



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.720020/2021-91
ACÓRDÃO	2401-012.114 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de janeiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BANCO ABC BRASIL S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

AUSÊNCIA DE NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. JURISPRUDÊNCIA PERSUASIVA. EFEITOS. CÓDIGO CIVIL. SÚMULA CARF Nº 169.

A mera invocação de julgados anteriores (precedentes persuasivos) não tem o condão de vincular o julgador administrativo, sendo admissível a adoção pela decisão recorrida de entendimento contrário sem demonstração da existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento. O art. 489, §1º, VI, da Lei nº 13.105, de 2015, não tem o condão de transmutar o *Civil Law* do Direito Brasileiro em um *Common Law*, devendo ser interpretado no sentido de versar sobre jurisprudência vinculante e precedentes vinculantes. O disposto no art. 24 do Decreto-lei nº 4.657, de 1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - LINDB), incluído pela Lei nº 13.655, de 2018, não se aplica ao processo administrativo fiscal.

CONTRIBUIÇÕES PARA TERCEIROS. LIMITE. INSUBSISTÊNCIA.

O artigo 4º da Lei nº 6.950, de 1981, que estabelecia limite para a base de cálculo das contribuições destinadas a outras entidades e fundos, foi integralmente revogado pelo artigo 3º do Decreto-Lei nº 2.318 de 1986.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS - PLR. NÃO OBSERVÂNCIA DO REGRAMENTO DA LEI Nº 10.101, DE 2000. EFEITOS.

A regra jurídica da alínea j do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, extrai seu fundamento de validade do art. 7º, XI, da Constituição, a determinar que a desvinculação da remuneração se dá “conforme definido em lei”, como estabelecido pelo Supremo Tribunal Federal ao fixar a tese de repercussão geral de que a natureza jurídica dos valores pagos a trabalhadores sob a forma de participação nos lucros para fins tributários

depende de regulamentação e decidir que, na medida em que a disciplina do direito à participação nos lucros somente se operou com a edição da Medida Provisória nº 794, de 1994, houve a incidência da respectiva contribuição previdenciária sobre os valores percebidos antes da entrada em vigor desse ato normativo (RE 569.441, Tema nº 344). Como decorrência lógica do raciocínio adotado no julgamento do RE 569.441, a inobservância da regulamentação enseja igualmente a incidência da respectiva contribuição.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS - PLR. ASSINATURA DO INSTRUMENTO COLETIVO APÓS O INÍCIO DO PERÍODO AQUISITIVO. IMPOSSIBILIDADE. PERÍODO ANTERIOR AO ADVENTO DO PARÁGRAFO 7º DO ART. 2º DA LEI Nº 10.101, DE 2000. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.

Antes da assinatura do acordo coletivo de trabalho ou da convenção coletiva de trabalho ou do acordo estabelecido por comissão paritária integrada por representante indicado pelo sindicato não há pactuação coletiva, não há regra de direito posta, mas negociação de regra ainda a ser fixada e a sofrer distorções pela pendência da negociação à luz do labor executado e dos lucros/prejuízos e resultados havidos durante o período aquisitivo já transcorrido, a violar a finalidade do instituto e a norma veiculada no § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000. O novel § 7º do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, não veicula norma interpretativa, eis que não há como se admitir a alteração retroativa da natureza jurídica dos valores pagos aos trabalhadores, uma vez já ocorridos os fatos geradores ao tempo em que havia mera expectativa de positivação da norma jurídica trabalhista coletiva autônoma. Para a expectativa de direito poder gerar efeitos jurídicos tributários (princípio da legalidade), é necessária a existência de disposição legal expressa, disposição esta que surge no ordenamento jurídico tão somente com a inclusão do § 7º no art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. VALOR MÍNIMO. PERÍODO ANTERIOR AO ADVENTO DO §7º DO ART. 2º DA LEI Nº 10.101, DE 2000.

A fixação de um valor mínimo em convenções coletivas de trabalho, independentemente de lucro ou de resultado nega o instituto da participação nos lucros ou resultados, havendo violação não apenas da Lei nº 10.101, de 2000, mas da própria norma Constitucional. Vinculando-se o pagamento à produção de lucro ou resultado, uma vez atingido tal lucro ou resultado pode-se, nesse caso, estipular valor mínimo desse lucro ou resultado a ser pago como participação e ao qual pode somar-se parcela

adicional por esforço adicional dos trabalhadores, segundo regras claras e objetivas firmadas coletivamente antes do início do período aquisitivo.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. RECEPÇÃO DE CONTRATO INDIVIDUAL DE METAS. NECESSIDADE DA TEMPESTIVIDADE. PERÍODO ANTERIOR AO ADVENTO DO §7º DO ART. 2º DA LEI Nº 10.101, DE 2000.

A recepção pela norma coletiva mediante invocação das metas anteriormente especificadas para cada trabalhador nos respectivos documentos apartados pode atribuir efeitos jurídicos às metas constantes dos contratos individuais de metas, mas desde que a norma coletiva seja posta antes do início do período aquisitivo.

GRATIFICAÇÃO PARA CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

O disposto no o art. 28, §9º, e, 7, da Lei nº 8.212, de 1991, não se aplica aos contribuintes individuais.

ALIMENTAÇÃO. CARTÕES ELETRÔNICOS DE ALIMENTAÇÃO.

A alimentação *in natura*, inclusive por meio de tíquetes ou congêneres, não se constitui em base de cálculo das contribuições previdenciárias e para terceiros.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do lançamento os valores relativos à alimentação concedida por meio de cartões eletrônicos. Votou pelas conclusões o conselheiro Matheus Soares Leite.

Assinado Digitalmente

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro - Relator

Assinado Digitalmente

Miriam Denise Xavier - Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros: José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Guilherme Paes de Barros Geraldi, Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Elisa Santos Coelho Sarto, Matheus Soares Leite e Miriam Denise Xavier.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 1755/1879) interposto em face de decisão (e-fls. 1684/1744) que julgou improcedente impugnação contra **Auto de Infração** (e-fls. 815/825) de Contribuições Previdenciárias da Empresa/Empregador, relativas ao Código de Receita 2141 - CP PATRONAL (infrações sobre: ALIMENTAÇÃO A EMPREGADOS, PLR DE DIRETORES EMPREGADOS - EM AÇÕES, PLR DE EMPREGADOS - EM ESPÉCIE e GRATIFICAÇÃO DE ADMINISTRADORES - EM AÇÕES) e ao Código de Receita 2158 - CP RISCOS AMBIENTAIS/APOSENTADORIA ESPECIAL (infrações: GILRAT SOBRE ALIMENTAÇÃO, GILRAT SOBRE PLR DE DIRETORES EMPREGADOS - EM AÇÕES e GILRAT SOBRE PLR DE EMPREGADOS - EM ESPÉCIE) e contra **Auto de Infração** (e-fls. 826/836) de Contribuições para os Terceiros FNDE (Código de Receita 2164) e INCRA (Código de Receita 2249), a envolver infrações SOBRE ALIMENTAÇÃO, PLR DE DIRETORES EMPREGADOS - EM AÇÕES e PLR DE EMPREGADOS - EM ESPÉCIE, ambos a versar sobre as competências 01/2016 a 12/2016, cientificados em 22/01/2021 (e-fls. 1010/1015). O Relatório Fiscal consta das e-fls.837/907, transcrevo:

3.1 Constituem fatos geradores das contribuições ora lançadas as seguintes remunerações, sobre as quais não foram recolhidas as devidas contribuições sociais:

- a) pagas aos segurados empregados a propósito de “Participação nos Lucros ou Resultados”, em espécie e por meio de ações, em desacordo com a legislação específica;
- b) pagas aos segurados contribuintes individuais a título de “Gratificação”, por meio de ações, e
- c) pagas aos segurados empregados correspondentes a benefícios relativos à alimentação, sob a forma de Auxílio Refeição e de Auxílio Cesta Alimentação, concedidos por meio de cartões eletrônicos (Cartão Refeição e Cartão Alimentação).

(...)

4. Da Participação nos Lucros ou Resultados dos Empregados

(...)

4.14 Foram encontrados na contabilidade da empresa em epígrafe (contas nº 89700000000001 – PLR, 89710200000028 – PLR Adicional, 89710200000087 - PLR Benefícios em Ações - 1 Sem 2013, 89710200000095 - PLR Benefícios em Ações - 2 Sem 2013, etc.), bem como em suas folhas de pagamento (rubricas 0472 – PLR Adicional, 0515 – Antecipação PLR Adicional, 0527 – PLR Sindical e 0528 – PLR Programa Próprio), pagamentos de verbas a título de PLR aos seus empregados.

