temporal, pessoal e/ou quantitativo, ou seja, no motivo apontado pela fiscalização para o lançamento: a não comprovação de negociação prévia após intimação, no

curso da ação fiscal (o que, na forma acima, se evidencia a partir dos elementos constantes dos autos).

Entendo que o ocorreu, no presente caso, de forma nítida, foi uma demonstração por escrito totalmente insuficiente dos pressupostos de fato (que entendo como comprovados), que levaram o auditor a concluir pela violação à Lei nº. 10.101, de 2000, vício cerceador, sim, da defesa do contribuinte em sede impugnatória e assim, ensejador de nulidade, mas, note-se, estando o defeito aqui relatado em sede de norma introdutória, ou, caso se prefira assim estabelecer, na motivação do ato administrativo de lançamento.

A propósito, conforme já tive oportunidade de me manifestar em outros feitos, entendo ser de natureza formal o vício sempre que se puder estabelecer, com base no arcabouço probatório constante dos autos, a correspondência entre os fatos relatados (ainda que genericamente) e provados nos autos e a hipótese (regra-matriz) de incidência utilizada quando do lançamento, ou seja, sempre que se puder garantir a ocorrência do fato gerador na forma apontada pela autoridade fiscal, o que, se verifica no caso em questão.

Finalmente, quanto à tese de mudança de critério jurídico levantada em sede de contrarrazões, permanece nítida, em meu entendimento, que não há qualquer conflito entre o motivo (constante do Relatório Fiscal) e aquele sob a égide do qual se manteve o lançamento nas instâncias julgadoras, sendo este, repita-se um dos possíveis detalhamentos abarcados pela descrição genérica de "não comprovação mediante intimação da realização de negociação coletiva", no âmbito do programa de PLR em litígio. Ainda, quanto ao Acórdão CSRF trazido em sede de contrarrazões, note-se que se está ali a tratar de mudança de critério de apuração do lançamento primitivo, o que em nada contradiz o até aqui exposto, onde se reconheceu que tal violação de critério da regra matriz (que não ocorre no presente caso) ensejaria vício de natureza material.

Assim, diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional quanto à matéria, declarando-se como de natureza formal o vício existente no lançamento em questão, para o levantamento de PLR.

b) Quanto à incidência sobre a rubrica de vale alimentação:

Pelo que consta no processo quanto à sua tempestividade e às devidas apresentação de paradigma e indicação de divergência, o recurso atende a estes requisitos de admissibilidade.

Quanto ao primeiro Colegiado paradigmático, trata-se, em meu entendimento, de situação fática diversa, onde, note-se, não houve qualquer comprovação de adesão ao PAT. Caberia, assim, análise adicional, pelo Colegiado paradigmático, dos efeitos acerca da irregularidade apontada nos presentes autos, onde houve tão somente o vencimento da inscrição anteriormente existente e posterior re-inscrição, ou seja, com participação anterior no PAT documentada, sem que se possa precisar o resultado de tal análise pelo Colegiado paradigmático.

Já quanto ao segundo Colegiado paradigmático, em linha com a insurgência levantada em sede de contrarrazões, noto que as razões de decidir do Colegiado paradigmático envolvem considerações relacionadas à forma de pagamento do auxílio-alimentação em litígio (dependendo a incidência da descaracterização como pagamento "in natura"), considerações estas não realizadas pelo relatório fiscal e, assim, nem pelo recorrido.

Quanto a este segundo paradigma, explico adicionalmente. Note-se que não há, aqui, efetiva comprovação ou acusação de que os valores tenham sido disponibilizados em tickets, independentemente da regular inscrição ou não no PAT. O que há é um pagamento que, por ter sido feito à empresa Ticket S.A., pode-se supor ter sido em tickets e não "in natura" (apesar de, note-se, se fazer menção, ali, a despesas realizadas consoante notas fiscais e recibos), sem que haja, porém, nenhuma comprovação ou acusação neste sentido, conforme relatório fiscal à e-fl. 38, *verbis*:

(...) as contribuições foram apuradas com base nos valores pagos a título de alimentação aos segurados empregados, conforme despesas realizadas em pagamento de notas fiscais/ recibos , tendo como favorecida a empresa Ticket Serviços S.A., CNPJ 47.866.934/0001-74, lançadas a débito da conta de despesas 8.1.7.27.00.31.10 - DESPESAS DE PESSOAL - BENEFÍCIOS - PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO AO TRABALHADOR. Tais valores encontram-se individualizados nas Folhas de Pagamentos (evento 291 - Alimentação Empresa) apresentadas pela empresa em meio magnético (...)"

Assim, realizado o teste de aderência, dependeria a ocorrência de decisão divergente quanto à matéria litigada entre os Colegiados recorrido e paradigmático (não incidência vs. incidência), de tal incerta suposição, não se podendo caracterizar, em meu entendimento, assim, a existência de divergência interpretativa.

Assim, diante da situação fática sob análise, seria impossível dizer se concluiriam os Colegiados paradigmáticos pela incidência ou não das contribuições previdenciárias sobre a rubrica de auxílio alimentação e, destarte, voto por não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional quanto à matéria.

c) Conclusão

A partir do acima disposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso da Fazenda Nacional, exclusivamente quanto à matéria de vício material no levantamento de PLR, para, na parte conhecida, dar provimento ao Recurso, reconhecendo-se a natureza formal do vício existente no lançamento.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Heitor de Souza Lima Junior