4.15 Esses pagamentos, cujos montantes por beneficiário e rubrica são apontados na planilha de PLR apresentada pelo contribuinte em meio eletrônico em

24/08/2020, foram realizados com base nos subsequentes instrumentos de negociação, conforme informações prestadas pela empresa:

a) Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2015, datada de 03/11/2015, celebrada entre, de um lado, a CONTRAF - Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro e outras entidades e, de outro lado, a Federação Nacional dos Bancos - FENABAN e outras entidades;

b) Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos – Exercícios 2016 e 2017, datada de 13/10/2016, celebrada entre, de um lado, a CONTRAF - Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro e outras entidades e, de outro lado, a Federação Nacional dos Bancos - FENABAN e outras entidades;

c) Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2015, datada de 03/11/2015, celebrada entre, de um lado, a Federação dos Empregados em Estabelecimentos Bancários dos Estados de São Paulo e Mato Grosso do Sul e outras entidades e, de outro lado, a Federação Nacional dos Bancos e outra entidade;

d) Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos – Exercícios 2016 e 2017, datada de 13/10/2016, celebrada entre, de um lado, a Federação dos Empregados em Estabelecimentos Bancários dos Estados de São Paulo e Mato Grosso do Sul e outras entidades e, de outro lado, a Federação Nacional dos Bancos e outra entidade;

e) Acordo Coletivo de Trabalho Programa Próprio de Participações nos Lucros e Resultados Exercício de 2015, datada de 28/08/2015;

f) Acordo Coletivo de Trabalho Programa Próprio de Participação nos Lucros e Resultados Exercício de 2016/2017, datado de 16/12/2016 e g) 1º Termo Aditivo ao Acordo Coletivo de Trabalho Programa Próprio de Participação nos Lucros e Resultados Exercício de 2016/2017, datado 14 de dezembro de 2017.

(...)

4.22 No caso em tela, verifica-se que todas as Convenções Coletivas de Trabalho que tratam da PLR (doravante denominadas Convenções Coletivas de PLR, Convenções Coletivas ou simplesmente CCT), arroladas nas alíneas “a” a “d” do item 4.15, possuem vigência retroativa e que, portanto, não foram elaboradas antes do início do período a que se referem os lucros ou resultados, como exige a lei.

4.23 A cláusula que dispõe sobre a vigência dessas Convenções Coletivas assim dispõe:

»- **Convenções Coletivas celebradas em 03/11/2015** (com redação idêntica)

Cláusula 5ª - VIGÊNCIA

A presente Convenção Coletiva de Trabalho terá a duração de 1 (um) ano, de 01 de setembro de 2015 a 31 de agosto de 2016.

»- **Convenções Coletivas celebradas em 13/10/2016** (com redação idêntica)

Cláusula 7ª - VIGÊNCIA

A vigência da presente Convenção Coletiva de Trabalho terá a duração de 2 (dois) anos, entre 1º de setembro de 2016 e 31 de agosto de 2018.

4.24 Por sua vez, o preâmbulo dessas mesmas CCT, assim estabelecem:

»- **Convenções Coletivas celebradas em 03/11/2015** (redação idêntica)

(..) firmam a presente CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO para estabelecer a PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS, doravante designada “PLR”, relativa ao exercício de 2015, nos seguintes termos: (...)

»- **Convenções Coletivas celebradas em 13/10/2016** (redação idêntica)

(..) firmam a presente CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO para estabelecer a PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS, doravante designada “PLR”, relativa aos exercícios de 2016 e de 2017, nos seguintes termos: (...)

4.25 Observa-se que há um paradoxo entre o preâmbulo das CCT e suas cláusulas que tratam da vigência das mesmas. O que importa no entanto, é que, de fato, as Convenções Coletivas que tratam da PLR relativa ao exercício de 2015 só foram assinadas em 03/11/2015 e as que tratam da PLR relativa ao exercício de 2016 só foram assinadas em 13/10/2016, ou seja, todas foram celebradas no último trimestre do ano base a que se referem.

(...)

4.27 O mesmo raciocínio vale para os Acordos Coletivos de Trabalho dos Programas Próprios de Participação nos Lucros e Resultados (doravante denominados de Acordos Coletivos de PLR, Acordos Coletivos ou simplesmente ACT) celebrados em 28/08/2015 e 16/12/2016. O início de validade de tais Acordos Coletivos e o consequente conhecimento das regras por parte dos empregados só ocorreram quando já transcorrido mais da metade do ano em 2015 e já quase findo o ano de 2016.

(...)

4.37 Destarte, os pagamentos a título de PLR realizados por intermédio dos instrumentos arrolados no item 4.15, que por sua vez não atendem à exigência legal de prévia negociação entre as partes, foram considerados como integrantes do salário de contribuição por terem sido efetuados em desacordo com a lei específica.

(...)

4.41 Iniciando nossa análise pelas Convenções Coletivas de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos, de 03/11/2015 e de 13/10/2016 (...)

4.42 Por sua vez, para os mesmos períodos abrangidos pelas Convenções Coletivas, temos a vigência de Acordos Coletivos de Trabalho do Programa Próprio de Participação nos Lucros e Resultados (...)

4.43 Da leitura dos dispositivos transcritos acima, resta evidente que os valores pagos com base nos Acordos Coletivos de Trabalho dos Programas Próprios de PLR não são compensados com os valores estabelecidos nas Convenções Coletivas relativas à PLR, e, ainda que o fossem, só o seriam parcialmente, uma vez que há uma parcela de valor fixo não-compensável prevista nas próprias Convenções Coletivas de Trabalho que tratam da PLR.

(...) conforme esclarecimento prestado pela empresa, os valores de PLR pagos com base nas Convenções Coletivas não foram compensados com quaisquer outros instrumentos.

4.46 Claro está, portanto, que a empresa utiliza dois instrumentos contemplando os mesmos empregados, Convenção Coletiva e Acordo Coletivo. Todavia, sabe-se que somente uma das formas especificadas deve ser escolhida em comum acordo. Ou se distribui lucros/resultados por intermédio de um Plano Próprio pactuado entre comissão de empregados e empresa ou através de Convenção Coletiva ou através de Acordo Coletivo. Havendo pagamentos de PLR com base em instrumentos distintos, referentes aos mesmo período, deve haver compensação entre eles.

(...)

4.52 Em face da similaridade dos textos das Convenções Coletivas de PLR relativas aos exercícios de 2015 e 2016, datadas respectivamente de 03/11/2015 e 13/10/2016, transcrevemos (...)

4.53 Da leitura dos dispositivos da CCT transcritos acima, verifica-se que o pagamento da PLR é composto de duas parcelas (parcela referente à Regra Básica e parcela referente ao Adicional), as quais devem ser pagas até 01/03/2016. Há ainda a previsão de pagamento de antecipação da PLR, que também é composto de duas parcelas (antecipação da Regra Básica e antecipação do Adicional), que deverão ser pagas em até 10 (dez) dias da assinatura da presente Convenção, ou seja, até 13/11/2015.

4.54 Tanto na Regra Básica da PLR quanto na Regra Básica da Antecipação da PLR, é estipulado o pagamento de um valor fixo de R\$ 2.021,79 e R\$ 1.213,07, respectivamente. Sendo assim, sempre o empregado receberá uma quantia referente à PLR prevista na CCT de PLR.

(...)

4.58 Ademais, verifica-se que o único critério adotado por tais Convenções Coletivas de PLR é a admissão do empregado antes do início do ano base a que se refere o pagamento da PLR (ou no decorrer deste) e/ou estar em efetivo exercício ao término desse mesmo ano.

(...)

4.61 Em continuidade, trataremos das disposições dos Acordos Coletivos de PLR arrolados no item 4.15.

4.62 No corpo dos Acordos Coletivos de Trabalho do Programa Próprio de Participação nos Lucros e Resultados não existe uma regra sequer quanto à fixação dos direitos dos empregados, tanto quanto à índices de lucros, quanto a metas individuais, ou outros. Não há menção de como o empregado seria aferido para o eventual recebimento da PLR.

4.63 Com relação ao contrato de metas os Acordos Coletivos de Trabalho do Programa Próprio de Participação nos Lucros e Resultados são bem similares, trataremos como exemplo (...)

4.64 Observa-se que a única regra clara constante dos Acordos Coletivos em tela é a obrigatoriedade de negociação individual de cada empregado com sua chefia, de maneira bilateral, sem a participação do sindicato, até mesmo porque os acordos são celebrados muito posteriormente aos contratos de metas. Lembrando que são duas negociações individuais por ano (contratos de metas), no início de cada semestre.

4.65 Ademais, os Acordos Coletivos mencionam metas quantitativas e qualitativas sem defini-las. E em relação à ponderação dessas metas dentro dos contratos de metas individuais, os programas se limitam a dizer que podem variar dentro das especificidades de cada área.

4.66 Em relação ao aferimento das metas, os acordos rezam que as metas quantitativas poderão receber o percentual máximo de atingimento de até 130% e as metas qualitativas poderão receber o percentual máximo de atingimento de até 100%. Entretanto, novamente sem mencionar em que casos as mesmas poderão, ou não, atingir esses percentuais. Novamente somos remetidos para as negociações individuais, as quais não estão entre as possibilidades contempladas pela Lei nº 10.101/2000.

(...)

4.71 Além disso, os Acordos Coletivos de Trabalho do Programa Próprio de Participação nos Lucros e Resultados estabelecem que, independentemente do cargo ocupado pelo empregado e ainda que o percentual de atingimento de metas por este obtido seja zero, é assegurado um valor fixo mínimo de PLR, o que corrobora o fato de não existir qualquer nexos entre os valores ganhos pelos empregados a título de PLR e os lucros ou resultados da empresa. (...)

(...) preocupação do legislador em não permitir que a PLR fosse utilizada em substituição de parcela salarial, o que não foi respeitado pelo banco, como será elucidado.

4.76 Do exame das folhas de pagamento, há diversos casos em que a verba paga a título de PLR aos empregados, excede em diversas vezes o valor do salário mensal do próprio empregado, como pode ser observado, no Demonstrativo – PLR x Salário-Paradigma. Há situações, por exemplo, em que o valor da PLR excede em mais de vinte vezes o salário do funcionário.

(...)

4.78 É possível notar a existência de diferentes "castas" de empregados no que tange ao recebimento da PLR devido a uma grande diferença de valores recebidos.

4.79 Em relação aos pagamentos ocorridos durante o ano de 2016, verifica-se que a porcentagem de PLR em relação ao salário-paradigma mensal vai de 1% a 3.870%.

4.80 Há que se observar ainda o montante altíssimo pago a determinados beneficiários. Há diversos casos em que os valores apontam a mais de 2000% de seus salários mensais, apesar de já termos visto que a PLR não deve substituir ou complementar a remuneração dos empregados.

4.81 Nítidos aqui o caráter retributivo e a substituição de parcela salarial, devido à existência de pagamentos de PLR em valores bastante elevados em relação à remuneração mensal percebida, sem a incidência de contribuições previdenciárias. É evidente que tais pessoas não estão prestando serviços por conta do salário "oficial" que recebem e sim pelos valores exorbitantes disfarçados de participação nos lucros ou resultados.

4.82 Além disso, vimos que muitos empregados receberam valor superior à sua remuneração anual, na forma de PLR, sem incidência de contribuição social alguma.

(...) pagamentos de PLR por meio da entrega de ações aos administradores, conforme informação prestada pela empresa, ocorreram com base no Plano de Remuneração de Administradores do Banco ABC Brasil S.A., (de agora em diante denominado também de Plano de Administradores ou simplesmente de Plano), datado de 28/08/2012, o qual estabelece (...)

4.90 A empresa foi intimada a esclarecer se efetuou o pagamento em dinheiro equivalente ao valor dos dividendos e dos juros sobre capital próprio, relativos ao período de diferimento, consoante disposto na cláusula 4.3.3.5. do Plano de Remuneração de Administradores do Banco. Em 29/10/2019, a empresa informou que não foram pagos dividendos e em 30/06/2020 informou que foram pagos os valores correspondentes aos juros sobre o capital próprio (JCP). Os valores de JCP foram pagos em espécie, a título de PLR, conforme previsto no Plano de

Remuneração de Administradores, tendo sido registrados na rubrica 0528 – PLR Programa Próprio - da folha de pagamento e, portanto, já estão contemplados juntamente com os demais valores de PLR pagos em espécie aos empregados, no Demonstrativo – PLR Paga em Espécie – Empregados.

4.91 Da leitura dos dispositivos do Plano e de seu aditamento, percebe-se claramente que se tratam de documentos elaborados unilateralmente e exclusivamente pela empresa, sem qualquer participação dos empregados nem do sindicato da categoria dos mesmos e tampouco o instrumento foi devidamente registrado e arquivado na competente entidade sindical como exige a lei. Além disso, não consta qualquer assinatura ou qualificação/identificação do instrumento, não sendo possível, portanto, comprovar sequer que foi celebrado de fato e quem foram as partes e seus representantes legais. (...)

4.94 No caso em tela, o Plano em questão não é válido e portanto, não pode ser considerado, porquanto não restou comprovada a participação efetiva dos empregados (ainda que por meio de representantes) em sua elaboração nem houve a obrigatória participação do sindicato na elaboração do mesmo, em afronta direta à exigência legal. Tampouco houve comprovação de seu registro e arquivamento na competente entidade sindical, como estabelecido no art. 2º, em seu § 2º, da Lei nº 10.101/2000.

(...)

4.97 E quanto à necessidade do instrumento que trata de PLR ser arquivado na entidade sindical, também já se pronunciou o CARF a respeito. (...)

(...) as regras do Plano só são extensíveis aos diretores estatutários (empregados ou não) e membros do Conselho de Administração (CA). Na prática, verificamos que só o Vice-Presidente do CA e diretores estatutários (empregados e não empregados) foram beneficiados com os pagamentos de PLR em espécie e em ações previstos no Plano.

4.100 Por sua vez, a cláusula 4.3.1.1. do Plano de Administradores assim dispõe:

4.3.1.1. A Remuneração Variável compreende os valores fixados e pagos com base no Plano de Participação nos Lucros e Resultados ("PLR"). Este Plano é parte integrante do PLR.

4.101 Ora, não basta a mera menção no documento de que ele “é parte integrante do PLR” se de fato ele não o é, pelos motivos já expostos. É muito importante ressaltar que nenhuma das Convenções Coletivas que tratam da PLR nem no Acordo Coletivo de Trabalho Programa Próprio de PLR datado de 28/08/2015, sequer há previsão de pagamento de PLR por meio da entrega de ações.

4.102 O único instrumento coletivo que menciona a possibilidade do pagamento da PLR ser por meio de ações é o Acordo Coletivo de Trabalho Programa Próprio de Participação nos Lucros e Resultados Exercício de 2016/2017, datado de

16/12/2016, instrumento que não pode ser aceito em razão de estar eivado de vícios já comentados nesse Relatório Fiscal e, principalmente, por ter sido elaborado já quase findo completamente o período de apuração a que se refere. (...)

4.103 E mais, na prática, verificou-se que, dentre todos os empregados da empresa, apenas os diretores estatutários empregados fizeram jus ao recebimento da PLR por meio de ações.

(...)

5. Das Gratificações dos Administradores

5.3 Denota-se que a legislação previdenciária ao definir a base de cálculo das contribuições devidas à Seguridade Social, utilizou, para definir o conceito de salário de contribuição para o contribuinte individual, um critério amplo, pois entendeu como remuneração todos os rendimentos pagos destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma.

5.4 Verificou-se que a empresa efetuou pagamentos por meio da entrega de ações, a título de gratificação, a administradores (segurados contribuintes individuais).

5.5 Dessa forma, estando contido no conceito de remuneração paga a qualquer título, o pagamento de gratificação é, portanto, parte integrante do salário de contribuição, o que não foi considerado pela empresa com relação aos pagamentos de gratificação, realizados por meio da entrega de ações em 02/2016, aos Srs. Anis Chacur Neto e Tito Enrique da Silva Neto.

Na impugnação (e-fls. 1020/1121), foram abordados os seguintes tópicos:

- (a) Nulidade do Auto de Infração - AI de Contribuições para Terceiros.
- (b) Participação nos Lucros e Resultados.
- (c) Gratificações pagas aos administradores.
- (d) Fornecimento de Alimentação.

Posteriormente, a recorrente apresentou complemento à impugnação (e-fls. 1548/1552), reiterando argumentos e carreando aos autos documentos.

A seguir, transcrevo do Acórdão de Impugnação (e-fls. 1684/1744):

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

LANÇAMENTO. FATO GERADOR. LEGISLAÇÃO. APLICAÇÃO.

O lançamento reporta-se à data da ocorrência dos fatos geradores da obrigação e rege-se pela legislação então vigente, nos termos do artigo 144 do Código Tributário Nacional (CTN).

ACRÉSCIMOS LEGAIS. MULTA DE OFÍCIO. JUROS. PREVISÃO EM LEGISLAÇÃO. EXCLUSÃO DO VALOR. IMPOSSIBILIDADE.

No lançamento do crédito tributário, é correta a incidência da multa de ofício de 75% sobre o valor das contribuições apuradas, capitulada no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, ao qual remete o artigo 35-A da Lei nº 8.212/1991, incluído pela Medida Provisória nº 449/2008, bem como a aplicação de juros moratórios, previstos na legislação, não podendo ser excluídos do lançamento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS PAGA A EMPREGADOS EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA.

A parcela recebida pelo segurado empregado a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada em desacordo com lei específica, integra o salário-de-contribuição.

PLR. METAS PACTUADAS PREVIAMENTE E FORMALMENTE. INEXISTÊNCIA. A Lei nº 10.101/00 exige que existam mecanismos de aferição e de acompanhamento de forma que os empregados sejam estimulados a melhorar a produtividade e buscar os cumprimentos das metas que devem ser pactuadas previamente e formalmente.

PLR. ANTECIPAÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPENSAÇÃO. Descumprido o pacto celebrado nos termos da Lei nº 10.101/00, tem-se por violada a própria lei, pois esta condiciona a não incidência à negociação nos seus exatos termos e, consequentemente, ao cumprimento do quanto pactuado.

PLR. OBEDIÊNCIA A LEI 10.101/2000. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS. INEXISTÊNCIA.

A Lei nº 10.101/00 exige que os instrumentos decorrentes da negociação de participação nos lucros ou resultados ostentem regras claras e objetivas, com especificação expressa de quais as metas a serem atingidas pelos empregados da empresa.

PLR. VALOR FIXO PAGO DESVINCULADO DO ALCANCE DE METAS OU RESULTADOS. IRREGULARIDADE. INCLUSÃO NO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

A previsão de pagamento de um valor fixo desvinculado ao alcance de qualquer meta ou resultado para o recebimento da PLR, caracteriza parcela remuneratória, integrando a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. GRATIFICAÇÕES. INEXISTÊNCIA PAGAMENTOS EVENTUAIS.

A previsão isentiva no art. 28, § 9º, “e”, 7, da Lei nº 8.212/91 não alcança pagamentos previamente pactuados, combinados ou prometidos. Eventual é aquilo que é acidental, aleatório, inesperado, imprevisto, ocasional, contingente, fortuito e casual.

AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA.

Para que o auxílio alimentação das empresas não sofra a incidência de contribuições previdenciárias, conforme a legislação vigente à época dos fatos geradores, é necessário que o mesmo seja fornecido “in natura”. O auxílio alimentação fornecido pelo empregador em espécie, ou mediante cartões até 10/11/2017, integra o salário-de-contribuição.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO.

A empresa é obrigada a recolher, nos prazos definidos em lei, as contribuições previdenciárias a seu cargo, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados e contribuintes individuais a seu serviço.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS INTEGRANTES.

Entende-se por salário de contribuição a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma.

Somente as exclusões arroladas exaustivamente no parágrafo 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991 não integram o salário-de-contribuição.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

CONTRIBUIÇÃO PARA TERCEIROS. LIMITE PREVISTO NO ART. 4º DA LEI Nº 6.950/1981. INAPLICABILIDADE.

O artigo 4º da Lei nº 6.950/1981, que estabelecia limite para a base de cálculo das contribuições destinadas a outras entidades e fundos (terceiros), foi integralmente revogado pelo artigo 3º do Decreto-Lei nº 2.318/86. Os parágrafos constituem, na técnica legislativa, uma disposição acessória com a finalidade apenas de explicar ou excepcionar a disposição principal contida no caput. Não é possível subsistir em vigor o parágrafo estando revogado o artigo correspondente.

CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS. OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO. LANÇAMENTO.

A empresa é obrigada a recolher, nos prazos definidos em lei, as contribuições devidas a terceiros, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados a seu serviço.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O Acórdão foi cientificado em 01/06/2021 (e-fls. 1746/1752) e o recurso voluntário (e-fls. 1755/1879) interposto em 29/06/2021 (e-fls. 1753/1754), em síntese, alegando:

(a) Tempestividade. Intimada em 01/06/2021, o recurso é tempestivo.

- (b) Nulidades do Acórdão. A decisão recorrida deixou de apreciar os fundamentos normativos apresentados na impugnação, em especial o art. 4º do Decreto nº 05/91 e os arts. 8º e 10 da Portaria nº 03/02, a permitir convênio com entidades fornecedoras de alimentação coletiva, inclusive mediante cartões eletrônicos ou impressos. Logo, houve preterição do direito de defesa, vício insanável. Além disso, a decisão recorrida é nula por não apreciar os precedentes que convalidam o direito do recorrente, não podendo a decisão administrativa deixar de seguir jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção ou superação do entendimento aduzido (Lei nº 13.105/2015, arts. 489, §1º, VI, 926 e 927, III). A motivação de os precedentes não serem vinculantes não afastar os precedentes invocados, havendo desrespeito ao devido processo legal, ao sistema de precedentes e à segurança jurídica, bem como ao dever de os atos administrativos serem motivados (Decreto nº 70.235/72, arts. 50, I, §1º, e 59, II; Lei nº 9.784/99, art. 2º; e Lei nº 13.105/2015, art. 489, II), ainda mais em face do art. 24 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - LINDB.
- (c) Nulidade do Auto de Infração - AI de Contribuições para Terceiros. O art. 4º da Lei nº 6.950/1981 subsiste a impor o limite máximo do salário-de-contribuição de 20 salários-mínimos para as contribuições destinadas a terceiros, havendo revogação apenas em relação às contribuições previdenciárias devidas pelo empregador, conforme jurisprudência.
- (d) Participação nos Lucros e Resultados. ***Vigência retroativa dos Acordos e Convenções Coletivos de Trabalho***. A data de assinatura das normas coletivas de trabalho não invalida a legitimidade do ato, uma vez que é mera formalização a refletir negociações anteriores documentadas inclusive por notícias publicadas e a revelar o início das tratativas muito antes das datas de assinatura, bem como antes da data do respectivo início de exercício, havendo até mesmo paralizações e greves cujas pautas também diziam respeito à definição de metas e à participação nos lucros ou resultados. Além disso, não se pode exigir conduta diversa, pois a recorrente não tem ingerência sobre a negociação das convenções coletivas e é praxe do setor assinar acordos coletivos apenas no 2º semestre de cada ano, devendo a Lei nº 10.101/00 ser considerada diante da realidade, marcada pela demora e complexidade das negociações. A decisão recorrida inclusive reconhece a existência de elementos a demonstrar o conhecimento prévio pelos empregados. Os próprios Acordos fazem referência ao complexo processo de negociações, bem como ao fato de os empregados já terem conhecimento de suas respectivas metas, por participarem de sua elaboração, inclusive conforme Contrato de Metas a envolver empregado e respectiva chefia. Observe-se ainda a semelhança ou identidade dos critérios e condições dos instrumentos de PLR, a revelar seu

anterior conhecimento. De qualquer forma, a Lei 10.101/00 exige um procedimento de prévia pactuação, mas não de prévia assinatura, devendo a negociação anteceder ao pagamento (jurisprudência), o que foi observado pela recorrente. Não cabe ao fisco atribuir prazo temporal não exigido pela lei, devendo nesse cenário ser considerada a inclusão do §7º ao art.º 2º da Lei nº 10.101/00. **Pagamentos simultâneos a decorrer de mais de um instrumento e inexistência de compensação.** Não há vedação legal expressa para pagamentos com base em acordo e também em convenção coletivos de trabalho, não sendo obrigatória a compensação prevista no §3º do art. 3º da Lei nº 10.101/00, entendimentos respaldados pela jurisprudência e pela inclusão do interpretativo §5º no art. 2º da Lei nº 10.101/00, sendo equivocada a aplicação da teoria do conglobamento e o art. 620 da CLT. **Ausência de caráter substantivo/complementar de remuneração.** Não admitir que a PLR supere o valor do salário pago nega o direito constitucional à percepção de PLR aos profissionais do mercado financeiro, eis que são expressivos os valores atingidos pelas instituições financeiras a serem partilhados. Além disso, não há nos autos prova de que os pagamentos tivessem objetivo de substituir ou complementar a remuneração devida e nem de que os salários seriam inferiores aos de mercado ou irrisórios, sendo da fiscalização o ônus probatório. Legislação e jurisprudência não limitam o valor máximo a ser pago a título de PLR. Mera presunção não pode afastar o fixado nos instrumentos de PLR, sendo os valores pagos em razão dos esforços e responsabilidades pessoais dos empregados a recebê-los, de modo a aumentar a produtividade e compartilhar a riqueza gerada pela empresa. **Possibilidade de valor mínimo.** A lei não impede que resultados financeiros modestos justifiquem o pagamento de PLR, sendo ao pagamento mínimo objeto da negociação e não competindo à autoridade fiscal o exame de mérito da pertinência dos critérios e condições pactuadas e nem a adoção de interpretação teleológica da norma para supostamente avaliar se a fixação de valor fixo para uma das parcelas incentivaria ou não a produtividade ou integração entre capital e trabalho. De qualquer forma, no máximo, há mera presunção, sem qualquer demonstração, tendo a recorrente sempre auferido lucros expressivos, estando o valor fixo mínimo intrinsecamente correlacionado ao cumprimento de metas e resultados, mesmo que globais, entendimento este respaldado por julgamento efetuado em face da recorrente para o período de 2013 a 2014 (Acórdão nº 2202-005.192). **Existência de critérios nas Convenções Coletivas** (fl. 28 do Relatório Fiscal). As CCTs dos exercícios de 2015 e 2016/2017, fls. 462/497, estabelecem os montantes a serem distribuídos aos trabalhadores, a título de PLR, com base no resultado alcançado pelo banco no período, o qual é determinado por meio de índices de lucratividade, observando a Lei nº 10.101/00. A própria decisão

recorrida destaca que “nos acordos coletivos constam metas quantitativas e qualitativas”. A apenas seguiu-se entendimento validado pelo CARF em face da recorrente (Acórdão nº 2201-003.550, processo nº 16327.721115/2017-45), bem como por sua jurisprudência. **Existência de Metas/Regras Claras e Objetivas no Acordos Coletivos** (fls. 498/532). A suposta ausência de regras claras e objetivas dos ACTs decorre da negociação dos empregados com seus respectivos superiores e consignação em instrumentos apartados/individuais, com base nas coordenadas estabelecidas nos ACTs, tendo os trabalhadores amplo conhecimento das metas global e individual, esta inclusive por ter sido negociada pelo próprio empregado. A celebração foi precedida da formação de comissão de negociação eleita pelos empregados, comprovando, que, desde então, se estabeleceram as tratativas acerca das metas e do sistema de avaliação, que se estenderam ao longo do ano, demonstrando o prévio conhecimento de seu teor. Não se imputou a falta de acesso a essas informações ou de não terem sido efetivamente representados, logo, por estarem cientes, não há que se falar em ausência dessas regras nos instrumentos, além de não haver alteração significativa das regras ao longo dos anos. A própria fiscalização reconhece o conhecimento prévio das metas gerais e individuais, já que afirma que estas foram negociadas pelos empregados por meio dos contratos de metas no início de cada semestre. O mesmo contrato de Metas é aprovado há anos como meio hábil para aferição do PLR, não havendo espaço para dúvidas quanto à clareza e objetividade do plano de metas. Não cabe conjectura, como faz a decisão recorrida, que mudanças poderiam ser introduzidas e que não se poderia prever se as condições anteriormente estabelecidas seriam ou não mantidas, pois tais conjecturas são dotadas de subjetivismo e definições incertas, não cabendo ao julgador estabelecer premissas indefinidas. É certo que não houve alteração, sendo incontestável a presença de clareza e objetividade do plano de metas e o conhecimento prévio, reforçado pelos Comunicados Gerais enviados aos empregados. Não há proibição legal para a especificação mais detalhada das regras e metas por meio de ato próprio, como o correu nos contratos de metas estabelecidos individualmente entre empregado e superior, havendo avaliação a partir de critérios objetivos e subjetivos componentes da respectiva meta. Os requisitos de clareza e a objetividade não se destinam ao Fisco, mas ao Banco e seus empregados, sendo atendidos pela celebração dos Acordos, não tendo o Fisco poder ou competência para avaliar tais requisitos. O §6º do art. 2º da Lei nº 10.101/00 foi acrescido para esclarecer que as metas se destinam às partes e não ao interesse da fiscalização tributária, posição já defendida pela jurisprudência e a revelar a ausência de inovação de critério jurídico. Há pelo menos 27 anos são estabelecidos acordos de PLR e, ao invés de se assegurar a

eficácia do direito social, são efetivadas sucessivas autuações, ano após ano, contra diversas empresas do setor, ao invés de se respeitar as manifestações das partes envolvidas nas negociações feitas em conformidade com a lei. **Plano de Remuneração de Administradores.** O Plano de Remuneração de Administradores do Banco ABC Brasil S.A. e seu respectivo Termo de Aditamento e Consolidação ao Plano de Remuneração de Administradores ("Plano"), colacionados às fls. 538/561, são partes integrantes dos programas de PLR da recorrente, conforme Cláusula 4.3.1.1 do respectivo instrumento. A entrega de ações (remuneração variável) não se trata de instrumento autônomo, distinto e independente de regulamentação da participação nos lucros ou resultados. A análise conjunta dos documentos revela a existência de regras claras e objetivas no programa de PLR, como também são específicas e individualizadas, tendo cada administrador assinado um respectivo instrumento de "Remuneração Variável de Administradores – Contrato Bilateral", fls. 562 e seguintes. Isso porque, conforme acordo assinado entre Confederação, Federação, Sindicatos e a recorrente, as partes negociantes convencionaram estabelecer "programas próprios" anexos às regras pertinentes aos direitos substantivos e as regras adjetivas e o Plano em comento, relativo aos administradores, é um desses exemplos. Logo, não há que se falar em subsistência autônoma, mas de programa de metas integrantes dos Acordos Coletivos. Não prospera a alegação de falta de prova da efetiva negociação dos supostos programas próprios com as entidades sindicais, pois são anexos dos ACTs, tendo sua negociação integrado a desses acordos. Conforme consta da própria redação do instrumento, o Plano foi instituído em atenção à Resolução nº 3.921, de 25/11/210, do Conselho Monetário Nacional, que determina que parcela da remuneração variável dos administradores (no caso, empregados equiparados) deve ser diferida para pagamentos futuros. Pelo acordo levado à apreciação dos Sindicatos, é possível o pagamento em ações a depender do cargo do empregado, bem como a possibilidade de o pagamento ocorrer de forma diferida, sendo mera participação nos lucros diferida ao logo de 3 anos subsequentes ao ano-base, de acordo com determinações e práticas do mercado financeiro. Ao invés de buscar a verdade material, diante da dúvida de os empregados terem participado ou não da elaboração do Plano, a decisão recorrida valeu-se de elementos indefinidos e incertos para julgar a impugnação improcedente, merecendo ser reformada.

- (e) Gratificações pagas aos administradores. Não há incidência de contribuição sobre gratificações (entrega de ações) eventuais pagas a administradores (Lei nº 8.212/91, art. 28, §9º, e, 7; e jurisprudência). Efetuou-se um pagamento apenas aos Srs. Anis e Tito, não tendo a fiscalização indicado política ou

instrumento formalizado a determinar o pagamento das gratificações, de modo a indicar a não eventualidade.

- (d) Fornecimento de Alimentação. Os valores pagos a título de Vale Refeição (“VR”), Vale Alimentação (“VA”) e Cesta Alimentação (“CA”) no âmbito do PAT (inscrito desde 18/08/2008 até a presente data de interposição do recurso) não constituem base de cálculo por se tratarem de pagamento “in natura”, ainda que pagos mediante “Cartões Alimentação” e “Cartão Refeição”, tendo a recorrente celebrado Contrato de Prestação de Serviços e Emissão e Gestão dos cartões Alelo Alimentação e Refeição da Companhia Brasileira de Soluções e Serviços, especificamente de cartão do tipo “refeição”. A jurisprudência reconhece que o pagamento em moeda não afeta a natureza não salarial do benefício, tendo natureza indenizatória e ausente a retributividade por se tratar de pagamento para o trabalho fixado em convenção coletiva. A Receita Federal alterou seu entendimento acerca da incidência das contribuições sobre o auxílio-alimentação pago em tickets ou cartões. Logo, há ofensa aos arts. 144 e 146 do CTN, aos princípios da segurança jurídica, da legalidade estrita, da impessoalidade e eficiência da Administração Pública e ao art. 24 da LINDB ao se aplicar o novo entendimento retroativamente. De qualquer forma, ao cumprir as normas vigentes ao tempo do fornecimento da alimentação, deve ser reconhecida ao menos a impossibilidade de imposição de penalidade, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo, tal como determina o art. 100, I e III, do CTN.

Em 22/03/2022, (e-fls. 1958/1959), a recorrente peticionou noticiando o advento do Parecer nº 00001/2022/CONSUNIAO/CGU/AGU e requerendo sua aplicação (e-fls. 1960/1969).

É o relatório.

VOTO

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Relator.

Admissibilidade. Diante da intimação em 01/06/2021 (e-fls. 1746/1752), o recurso interposto em 29/06/2021 (e-fls. 1753/1754) é tempestivo (Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 5º e 33). Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do recurso voluntário.

Nulidades do Acórdão. Perde objeto a alegação recursal de nulidade da decisão recorrida por não apreciação de argumentos pertinentes aos valores apurados à título de alimentação a empregados, diante do Ato Declaratório PGFN nº 3/2011 e do Despacho do Presidente da República a aprovar o Parecer nº BBL - 04, de 16 de fevereiro de 2022, do Advogado-Geral da União, que adotou, nos termos estabelecidos no Despacho do Consultor-Geral da União nº 00041/2022/GAB/CGU/AGU, o Parecer nº 00001/2022/CONSUNIAO/CGU/AGU da

Consultoria-Geral da União, publicado no D.O.U. em 23/02/2022, seção 1, página 15, conforme será tratado em sede de mérito.

No que toca à alegação de nulidade do Acórdão de Impugnação por afastar julgados invocados pela recorrente com base no fundamento de não serem vinculantes e, por conseguinte, não terem o condão de infirmar o entendimento contrário esposado pelo voto condutor da decisão recorrida, fundamento que, no entender da recorrente, significaria desrespeito ao devido processo legal, ao sistema de precedentes e à segurança jurídica, bem como ausência de uma verdadeira motivação, a violar o dever de os atos administrativos serem motivados e os arts. 15, 489, §1º, VI, 926 e 927, III, da Lei nº 13.105, de 2015 (Decreto nº 70.235/72, art. 59, II; Lei nº 9.784/99, arts. 2º, 50, I, §1º, e 69; e Lei nº 13.105/2015, arts. 15 e 489, II), devemos ponderar que a argumentação em tela não prospera, porque a mera invocação de julgados anteriores (precedentes persuasivos) não tem o condão de vincular o julgador administrativo, sendo admissível a adoção de entendimento contrário sem demonstração da existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento. Isso porque, o art. 489, §1º, VI, da Lei nº 13.105, de 2015, não tem o condão de transmutar o *Civil Law* do Direito Brasileiro em um *Common Law*¹, logo deve ser interpretado no sentido de versar sobre jurisprudência vinculante e precedentes vinculantes (Ag Inst no REsp 2.099.200-RJ; e REsp 1.698.774-RS), não sendo aplicável ao processo administrativo fiscal, conforme jurisprudência vinculante (Súmula CARF nº 169), o disposto no art. 24 do Decreto-lei nº 4.657, de 1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - LINDB), incluído pela Lei nº 13.655, de 2018.

Nulidade do Auto de Infração - AI de Contribuições para Terceiros. O artigo 4º da Lei nº 6.950, de 1981, que estabelecia limite para a base de cálculo das contribuições destinadas a outras entidades e fundos (Terceiros), foi integralmente revogado pelo artigo 3º do Decreto-Lei nº 2.318 de 1986, sendo o parágrafo único do art. 4º da Lei nº 6.950, de 1981, de natureza manifestamente acessória ao se reportar ao "limite a que se refere o presente artigo". No mesmo sentido, ver Acórdão de Recurso Voluntário nº 2401-011.568. Inteligência respaldada pela tese fixada no Tema Repetitivo 1.079 do STJ, estando pendentes ainda o EREsp nº 1898532 e o EREsp nº 1905870.

Participação nos Lucros e Resultados. Vigência retroativa dos Acordos e Convenções Coletivos de Trabalho. Para que se cumpra a finalidade de ser efetivo instrumento de integração entre o capital e o trabalho e incentivo à produtividade, tal como define o art. 1º da Lei nº 10.101, de 2000, com lastro no art. 218, §4º, da Constituição da República, há que se exigir que a participação nos lucros ou resultados tenha pactuação prévia ao início do período aquisitivo do direito ao recebimento de participação nos lucros ou resultados.

¹ Da mesma forma, o art. 24 da LINDB não tem tal condão, como assevera o voto vencedor do Acórdão n.º 1201-002.982, precedente da Súmula CARF nº 169.

A assinatura do instrumento coletivo² antes do início do período aquisitivo, além de ser uma decorrência lógica da definição legal de participação nos lucros ou resultados, é exigência expressamente evidenciada no § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000³. Não se trata de uma mera faculdade, mas de requisito inerente à natureza do instituto da participação nos lucros e/ou resultados.

Somente a assinatura do acordo coletivo de trabalho ou da convenção coletiva de trabalho ou do acordo estabelecido por comissão paritária integrada por representante indicado pelo sindicato encerra a negociação coletiva. Antes disso, não há regra, mas expectativa de regra. Por ser expectativa, não se trata de regra objetiva enquanto norma jurídica trabalhista autônoma posta, ou seja, ainda que se tome a expectativa por regra pressuposta a aflorar da negociação pendente, ela não será objetiva, na medida em que não foi posta em instrumento coletivo de trabalho. Ainda que se tome a expectativa por regra, ela não será clara, pois obscurecida pela possibilidade de modificação e pela percepção subjetiva de cada trabalhador quanto à firmeza da expectativa.

É irrelevante que os trabalhadores tenham tido conhecimento do andamento das tratativas, inclusive via negociação individual entre trabalhador e respectiva chefia (contrato de metas), e que a imprensa tenha noticiado as negociações coletivas, inclusive greves, bem como é irrelevante haver semelhança das regras efetivamente fixadas ao longo do tempo, no transcorrer de sucessivos acordos e convenções coletivos, pois, antes da assinatura não há pactuação coletiva, não há regra de direito posta, mas negociação de regra ainda a ser fixada e a sofrer distorções pela pendência da negociação à luz do labor executado e dos lucros/prejuízos e resultados havidos durante o período aquisitivo já transcorrido, a violar a finalidade do instituto e a norma veiculada no § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000.

A demora e a complexidade da negociação coletiva, a ter por atores os sindicatos das categorias econômica e profissional ou o sindicato da categoria profissional e a empresa ou os integrantes da comissão paritária integrada por representante indicado pelo sindicato, e a invocada praxe adotada pelo setor econômico e profissional não têm o condão de afastar a incidência da Lei nº 10.101, de 2000, sendo exigível da recorrente a conduta de recolher as contribuições previdenciárias e para terceiros decorrentes do pagamento de valores à título de

² O instrumento coletivo pode se materializar em acordo coletivo de trabalho, em convenção coletiva de trabalho ou em acordo estabelecido por comissão paritária integrada por representante indicado pelo sindicato, este também a instituir norma jurídica coletiva e autônoma a reger a participação nos lucros ou resultados.

³ **Lei nº 10.101, de 2000**

Art. 2º (...)

§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar **regras claras e objetivas** quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;
II - programas de metas, resultados e prazos, **pactuados previamente**.

PLR sem a observância do regramento traçado na Lei nº 10.101, de 2000, por força do disposto na alínea j do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991.

A regra jurídica da alínea j do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, extrai seu fundamento de validade do art. 7º, XI, da Constituição, a determinar que a desvinculação da remuneração se dá “conforme definido em lei”, como definido pelo Supremo Tribunal Federal ao fixar a tese de repercussão geral de que a natureza jurídica dos valores pagos a trabalhadores sob a forma de participação nos lucros para fins tributários depende de regulamentação e decidir que, na medida em que a disciplina do direito à participação nos lucros somente se operou com a edição da Medida Provisória nº 794, de 1994, houve a incidência da respectiva contribuição previdenciária sobre os valores percebidos antes da entrada em vigor desse ato normativo (RE 569.441, Tema nº 344). Como decorrência lógica do raciocínio adotado no julgamento do RE 569.441, a inobservância da regulamentação enseja igualmente a incidência da respectiva contribuição.

Antes do advento do § 7º do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, incluído pela Lei nº 14.020, de 2020⁴, havia jurisprudência que admitia a possibilidade de flexibilização do rigor da norma veiculada no § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, diante da avaliação do caso concreto.

Considero, contudo, que esse entendimento era equivocado, pois desconsiderava o fato de não haver norma jurídica coletiva até a assinatura do acordo ou da convenção coletivos de trabalho ou do acordo estabelecido por comissão paritária integrada por representante indicado pelo sindicato, mas mera expectativa de regra, passando a expectativa de regra a gerar efeitos jurídicos tão somente com o surgimento do § 7º do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, incluído pela Lei nº 14.020, de 2020.

Note-se que o novel § 7º do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, não veicula norma interpretativa, eis que não há como se admitir a alteração retroativa da natureza jurídica dos valores pagos aos trabalhadores, uma vez já ocorridos os fatos geradores (Lei nº 5.172, de 1966, art. 144) ao tempo em que havia mera expectativa de positivação da norma jurídica trabalhista coletiva autônoma. Para a expectativa de direito poder gerar efeitos jurídicos tributários (princípio da legalidade), é necessária a existência de disposição legal expressa, disposição esta que surge no ordenamento jurídico com a inclusão do § 7º no art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, pela Lei nº 14.020, de 2020, sendo os presentes fatos geradores (02/2016, 08/2016 e 11/2016) anteriores ao seu advento.

Por fim, ressalte-se que o presente fundamento é suficiente para a manutenção integral do lançamento e que, para período e instrumento coletivo de trabalho anterior, o motivo

⁴ Lei nº 10.101, de 2000.

Art. 2º (...)

§ 7º Consideram-se previamente estabelecidas as regras fixadas em instrumento assinado: (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

I - anteriormente ao pagamento da antecipação, quando prevista; e (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

II - com antecedência de, no mínimo, 90 (noventa) dias da data do pagamento da parcela única ou da parcela final, caso haja pagamento de antecipação. (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

em tela restou julgado no âmbito desse Conselho em face da própria contribuinte como igualmente suficiente para a caracterização da incidência das contribuições, tendo o Acórdão de Recurso Voluntário nº 2202-005.192, inicialmente favorável à tese da autuada, sido revertido pelo Acórdão de Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte nº 9202-010.620⁵, integrado, sem efeitos infringentes, pelo Acórdão de Embargos nº 9202-011.135.

Pagamentos simultâneos a decorrer de mais de um instrumento e inexistência de compensação. A conjugação do disposto no art. 2º, caput e incisos I e II, como o disposto no art. 3º, §3º, da Lei nº 10.101, de 2000, revela a admissão da coexistência simultânea de instrumento previsto no inciso I com instrumento previsto no inciso II do caput do art. 2º, tendo o legislador confirmado o entendimento em questão no inciso I do §5º do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, acrescido pela Lei nº 14.020, de 2020, e o ampliado por força do novel inciso II do §5º do art. 2º para quebrar a exigência de alternatividade entre programa estabelecido por acordo coletivo e programa estabelecido por convenção coletiva ao admitir a adoção de múltiplos programas, a partir da vigência da Lei nº 14.020, de 2020, mas desde que observada a periodicidade estabelecida pelo §2º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000. Logo, ao tempo dos fatos geradores objeto do presente lançamento, não se admitia a coexistência de programa estabelecido por acordo coletivo com programa estabelecido por convenção coletiva. No caso concreto, irrelevante perquirir sobre a aplicação ou não da teoria do conglobamento, eis que todos os instrumentos coletivos de trabalho foram assinados antes do início do período aquisito, fundamento suficiente para a manutenção integral do lançamento.

Ausência de caráter substantivo/complementar de remuneração. Pagamentos que superam em muito o salário do trabalhador, em divesos casos mais de 2000%, geram convicção de terem o caráter de complementação da remuneração, mesmo trantando-se de profissionais do mercado financeiro, ainda mais no contexto das demais transgressões ao regramento da Lei nº 10.101, de 2000, evidenciadas pela fiscalização. A presunção *hominis* constitui-se em meio de prova admitido em direito, inclusive na esfera do processo administrativo fiscal. Cabia à recorrente o ônus da prova em contrário, não tendo apresentado qualquer prova.

⁵ Processo nº 16327.721115/2017-45
 Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
 Acórdão nº 9202-010.620 – CSRF / 2ª Turma
 Sessão de 21 de março de 2023
 Recorrentes BANCO ABC BRASIL S/A
 FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2013 a 31/12/2014

(...)

PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). ASSINATURA DO ACORDO APÓS INÍCIO DO PERÍODO DE AFERIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Constitui requisito legal que as regras do acordo da PLR sejam estabelecidas previamente, de sorte que os acordos discutidos e firmados após o início do período de aferição acarretam a inclusão dos respectivos pagamentos no salário de contribuição.

Possibilidade de valor mínimo. Existência de critérios nas Convenções Coletivas. A fixação de um valor mínimo em convenções coletivas de trabalho, independentemente de lucro ou de resultado nega o instituto da participação nos lucros ou resultados, havendo violação não apenas da Lei nº 10.101, de 2000, mas da própria norma Constitucional. Logo, os montantes pagos a título de valor mínimo vinculados tão somente ao fato de ser empregado não tem natureza jurídica de participação nos lucros ou resultados. Vinculando-se o pagamento à produção de lucro ou resultado, uma vez atingido tal lucro ou resultado pode-se, nesse caso, estipular valor mínimo desse lucro ou resultado a ser pago como participação e ao qual pode somar-se parcela adicional por esforço adicional dos trabalhadores, segundo regras claras e objetivas firmadas coletivamente antes do início do período aquisitivo. No caso concreto, há previsão nas convenções coletivas de trabalho (e-fls. 462/497) de valor mínimo vinculado à existência de lucro líquido e a ser patilhado segundo as regras previstas nas normas coletivas, mas, como as convenções coletivas foram firmadas após o início do período aquisitivo, há incidência das contriuições.

Existência de Metas/Regras Claras e Objetivas nos Acordos Coletivos. A recorrente reconhece que os acordos coletivos de trabalho não fixam metas globais e individuais, argumentando em seu favor terem os acordos coletivos acolhido metas anteriormente estabelecidas em negociação individual entre cada empregado e sua chefia, a revelar conhecimento prévio de cada um dos empregados, sendo os contratos de metas elaborados segundo modelo fixado no Anexo I dos acordos coletivos, havendo aferição periódica a revelar conhecido dos empregados sobre o sistema de avaliação. No seu entender, a reiteração da sistemática ao longo do tempo (27 anos e apesar das autuações) e a complementariedade entre acordos coletivos e contratos de metas, bem como a existência de Comunicados Gerais, traria aos trabalhadores uma percepção clara e objetiva das regras do plano de metas, sendo subjetiva qualquer conjectura sobre a possibilidade de sua alteração, diante da constatação da reiteração e não sendo as metas destinadas ao intresses da fiscalização, como revelaria a jurisprudência e o advento do §6º ao art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000.

Como já dito, a assinatura do acordo coletivo tem de se operar antes do início do período aquisitivo, sendo pertinentes as ponderações constantes do tópico “*Vigência retroativa dos Acordos e Convenções Coletivos de Trabalho*” do presente voto, de modo a afastar a argumentação da recorrente.

Acrescente-se que a leitura dos acordos coletivos de trabalho (e-fls. 498/532) revela a ausência de regras claras e objetivas sobre metas globais e individuais, havendo mera referência genérica a que as metas deverão ser de natureza quantitativa e/ou qualitativa, inclusive quando se considera o disposto no Anexo I (e-fls. 511 e 527). Contudo, paralelamente, os acordos coletivos recepcionaram expressamente regras formalizadas em documentos apartados (contratos de metas), no que toca aos períodos de apuração pertinentes ao lançamento de ofício. Devemos ponderar, entretanto, se tal recepção foi tempestiva ou não. Ressalve-se que houve delegação de

competência pura e simples⁶ para alterações dos contratos de metas recepcionados, desde que não prejudiciais aos trabalhadores (e-fls. 500 e 515), sendo a recepção de contratos individuais de metas já firmados tempestiva apenas em relação ao período aquisitivo de 2017 (ACT 2016/2017 foi firmado em 16/12/2016). Porém, o presente lançamento não versa sobre pagamento referente ao período aquisitivo 2017 e a fiscalização não imputou o exercício de tal competência delegada em relação ao período aquisitivo pertinente ao segundo semestre de 2015. Destarte, abstraindo-se a ressalva em tela, ou seja, considerando-se estritamente o que importa aos presentes Autos de Infração (competências 02/2016 e 08/2016, e-fls. 908/968), não houve exercício de competência delegada, pois os próprios acordos coletivos de trabalho – ACT expressamente recepcionam as regras formalizadas em documentos apartados resultantes de anterior negociação individual (contratos de metas). Destarte, em relação aos períodos aquisitivos objeto de lançamento, os acordos coletivos não delegam competência para que metas sejam posteriormente fixadas por negociação individual, uma vez que recepcionam, sob o seu manto de instrumento coletivo, o anteriormente fixado individualmente (período aquisitivo - 2º semestre de 2015, ACT firmado em 28/08/2015, a respaldar pagamento de 02/2016; e período aquisitivo - 2016, ACT firmado em 16/12/2016, aditado em 14/12/2017, e a respaldar a antecipação paga na competência 08/2016). A recepção, contudo, foi intempestiva (posterior ao início do período aquisitivo) e a negociação individual, em face do disposto na Lei nº 10.101, de 2000, não tem, por si só, força para gerar efeitos jurídicos. A recepção pela norma coletiva mediante invocação das metas anteriormente especificadas para cada trabalhador nos respectivos documentos apartados poderia atribuir efeitos jurídicos às metas constantes dos contratos individuais de metas, mas desde que a norma coletiva fosse posta tempestivamente, ou seja, que a recepção fosse firmada antes do início do respectivo período aquisitivo. No caso concreto, entretanto, a intempestividade é manifesta, porque os acordos coletivos a recepcionar expressamente os documentos apartados (contratos de metas) foram assinados por empresa e sindicato posteriormente ao início do período aquisitivo.

Plano de Remuneração de Administradores. A previsão constante do próprio Plano de Remuneração de Administradores (cláusula 4.3.1.1), firmado unilateralmente pela empresa (e-fls. 538/561), não tem o poder de gerar sua integração aos programas de participação nos lucros e resultados previstos nos acordos coletivos de trabalho e nas convenções coletivas de trabalho, sendo irrelevante a invocação da Resolução nº 3.921, de 25.11.2010, do Conselho Monetário Nacional. Além disso, o Plano de Remuneração de Administradores foi unilateralmente estabelecido pela empresa em 28/12/2012 e aditado em 2013 (e-fls. 538/561). Por outro lado, o instrumento individual intitulado “Remuneração Variável de Administradores – Contrato Bilateral” (e-fls. 562/591) resulta de negociação individual, não tendo o condão de atribuir aos pagamentos a natureza jurídica de participação nos lucros e resultados, em face do disposto no art. 2º, *caput* e incisos I e II, da Lei nº 10.101, de 2000. As convenções coletivas (e-fls. 462/497) apenas admitem a compensação de valores com planos próprios. Não se pode de tais disposições extrair a autorização para criação unilateral de planos próprios e em violação ao regramento da Lei nº

⁶ Sobre delegação de competência, ver voto vencedor do Acórdão de Recurso Voluntário nº 2401-011.535.

10.101, de 2000, e muito menos recepção do Plano de Remuneração de Administradores instituído unilateralmente pela empresa em 28/12/2012 e aditado em 2013 (e-fls. 538/561). Os acordos coletivos (e-fls. 498/532) também não veiculam qualquer autorização para a criação de programa próprio paralelo e unilateral e nem recepcionam o Plano de Remuneração de Administradores instituído unilateralmente pela empresa em 28/12/2012 e aditado em 2013 (e-fls. 538/561) como participação nos lucros ou resultados, não tendo a disposição constante do Acordo Coletivo de Trabalho de 2016/2017 (e-fls. 513/532) no sentido de se autorizar o pagamento da participação nos lucros por ele instituída mediante ações o condão de transmutar os valores devidos por força do anterior Plano de Remuneração de Administradores, como sendo os valores advindos do Programa Proprio de PLR estabelecido no ACT de 2016/2017, sem previsão expressa. A norma posta unilateralmente pelo empregador não atribui a natureza de participação nos lucros e resultados ao Plano de Remuneração Administradores e nem o contrato bilateral firmado entre empresa e trabalhador. De qualquer forma, os valores pagos por força do Acordo Coletivo de Trabalho de 2016/2017 não possuem natureza de participação os lucros e resultados, como já definido no presente voto. Diante desse quadro, não há como prosperar o inconformismo da recorrente.

Gratificações pagas aos administradores. A recorrente sustenta que a entrega de ações para contribuintes individuais a título de gratificação não se constitui em salário-de-contribuição por serem ganhos eventuais, conforme determina o art. 28, §9º, e, 7, da Lei nº 8.212, de 1991, e jurisprudência, especificamente o Acórdão nº 2202-003.379, não tendo a fiscalização nem indicado a não eventualidade. De plano, devemos ponderar que o dispositivo legal em questão se refere aos segurados empregados, tanto que qualifica o ganho eventual como o expressamente desvinculado do salário. Além disso, o Acórdão nº 2202-003.379, invocado pela recorrente, no que toca à gratificação se referia a segurados empregados, não tendo acolhido o argumento em relação aos segurados contribuintes individuais, conforme revela o seguinte excerto extraído de seu voto condutor:

4. Gratificações

A recorrente alega a falta de habitualidade na concessão da gratificação e que a mesma só é paga a alguns **funcionários**. Ainda, que em alguns casos o referido pagamento decorreu por indenização por conta de rescisão contratual. (...)

Diante disto, compreendo que os pagamentos realizados sem habitualidade, ainda que por mera liberalidade **do empregador**, não sofrem a incidência de contribuição previdenciária por não comporem o salário-de-contribuição, o que se fundamenta pelo disposto no art. 28, § 9º, “e”, item 7, da Lei 8.212/91, por este não integrar o salário-de-contribuição.

5. Pagamentos a contribuinte individual.

A recorrente **estendeu toda a argumentação** expendida *em relação às verbas previamente tratadas aos pagamentos aos contribuintes individuais*.

A **decisão da DRJ** foi no sentido que os **pagamentos a terceiros, por serviços prestados**, constituem **base de cálculo** das contribuições, **independentemente da denominação atribuída**.

Não vislumbro razões para alterar a decisão da DRJ, haja vista que o recorrente não apresentou elementos suficientes para possibilitar a reforma do acórdão recorrido.

Salienta-se que cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. Assim, **não tendo a contribuinte apresentado documentação comprobatória de seu direito ou argumentação, deve ser mantida a autuação pelos seus próprios fundamentos.**

Não prospera, destarte, o inconformismo da recorrente.

Fornecimento de Alimentação. A fiscalização imputa a incidência das contribuições sobre benefícios fornecidos a segurados empregados a título de “alimentação, sob a forma de Auxílio Refeição e de Auxílio Cesta Alimentação, concedidos por meio de cartões eletrônicos (Cartão Refeição e Cartão Alimentação)”. Diante disso, há que se acolher a argumentação da recorrente, eis que respaldada pelo Ato Declaratório PGFN nº 3/2011 e do Despacho do Presidente da República a aprovar o Parecer nº BBL - 04, de 16 de fevereiro de 2022, do Advogado-Geral da União, que adotou, nos termos estabelecidos no Despacho do Consultor-Geral da União nº 00041/2022/GAB/CGU/AGU, o Parecer nº 00001/2022/CONSUNIAO/CGU/AGU da Consultoria-Geral da União, publicado no D.O.U. em 23/02/2022, seção 1, página 15.

Isso posto, voto por CONHECER do recurso voluntário, REJEITAR as preliminares de nulidade e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para cancelar as contribuições apuradas sobre alimentação concedida por meio de cartões eletrônicos.

Assinado Digitalmente

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro