



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.720300/2020-18
ACÓRDÃO	2102-003.446 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	7 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BANCO PAN
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

VALIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO.

O Auto de Infração (AI) E O Relatório Fiscal encontram-se revestidos das formalidades legais, tendo sido lavrados de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, apresentando, assim, adequada motivação jurídica e fática, bem como os pressupostos de liquidez e certeza, podendo ser exigido nos termos da Lei. Tendo sido o procedimento fiscal realizado na forma prevista na legislação de regência, não há que se falar em qualquer ofensa aos princípios da legalidade e finalidade.

MATÉRIAS NÃO PROPOSTAS EM IMPUGNAÇÃO. APRESENTAÇÃO EM RECURSO AO CARF. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO.

As matérias não propostas em sede de manifestação de inconformidade não podem ser deduzidas em recurso ao CARF em razão da perda da faculdade processual de seu exercício, configurando-se a preclusão consumativa, a par de representar, se admitida, indevida supressão de instância.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. DISPOSIÇÕES CONSTANTES DA LEI Nº 10.101/00. NORMA ISENTIVA. EXIGÊNCIA DE CUMPRIMENTO.

Os valores pagos a título de PLR não integram o salário de contribuição se, e somente se, forem observados os requisitos constantes da Lei nº 10.101/00, entre eles, a exigência da existência de regras claras e objetivas sobre as metas a serem alcançadas. O Plano de Participação nos Lucros ou Resultados exige regras claras e objetivas, passíveis de serem compreendidas por qualquer pessoa com inteligência normal (média).

AJUSTE PRÉVIO. ASSINATURA DO ACORDO DURANTE O PERÍODO DE APURAÇÃO. ANÁLISE DO CASO CONCRETO.

Não há, na Lei nº 10.101/00, determinação sobre quão prévio deve ser o ajuste de PLR. Tal regra demanda, necessariamente, a avaliação do caso concreto. No entanto, é de rigor que a celebração de acordo sobre PLR preceda os fatos que se propõe a regular, ou que a sua assinatura seja realizada com antecedência razoável ao término do período de aferição, pois o objetivo da PLR é incentivar o alcance dos resultados pactuados previamente..

DESCUMPRIMENTO DOS PRECEITOS LEGAIS. CONSEQUÊNCIA.

O texto constitucional condiciona a desvinculação da parcela paga a título de PLR da remuneração aos termos da lei. O plano de PLR que não atende aos requisitos da Lei nº 10.101/2000 não goza da isenção previdenciária. O descumprimento de qualquer dos requisitos legais atrai a incidência da contribuição social previdenciária sobre a totalidade dos valores pagos a título de PLR.

PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR (PAT). FALTA DE INSCRIÇÃO. AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO. FORNECIMENTO DE TICKET. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE SALÁRIO *IN NATURA*. CARACTERIZAÇÃO DE ALIMENTO *IN NATURA*. NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO. Na relação de emprego, a remuneração representada por qualquer benefício que não seja oferecido em pecúnia configura o denominado salário utilidade ou prestação *in natura*. Nesse contexto, se a não incidência da contribuição previdenciária sobre alimentação abrange todas as distribuições e prestações *in natura*, ou seja, que não em dinheiro, tanto a alimentação propriamente dita como aquela fornecida via ticket, mesmo sem a devida inscrição no PAT, deixam de sofrer a incidência da contribuição previdenciária.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. PREVISÃO LEGAL. SÚMULA CARF. ENUNCIADO 108. APLICÁVEL. MATÉRIA NÃO ARGUIDA EM IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO. O procedimento fiscal que ensejar lançamento de ofício apurando tributo a pagar, obrigatoriamente, implicará cominação de multa de ofício e juros de mora. Contudo, não sendo a matéria abordada em sede de impugnação, descabe sua arguição na fase recursal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário, nos termos do voto do relator. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do lançamento os valores a título de auxílio-alimentação, sob a forma de ticket ou cartão magnético.

Assinado Digitalmente

Carlos Eduardo Fagundes de Paula – Relator

Assinado Digitalmente

Cleber Alex Friess – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Marcio Bittes, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto, Yendis Rodrigues Costa, Cleber Alex Friess (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento 10, que *rejeitou* a impugnação apresentada para manter o crédito tributário de Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador de R\$ 42.067.587,34 (quarenta e dois milhões, sessenta e sete mil, quinhentos e oitenta e sete reais e trinta e quatro centavos) em relação ao período de 01/01 a 31/12/2016. (Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo – f. 7946), relativas ao ano calendário de 2016, cumuladas com juros de mora e multa de ofício.

De acordo com informações do Relatório Fiscal (fls. 7968/8020), a Autoridade Fiscal alegou que o Recorrente descumpriu os requisitos estabelecidos na Lei nº 10.101/00 para obter isenção tributária no que tange as contribuições previdenciárias incidentes sobre os pagamentos feitos a título de Participação nos Lucros e Resultados - PLR aos seus empregados. Da mesma forma entende que as verbas pagas a título de vale alimentação possuem natureza remuneratória, sobre elas também incidindo contribuições previdenciárias.

A autoridade fiscal afirma que, ao negociar e aplicar o Acordo Coletivo de Participação dos Empregados nos Resultados do Exercício de 2016 – ACT, e as Convenções Coletivas de Trabalho de 2015-2016 - CCT, o Recorrente teria incorrido em diversas infrações. Nesse sentido, temos as violações destacadas:

- Definir metas unilateralmente, fora do ACT e sem a participação sindical, o que violaria a Lei nº 10.101/00;
- Os instrumentos que definiram a PLR teriam sido criados durante o período aquisitivo, resultando em retroatividade nos instrumentos de negociação;
- Ausência de regras claras e objetivas, com critérios subjetivos e abstratos na elaboração do Acordo Coletivo, o que violaria a Lei nº 10.101/00.
- A inserção de “competências” no Plano de Metas retira-lhe a objetividade e a clareza necessárias para que os empregados conheçam as metas e possam cumpri-las, e assim, recebam a PLR – Participação nos Lucros ou Resultados.

Em resposta (fls. 8031/8036), o contribuinte apresentou Impugnação, contendo os seguintes pontos principais:

Argumentação sobre a Estrutura do Programa de Participação nos Resultados -

PLR: Estabelece-se uma parcela fixa e uma variável para os empregados, com critérios específicos de elegibilidade e desempenho. Há negociação do acordo com o sindicato, com anexo prevendo metas e critérios de avaliação. Define-se critérios objetivos para a participação nos resultados, incluindo metas qualitativas e quantitativas;

Erro de Fundamentação da Autoridade Fiscal: Contesta-se a interpretação da Lei pela autoridade fiscal, alegando que não há obrigatoriedade de tratamento paritário entre os trabalhadores. Questiona-se também a exigência de definição do acordo antes do início do ano de vigência.

Insubsistência das Acusações Fiscais: Defende-se a regularidade do acordo de PLR em conformidade com a Lei nº 10.101/00. Contestam-se os pontos levantados pela autoridade fiscal, incluindo alegações de falta de documentação e participação sindical. Defende que a norma estabelece que, considera-se previamente estabelecidas as regras fixadas em instrumento assinado com antecedência de, no mínimo 90 dias da data do pagamento da parcela única ou da parcela final, caso haja pagamento de antecipação.

Não incidência de contribuições previdenciárias sobre os pagamentos feitos a título de vale refeição e a Ausência de Retributividade nos pagamentos realizados pelo Recorrente a título de Auxílio-Alimentação e de Auxílio-Refeição: Alega que os valores foram pagos de acordo com os programas de alimentação aprovados pela Lei nº 6.321/76 e que tanto o Banco PAN como a empresa Sodexo encontram-se inscritas no PAT. Salienta, ainda, que a presente autuação decorre de alteração recente no entendimento da RFB o que fere o princípio da segurança jurídica e da legalidade estrita.

Em suma, a Impugnação buscou refutar as alegações da autoridade fiscal, defendendo a legalidade e legitimidade do programa de participação nos resultados estabelecido pela Recorrente, bem como a natureza não remuneratória, a ausência de retributividade dos pagamentos feitos a título de auxílio alimentação.

A Decisão de primeiro grau (fls. 8332/8357) negou provimento à Impugnação. A DRJ, após se debruçar sobre os motivos de irresignação, prolatou Acórdão assim ementado:

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.

AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO. PAGAMENTO EM TICKET OU CARTÃO MAGNÉTICO.

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.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido Destacou-se que, segundo a legislação, a PLR não integra o salário de contribuição quando paga de acordo com a Lei específica, mas o não cumprimento da legislação pertinente implica na integração da PLR ao salário de contribuição, sujeitando-se às cominações legais cabíveis.

Assim, dispõe que os requisitos para caracterização da PLR estão detalhados na Lei, exigindo negociação entre empresa e empregados com regras prévias, claras e objetivas quanto aos direitos e critérios de avaliação. Quanto aos pagamentos feitos a partir de vale alimentação, a fiscalização sustenta que 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”. Alerta que o auxílio alimentação fornecido pelo empregador em espécie, ou mediante cartões até 10/11/2017, integra o salário-de-contribuição.

Apesar dos argumentos apresentados pelo Recorrente, o acórdão refutou todas as alegações, destacando a falta de conformidade com a legislação e a discrepância nos valores pagos aos empregados.

A decisão recorrida foi incisiva ao dispor que o *quantum* a ser distribuído a cada empregado deve comportar a possibilidade de aferição objetiva, sem depender de critérios subjetivos de avaliação e, ainda que existam critérios objetivos, estes devem necessariamente constar expressamente do instrumento de negociação, para garantir a segurança jurídica, principalmente para os empregados. Alerta-se no acórdão guerreado que a inclusão de “competências” no Plano de Metas retira-lhe a objetividade e a clareza necessárias para que os empregados conheçam as metas e possam cumpri-las, e assim, recebam a PLR – Participação nos Lucros ou Resultados.

Complementa, advertindo ser forçoso concluir que as provas anexadas durante o procedimento fiscal, bem como em sede de defesa (fls. 8290/8296), apenas corroboram o entendimento da Fiscalização no sentido de que os valores pagos pelo Banco Pan S.A. aos seus empregados a título de PLR, no período em testilha, deixaram de observar o art. 2º, § 1º, II da Lei 10.101/00.

Nessa linha, o colegiado de piso deu razão à Fiscalização quanto ao reconhecimento, com base nas normas legais vigentes, de que os valores pagos pelo Banco PAN S.A. a título de PLR aos seus empregados são parcela integrante do salário de contribuição (artigo 28, I da Lei de Custeio), constituindo fato gerador sujeito à incidência das contribuições sociais apuradas no presente processo (parte da empresa, GILRAT e Salário Educação e INCRA). Na mesma linha, reforçou que os valores pagos a título de vale alimentação, por não se tratarem em pagamento *in natura*, devem guardar o caráter remuneratório.

Além disso, a decisão recorrida colocou em cheque a validade do acordo estabelecido pelo Contribuinte em relação à PLR dos empregados. Destacou-se que as metas para a obtenção da PLR não foram prévia e devidamente comunicadas aos funcionários de forma transparente e antecipada, como exigido pela legislação.

Adicionalmente, o método utilizado pelo Contribuinte para definir e comunicar essas metas não cumpre os requisitos legais estabelecidos para a PLR, sendo mais adequado para um sistema de avaliação de remuneração variável em geral. A ausência de comprovação da realização de uma Assembleia Geral dos trabalhadores conforme exigido pela CLT também foi abordada.

Assim, a autoridade julgadora de 1º grau foi enfática ao reforçar que o procedimento fiscal não apresenta falhas e não merece reparo, pois se atentou aos requisitos estabelecidos pela Lei nº 10.101/00 para o reconhecimento dos pagamentos de PLR.

Irresignado, o contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 8374/8444), no qual reitera as razões da Impugnação.

Preliminarmente, arguiu a nulidade do acórdão por vício de fundamentação

Na peça recursal o Banco Pan S.A. defende que o plano próprio de participação nos resultados adotado pelo Recorrente, deriva do Acordo Coletivo de Trabalho com o Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de São Paulo. Esse acordo estabeleceu critérios para a distribuição de participações nos resultados, incluindo uma parcela fixa e outra variável, dependente do cumprimento de metas gerenciais e qualitativas.

Nesse sentido, as avaliações são realizadas com base em critérios estabelecidos no acordo, e as metas individuais são ajustadas à realidade de cada empregado. Argumentou que o acordo buscou incentivar a produtividade dos empregados em conformidade com a Lei nº 10.101/00. Colacionou alguns documentos no intuito de tentar demonstrar a ciência prévia dos empregados quanto às metas estipuladas.

Nas razões recursais, há ainda a irresignação quanto à descaracterização da natureza não remuneratória incidente sobre os pagamentos dos vales alimentação e em relação à incidência de multa de ofício e juros respectivos.

Portanto, é solicitada a reforma integral da decisão recorrida para cancelar os autos de infração.

A PGFN apresentou contrarrazões recursais (fls. 8415/8536), momento em que defendeu a manutenção integral dos termos do acórdão recorrido.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Carlos Eduardo Fagundes de Paula**, Relator

Pressupostos de Admissibilidade

O presente recurso encontra-se tempestivo e reúne as demais condições de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

Preliminarmente

- Nulidade Por Ausência de Fundamentação

Em preliminar de mérito, a recorrente argui a nulidade do acórdão por falta de fundamentação. Sustenta, por isso, ter incorrido o acórdão guerreado em vício de motivação, o que deverá ser rechaçado, com declaração de nulidade da decisão colegiada.

Consigno que o Auto de Infração impugnado e o Relatório Fiscal que o acompanha atendem a todas as prescrições do art. 10 do Decreto nº 70.235/72, e descrevem adequadamente os fatos que deram suporte ao lançamento, mencionando os procedimentos realizados durante o curso da ação fiscal e as irregularidades apuradas. Logo, não vislumbro a falta de fundamentação suscitada em recurso.

Também foi determinada a exigência fiscal com a respectiva intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo legal, contendo também a assinatura e matrícula do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB) autuante.

Prossigo dispondo que não há que se cogitar em nulidade do auto de infração motivada por falta de fundamentação e, conseqüentemente, cerceamento de defesa, ao passo que não entendo estarem presentes as hipóteses lançadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, sendo o lançamento, porquanto, válido e eficaz.

Nesse ponto, afasto a preliminar suscitada.

- Do Descabimento da Multa de Ofício e dos Juros de Mora

Em que pese tal matéria ter sido trazida em sede recursal no bojo do mérito, do compulso dos autos, especialmente do conteúdo da impugnação, verifico que tal tema não foi objeto da peça de inconformidade. Assim, encontra-se precluso o tema nesta etapa.

Assim, dada a inovação operada nesta fase processual, tratando-se de matéria preclusa em razão de sua não exposição na primeira instância administrativa, não tendo sido examinada pela autoridade julgadora de piso, analisá-la afrontaria o princípio do duplo grau de jurisdição, bem como o do contraditório e o da ampla defesa.

A preclusão processual é um elemento que limita a atuação das partes durante a tramitação do processo, imputando-lhe celeridade, numa sequência lógica e ordenada dos fatos, em prol da pretendida pacificação social.

Assim, não é dado inovar no recurso para inserir questão diversa daquela originalmente deduzida na impugnação/manifestação de inconformidade, devendo as inovações serem afastadas por se referirem a matéria não impugnada no momento processual devido.

A preclusão processual é um elemento que limita a atuação das partes durante a tramitação do processo, imputando celeridade em prol da pretendida pacificação social.

De acordo com o art. 16, inciso III, do Decreto nº 70.235, de 1972, os atos processuais se concentram no momento da impugnação, cujo teor deverá abranger “os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância, as razões e provas que possuir”, considerando-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante (art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972).

Complemento que as situações de exceção previstas no §4º, do art. 16, do Decreto 70.235/72 não se encontram contempladas, de forma que essas alegações não podem ser conhecidas.

Ainda que assim não fosse, apenas a título elucidativo, não há grandes discussões a serem realizadas sobre a multa aplicada, uma vez se tratar de tema pacificado no âmbito deste Conselho, objeto da Súmula CARF nº 108:

Súmula CARF nº 108 Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.(Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Nestes termos, por força da preclusão, deixo de conhecer do recurso, neste ponto.

Do mérito

O cerne recursal reside em analisar a natureza jurídica dos pagamentos feitos pela parte recorrente a título de PLR e de vale refeição/alimentação Questiona, finalmente, a incidência da multa de ofício e juros.

Envolve determinar se os adimplementos atenderam aos requisitos legais para serem considerados como participação nos lucros e resultados - PLR, conforme estabelecido na Lei nº 10.101/20, e, assim, estarem isentos da incidência de contribuição previdenciária e de contribuições para terceiros. Assim, também trata dos pagamentos feitos a título de auxílio alimentação e sua natureza não retributiva.

Sobre o tema, passo a fundamentar.

Das Parcelas Pagas a Título de Participação nos Lucros e Resultados – Necessária Observância à Legislação

A participação nos lucros ou resultados, conforme previsto constitucionalmente, é separada da remuneração, não sendo considerada de natureza salarial e não integrando o salário de contribuição, **desde que esteja em conformidade com a legislação específica.**

Quanto à desvinculação da remuneração atribuída constitucionalmente à PLR, assim dispõe o artigo 28, § 9º, alínea "j" da Lei nº 8.212/91. Observe:

Art. 28. [...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

[...]

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

A repercussão do pagamento desses valores em desacordo com a legislação aplicável é estipulada no artigo 214, § 10º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, estabelecido pelo Decreto n.º 3.048/99. Veja-se:

Art. 214. Entende-se por salário-de-contribuição: [...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente: [...]

X - a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica; [...]

§ 10. As parcelas referidas no parágrafo anterior, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, integram o salário-de-contribuição para todos os fins e efeitos, em prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis.

Da mesma forma, os requisitos necessários para a caracterização da PLR estão previstos no artigo 2º da referida lei. Observe:

Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

I - comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

II - convenção ou acordo coletivo.

§ 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.

§ 2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

Assim, o artigo 2º da legislação menciona que a participação nos lucros ou resultados deve ser negociada entre a empresa e seus empregados, por meio de uma comissão paritária ou convenção/acordo coletivo, com regras claras sobre direitos, periodicidade, vigência e critérios como produtividade e metas. Além disso, o acordo deve ser arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

Em suma, o referido artigo estabelece um processo de negociação entre empregadores e empregados para determinar os critérios e condições da participação nos lucros ou resultados, garantindo a transparência e a formalização desses acordos, bem como a representatividade dos trabalhadores por meio de seus sindicatos.

Nesse sentido, os argumentos apresentados pelo Recorrente no respectivo Recurso e reiterados ao longo de todo o procedimento fiscal evidenciam que a ação não ocorreu em observância à legalidade.

Ademais, assevera-se que o Recorrente reitera todos os pontos apresentados na Impugnação, os quais seguem abaixo:

Regularidade do acordo de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR):

Argumenta-se que o acordo de PLR do Recorrente está em conformidade com a Lei nº 10.101/00, destacando a estrutura e os critérios estabelecidos no Acordo Coletivo de Trabalho;

Irregularidades alegadas pela Autoridade Fiscal: Refutação das alegações de irregularidades por parte da Autoridade Fiscal, especialmente em relação à falta de comprovação da realização de assembleia geral do sindicato e à necessidade de formalização dos instrumentos de PLR antes do início do ano-base;

Possibilidade de existência de acordo de PLR detalhado em documentos complementares: Defesa da validade do plano próprio de PLR adotado pelo Recorrente,

argumentando que as informações sobre metas e critérios foram claramente estabelecidas no acordo coletivo e divulgadas adequadamente aos empregados.

Conformidade com a legislação trabalhista e previdenciária: Rejeição das alegações de descumprimento da legislação trabalhista e previdenciária, com base na adequação do acordo de PLR às exigências legais e na inexistência de impedimentos para estabelecer critérios diferenciados de aferição da PLR entre empregados;

Incentivo à produtividade: Destaque para o incentivo à produtividade presente no acordo de PLR da empresa, enfatizando que apenas os empregados com desempenho satisfatório ou superior têm direito à parcela variável da PLR.

Natureza não remuneratória dos pagamentos de vale refeição: O recorrente rebate o entendimento fiscal de apenas considerar como “parcela in natura” (e, conseqüentemente, não integrará a base de cálculo das contribuições em tela) o fornecimento de alimentação pelo próprio empregador mediante (i) a distribuição de alimentos (isto é, entrega de cestas básicas para o empregado levar para casa) e (ii) a manutenção de serviço próprio de refeição para consumo imediato no ambiente de empresa, independentemente da inscrição do empregador no PAT.

Ilegalidade de multa de ofício e juros de mora.

Pois bem!

A posição fiscal, expressa no acórdão de impugnação, foi de contestar a regularidade e conformidade do acordo de Participação nos Lucros ou Resultados – PLR firmado pelo Recorrente, bem como de rechaçar a natureza alimentar e não remuneratória dos vales alimentação.

O colegiado de piso concluiu que o acordo firmado não atendia aos requisitos legais estabelecidos na Lei nº 10.101/00 e em outras normativas aplicáveis, destacando os seguintes pontos. Senão vejamos:

Falta de informações completas para os empregados: O fisco questionou a divulgação das metas e critérios de avaliação do PLR, alegando que não foram fornecidas informações claras e objetivas aos empregados, como determina a legislação.

Pagamentos diferenciados de PLR: O fisco levantou preocupações sobre os pagamentos diferenciados de PLR entre os empregados, argumentando que isso poderia configurar discriminação e desvio de finalidade da PLR. Nessa senda, alertou que o quantum a ser distribuído a cada empregado deve comportar a possibilidade de aferição objetiva, sem depender de critérios subjetivos de avaliação e, ainda que existam critérios objetivos, estes devem necessariamente constar expressamente do instrumento de negociação, para garantir a segurança jurídica, principalmente para os empregados. Asseverou que a inclusão de “competências” no Plano de Metas retira-lhe a objetividade e a clareza necessárias para que os empregados

conheçam as metas e possam cumpri-las, e assim, recebam a PLR – Participação nos Lucros ou Resultados.

Quanto ao pagamento feito sob a forma de tickets alimentação, o relatório fiscal e o acórdão dispuseram não se tratar de parcela *in natura* e, por isso, passível de incidência de contribuições previdenciárias.

No presente caso, foram analisados detalhadamente os argumentos apresentados pela Recorrente. Foi verificado se o acordo de PLR suscitado realmente cumpre os requisitos legais estabelecidos na legislação. Da mesma forma, foram apreciados os documentos colacionados acerca da relação jurídica firmada entre a Recorrente e a empresa Sodexo, responsável pelo fornecimento dos vales refeição.

Dos pagamentos feitos a título de PLR

Analisado o caso concreto, vejo a ausência de divulgação adequada e antecipada das metas de participação nos lucros ou resultados aos funcionários, o que demonstra uma clara negligência em relação às exigências legais estabelecidas para o pagamento a título de PLR.

Em que pesem as fundamentações recursais, tenho que o argumento do Recorrente sobre a interpretação da Fiscalização e da Turma Julgadora em relação ao acordo de PLR negociado entre este e seu sindicato está equivocado e, por isso, não prospera. A mera previsão de que funcionários em diferentes funções ou cargos receberão quantias distintas automaticamente configura uma violação dos requisitos da Lei nº 10.101/00. Sobre o tema, trago como razão de decidir (artigo 114, §12, I, RICARF) o teor da fundamentação lançada no acórdão recorrido, *in verbis*:

A análise dos documentos juntados pela empresa não permite identificar a ocorrência da mencionada divulgação prévia das metas aos empregados e, principalmente, que as metas foram objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, conforme determina o artigo 2º da Lei nº 10.101/00.

Os documentos de fls. 7769/7787 e fls. 7876/7885 trazem o “Tutorial Avaliação de Performance – Exercício 2016”. São apresentadas telas, ao que parece, do portal de RH do Banco Pan S.A., denominado Portal do Colaborador, destacamos o seguinte: fl. 7774 consta a informação “Avaliação – Competência PAN – Piloto”; fl. 7781 consta “Avaliação – competência PAN – Piloto”; fls. 7880/7882 consta a informação “Avaliação de Performance2015_teste”; fl. 7883 consta “Avaliação de Performance – 2014”. Não há nesses documentos qualquer informação comprovando a alegada divulgação prévia do programa de metas, resultados e prazos aos empregados.

Os demais documentos apresentados também não comprovam a ocorrência de divulgação prévia das metas.

Negociação prévia das Metas A análise dos documentos juntados pela empresa também não permite identificar que as metas foram objeto de negociação entre

a empresa e seus empregados, conforme determina o artigo 2º da Lei nº 10.101/00.

O Relatório Fiscal aponta que as metas não foram negociadas com os empregados com a participação da representação sindical, tendo sido fixadas unilateralmente pela empresa, através de seus Gestores, em documentos apartados do plano próprio de PLR, contrariando o art. 2º da Lei nº 10.101.

Os documentos fls. 7763/7768 e fls. 7870/7875, apresentam os procedimentos estabelecidos pelo Banco para o pagamento da PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS para o exercício 2016.

Destacamos as seguintes informações extraídas do referido documento:

1. A composição da nota do empregado é realizada dentro da ferramenta "Avaliação de Performance 2016".

2. O Plano de Metas é composto por:

- Metas Individuais + Metas das Áreas + Metas Corporativas = PESO 60% - Metas Qualitativas (competências) = PESO 40%

3. Para as Metas Qualitativas serão consideradas na avaliação individual dos Empregados as seguintes competências:

Transparência: Agir com transparência e ética em todos os processos com os clientes internos e externos, mantendo a veracidade das informações, garantindo a credibilidade.

Trabalho em Equipe e Cooperação: Ter espírito de equipe e buscar unir o "time" para alcançar o resultado e as metas comuns. Dar opinião para a solução de problemas e valorizar as dos demais, tirando proveito positivo das diferenças. Promover sinergia e cooperar com colegas de dentro e fora da sua área. Contribuir ativamente para criar parcerias positivas que auxiliem no alcance dos objetivos da organização.

Motivação e Comprometimento: Ter motivação, determinação, energia e dinamismo para buscar os melhores resultados. Tomar iniciativa para buscar novas tarefas e ficar entusiasmado com novas responsabilidades e desafios. Ajudar a promover um clima de alta performance, se identificar e se comprometer com a organização e seus valores. Prospectar um atendimento de qualidade, atendendo as necessidades de maneira rápida, segura e pró ativa.

Visão Estratégica: Estabelecer prioridades, mantendo foco nos objetivos "macro" da área e da organização. Apresentar capacidade para analisar impactos futuros de ações presentes. Planejar ações que visam mitigar ou evitar problemas futuros identificados.

Liderança e capacidade de persuasão: Ter capacidade de estimular e influenciar, ética e positivamente, as pessoas para que contribuam voluntariamente e com entusiasmo para alcançar os objetivos da área e da organização.

Inovação e Criatividade: Apresentar e implantar soluções novas e viáveis, coerentes com as necessidades da organização e com os recursos disponíveis, visando obter melhorias e eficácia no trabalho. Ter capacidade de se afastar de modelos tradicionais, propondo soluções criativas e originais na solução de problemas.

Foco em Resultados: Estar comprometido com os objetivos da organização; entregar os melhores resultados, cumprindo prazos e mantendo a qualidade dos serviços. Envidar os melhores esforços e orientar suas decisões com vista aos resultados almejados, mas sempre primando pela ética e pelo cumprimento das normas e regulamentos aplicáveis.

3. Definição do Plano de Metas: As metas são definidas no início do exercício pela Diretoria do Banco (item 3.1); cada empregado insere suas metas individuais e o superior hierárquico valida, via sistema, o plano de metas de seus empregados.

4. As metas referentes ao período de 1º/01/2016 a 31/12/2016, foram divulgadas antecipadamente e internamente pelo Banco a todos os seus Empregados, bem como disponibilizadas em seus meios internos de comunicação e no sistema de Avaliação de Performance (item III).

O referido documento explica que as metas são definidas pela Diretoria do Banco e divulgadas no sistema de Avaliação de Performance; informa que cada empregado insere suas metas individuais e o superior hierárquico valida, via sistema, o plano de metas de seus empregados.

A cláusula sexta do ACT 2016, a seguir transcrito, estabelece que os empregados terão acesso às informações referentes às metas e aos resultados necessários à verificação de sua participação, através dos meios internos de comunicação do Banco:

(...)

Não se verifica no procedimento descrito no documento acima, bem como nos demais documentos anexados ao processo, que o programa de metas tenha resultado de pactuação prévia entre empresa, empregados e sindicato, conforme determina o artigo 2º da Lei nº 10.101/00.

Feitas as exposições supra, é importante dispor que a legislação exige que os critérios de distribuição da PLR sejam transparentes, objetivos e estejam em conformidade com o disposto na Lei.

Nessa linha, correta é a posição da autoridade julgadora de 1º grau, pois a diferenciação de valores com base nas funções ou cargos dos funcionários implica necessariamente em irregularidades. É fundamental que os critérios sejam claros e previamente estabelecidos no acordo coletivo, o que aparentemente não ocorreu no caso do Recorrente.

Além disso, é importante ressaltar, conforme apontado pela Fiscalização, que a divulgação das metas através de meios internos de comunicação não está de acordo com os requisitos legais estabelecidos para a distribuição da PLR. No caso concreto, merecem atenção os conteúdos contidos nos e-mails veiculados, os quais não têm o condão de estabelecer as metas necessárias. Essa prática não assegura a transparência e a clareza necessárias aos funcionários, e não está em conformidade com o princípio da negociação coletiva entre a empresa e seus empregados, como estabelecido na legislação aplicável.

O Recorrente afirma que as metas do acordo foram comunicadas aos funcionários desde o início do período de elegibilidade através de meios internos de comunicação. Porém, não há provas concretas nesse sentido. Ora, como bem observou a autoridade julgadora de 1º grau, o contribuinte anexou às fls. 8290 e ss. cópia de e-mails, ao que parece trocados entre funcionários do setor de Recursos Humanos do Banco Pan S.A. e o Sindicato dos Bancários de São Paulo, no mês de agosto de 2016. Os e-mails tratam de vários assuntos relacionados com modelo e minuta para formalização de instrumento coletivo. Quanto ao período a que se referem, apenas o e-mail de 18/08/2016 (fls. 8293) menciona “o acordo de PPR para o exercício de 2017”. Quanto ao PLR, somente o e-mail de 31/08/2016 (fls. 8295), conforme copia a seguir, o menciona apenas no assunto do e-mail, mas sem informar o período a que se refere e sem fazer referência expressa no corpo da mensagem.

O recorrente colacionou aos autos os seguintes documentos no escopo de justificar e demonstrar a legitimidade dos pagamentos feitos a título de PLR:

- As comunicações internas acima mencionadas, o Acordo Coletivo de Participação dos Empregados nos Resultados dos Exercícios de 2015 e 2016; e as Convenções Coletivas de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2015 e 2016.

Ao que se vê, o acordo Coletivo de Participação dos Empregados nos Resultados do Exercício de 2016, celebrado em 13 de dezembro de 2016, entre, de um lado, Banco Pan S.A., e de outro lado, o Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de São Paulo, com vigência retroativa a 01 de janeiro de 2016 e término em 31 de dezembro de 2016, foi assinado em 13/12/2016.

Logo, em que pese a Convenção Coletiva de Trabalho instituída entre a FEBRABAN e o Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários, para pagamento de PLR (exercício 2016), ter sido assinada em 13/10/2016 e com vigência entre 01/09/2016 e 31/08/2018, vejo que o acordo coletivo vigente entre o sindicato dos bancários do estado de São Paulo e o Banco Pan mostra-se desvirtuado daquelas condições e critérios. Ou seja, estabeleceu o plano de metas para pagamento de PLR no último mês do ano exercício em que as metas deveriam ser alcançadas.

Saliento que, embora o recorrente afirme ter comunicado aos funcionários previamente sobre as metas do acordo, desde o início do período de elegibilidade por meio de comunicação interna, entendo não haver nos autos prova substancial nesse sentido. A

documentação fornecida junto à Impugnação não demonstrou claramente que as comunicações foram feitas de forma prévia e clara, conforme exigido pela legislação.

Como dito no acórdão guerreado, os e-mails juntados tratam de vários assuntos relacionados com modelo e minuta para formalização de instrumento coletivo. Quanto ao período a que se referem, apenas o e-mail de 18/08/2016 menciona o acordo de PPR para o exercício de 2017. Quanto ao PLR, somente o e-mail de 31/08/2016, o menciona apenas no assunto do e-mail, mas sem informar o período a que se refere e sem fazer referência expressa no corpo da mensagem.

Conclui-se, assim, que os e-mails anexados pela recorrente, a meu sentir, não são capazes de demonstrar que as negociações entre o Recorrente e o Sindicato iniciaram em momento anterior ao da assinatura dos documentos e, portanto, não podem ser considerados como prova do alegado.

De outra parte, mesmo que tais e-mails demonstrassem que as mensagens trocadas no mês de agosto/2016 se referiam à negociações relativas ao PLR do exercício de 2016 a ser incluídas no Acordo Coletivo de 2016, tal comprovação apenas reforçaria que os valores pagos a título de PLR aos empregados do Banco Pan S.A. nos meses de fevereiro/2016 a outubro/2016 foram realizados em desacordo com o art. 2º, § 1º, II da Lei 10.101/00, ou seja, sem a pactuação prévia dos programas de metas, resultados e prazos.

Acrescenta-se que a Declaração do Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de São Paulo, juntada pelo autuado (fls. 8328), informando que as negociações relativas aos Acordos Coletivos de PLR de 2015 e 2016 foram iniciadas em momento anterior ao das respectivas assinaturas, igualmente comprova que os valores pagos a título de PLR aos empregados do Banco Pan S.A. foram realizados em desacordo com o art. 2º, § 1º, II da Lei 10.101/00, ou seja, sem a pactuação prévia dos programas de metas, resultados e prazos.

A exigência expressa na norma de que os programas de metas, resultados e prazos sejam pactuados previamente, refere-se certamente a uma negociação finalizada e não a uma ainda em curso, ou seja, o acordo entre empresa e empregados deve estar concluído antes do início do ano base do pagamento da PLR. Ora, antes de assinado, antes de se tornar um ato jurídico perfeito, a proposta da empresa pode ser retirada ou alterada, bem como o pleito dos trabalhadores pode ser mudado. Portanto, somente com a assinatura do termo de acordo entre as partes ou do acordo coletivo é que se tem a formalização do término da transação e estaremos diante de um ato jurídico perfeito apto a exarar efeitos jurídicos.

Alerto que a questão central reside na **falta de evidências que comprovem a comunicação e ajuste prévios sobre os pagamentos feitos a título de PLR**, baseados em Acordo Coletivo de Trabalho retroativo.

Como bem destacado na ação fiscal, os pagamentos a título de PLR tiveram como base um acordo coletivo de trabalho assinado após os pagamentos terem sido efetuados, firmados **no último trimestre do ano**, aliás, no último mês do ano, ou seja, em dezembro.

Essa sequência levanta preocupações adicionais sobre a validade e a eficácia do acordo, pois sugere que os termos e condições estabelecidos podem não ter sido acordados ou comunicados de forma clara e transparente antes da realização dos pagamentos.

Um dos pontos relevantes a serem considerados é a vigência dos acordos de PLR, uma vez que a norma em vigor estipula que a participação deve ser objeto de negociação prévia e que suas regras devem ser estabelecidas no instrumento resultante dessa negociação. De acordo com a legislação pertinente, o pagamento da participação nos lucros ou resultados tem como objetivo principal recompensar a contribuição do empregado na geração de lucros ou na realização de resultados pactuados no início de cada período de exercício.

Com efeito, um dos pontos críticos a serem considerados diz respeito à vigência dos programas de participação nos lucros ou resultados, os quais **requerem ajuste prévio ao período correspondente de avaliação, especialmente quando associados ao desempenho do empregado** ou do setor da pessoa jurídica. Tais programas devem estar vinculados a critérios e metas preestabelecidos, de modo que a simples referência em convenções ou acordos coletivos a outros planos, mesmo que supostamente incorporados ao instrumento resultante, não é suficiente para garantir a existência de negociação coletiva na elaboração desses planos.

Além disso, não supre a exigência legal de efetiva participação da entidade sindical, ou de representante por ela indicado em comissão, na elaboração e fixação das regras e critérios de avaliação destinadas aos empregados. Embora a Lei nº 10.101/00 não estabeleça uma definição precisa de "ajuste prévio", a aplicação dessa regra requer uma avaliação cuidadosa do caso concreto, considerando a razoabilidade e a coerência em relação ao que se entende por ajuste prévio.

No presente caso, fica evidente a retroatividade do acordo coletivo de trabalho, o qual foi firmado no último mês do ano-base, ou seja, após 11 meses do início do exercício.

Assim, o instrumento de negociação deveria ter sido elaborado antes do início do período a que se referem os lucros ou resultados, ou, no mínimo, logo após o início do exercício. A ausência desse ajuste prévio compromete não apenas a eficácia dos programas de participação nos lucros ou resultados, mas também a expectativa legítima dos empregados em relação ao recebimento desse benefício, uma vez que eles não têm conhecimento prévio das metas e critérios estabelecidos.

De acordo com o relato fiscal, a empresa não atendeu aos requisitos mínimos exigidos pela Lei ao não observar as regras contidas no §1º do artigo 2º, da Lei 10.101/2000 e ao distribuir quantia desconexa de qualquer mecanismo de aferição, nomeando como se PLR fosse. Com isso, os valores pagos a título de PLR foram considerados salário de contribuição e foram objeto de cobrança. Sobre tal ponto, não vejo razões plausíveis que ensejem a reforma do julgado, vez que tem razão a autoridade fiscal.

Considerando a matéria sob julgamento, temos a observar, preliminarmente, que a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa é um direito social de matriz

constitucional, e regulada no plano infraconstitucional pela Lei nº 10.101/2000, como segue. Observe:

Constituição Federal - 1988

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

(...)

XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;

(...)

Lei nº 10.101/2000 (Texto vigente à época do Período de Apuração)

Art. 1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.

Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

I - comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;

II- convenção ou acordo coletivo.

§ 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.

§ 2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

(...)

Art. 3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

(...)

Embora a CF/88 assegure o direito dos empregados à participação nos lucros ou resultados das empresas, tal comando é de eficácia limitada, ou seja, depende de lei ordinária federal para sua aplicação plena.

O legislador constituinte, ao estabelecer aquele direito social, desvinculado da remuneração, remeteu à Lei ordinária o poder de disciplinar o acesso dos empregados àquele direito, definindo o modo e os limites de sua participação, bem como o caráter jurídico desse benefício para fins tributários, seja quanto à incidência do imposto de renda, seja para fins de incidência de contribuição previdenciária.

Nesse contexto, somente com a superveniência da Medida Provisória nº 794/1994, sucessivamente reeditada e com numeração variada até a MP 1.982-77, de 23 de novembro de 2000, convertida na Lei nº 10.101/2000, é que foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito dos trabalhadores àquela participação, desvinculada da remuneração.

A Lei nº 10.101/2000, deixa explícito que a PLR tem como um dos seus objetivos incentivar a produtividade, e o § 1º do artigo 2º determina que as regras para o pagamento da PLR devem constar do documento que fixa os termos da negociação. Ora, a concessão da PLR sem a exigência de meta a ser atingida não cumpre o objetivo de incentivar a produtividade.

Não é demais reiterar que, do instrumento de negociação firmado entre as partes devem constar regras claras e objetivas das condições a serem satisfeitas (regras adjetivas) para que ocorra o pagamento ou crédito da parcela correspondente à participação nos lucros ou resultados (direito substantivo), conforme disposto no § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000.

É fundamental que os trabalhadores tenham conhecimento prévio dos critérios e condições estabelecidos com a empresa, conforme constam no instrumento de negociação, tais como metas, resultados, índices de produtividade ou lucratividade, entre outros. Isso possibilita que eles acompanhem e avaliem regularmente a evolução dos indicadores relacionados ao pagamento da PLR.

Diante dessas considerações, faço, também, a análise da matéria sob o enfoque da legislação previdenciária, especialmente no que se refere à integração ou não dessa verba no conceito de salário de contribuição para determinação da base de cálculo das contribuições previdenciárias. Nesse contexto, a Lei nº 8.212/1991, que instituiu o Plano de Custeio da Previdência Social, trata do conceito de salário de contribuição e das situações de não-incidência tributária. Veja-se:

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do

empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

(...)

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

(...)

Art.214. Entende-se por salário-de-contribuição: (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente: (...)

X - a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

(...)

§ 10. As parcelas referidas no parágrafo anterior, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, integram o salário-de-contribuição para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis.

(...)

Os Acordos e Convenções Coletivas de Trabalho (CCT) representam importantes instrumentos de negociação que preveem direitos reconhecidos pela Constituição Federal. No entanto, é essencial ressaltar que tais acordos não podem modificar a disciplina legal previamente estabelecida. No contexto da Lei nº 10.101/2000, que regula a PLR, a livre negociação entre as partes é permitida, **desde que as condições estabelecidas estejam em conformidade com os requisitos legais, garantindo regras claras e objetivas tanto em relação aos direitos substantivos quanto às obrigações adjetivas.**

A ausência de **regras prévias**, claras e objetivas para a obtenção do direito ao recebimento da verba caracteriza uma violação dos requisitos estipulados pela legislação. No caso em análise, a empresa recorrente não cumpriu com os critérios mínimos exigidos pela Lei 10.101/2000, distribuindo uma quantia desconexa de qualquer mecanismo de aferição, sob a nomenclatura de PLR. Isso resultou na consideração dos valores pagos como salário de contribuição, sujeitos à cobrança previdenciária.

Dessa forma, a Fiscalização fundamentou corretamente sua decisão, demonstrando que o pagamento efetuado a título de PLR não se enquadra na categoria em comento, conforme definido pela legislação.

Assim, após uma análise minuciosa dos fatos e fundamentos apresentados, constata-se que o Recorrente não detém razão em suas argumentações.

Portanto, é incontestável que a decisão da autoridade fiscal de considerar os valores pagos como sujeitos à contribuição previdenciária está em conformidade com a legislação vigente, devendo ser mantida na sua integralidade.

- PAT. Fornecimento de refeições e a cesta de alimentação fornecida aos empregados da empresa através de cartão magnético ou ticket.

No que concerne à validade ou não da exigência da contribuição previdenciária sobre os valores correspondentes ao fornecimento de refeições/ alimentação aos empregados através de cartão magnético ou ticket, em decorrência de benefício alimentação Sodexo, passo a expor:

Segundo a ótica da Autoridade Fiscal, a contar da EC nº 20/98, todas as verbas recebidas com habitualidade pelo empregado, qualquer que seja a sua origem e título, passam a integrar, por força de norma constitucional, o conceito jurídico de salário e, nessa condição, passam a compor obrigatoriamente o salário de contribuição do segurado, se sujeitando compulsoriamente à incidência de contribuição previdenciária. Nesse toar, entende a autoridade julgadora que os valores pagos a título de auxílio alimentação/refeição na forma de cartões (tíquete/cartão refeição ou tíquete/cartão alimentação) integram as bases de cálculo das contribuições previdenciárias até 11/11/2017 e, conseqüentemente, não procede o entendimento do contribuinte de que a RFB teria aplicado entendimento contrário ao que determina a legislação vigente à época dos fatos geradores (01/2016 a 12/2016), logo, não há que se falar em violação ao princípio da legalidade, muito menos em insegurança jurídica.

Entendo, entretanto, que tal decisão merece reforma.

Assim, passo a fundamentar.

Os fatos discutidos na lide já contam com resposta no âmbito deste colegiado, de modo que devem receber o mesmo tratamento. A matéria não é estranha e, por isso, dispensa delongas.

Na relação de emprego, a remuneração representada por qualquer benefício que não seja oferecido em pecúnia configura o denominado salário utilidade ou prestação *in natura*.

Nesse contexto, se a não incidência da contribuição previdenciária sobre alimentação abrange todas as distribuições e prestações *in natura*, ou seja, que não em dinheiro, tanto a alimentação propriamente dita como aquela fornecida via ticket, mesmo sem a devida inscrição no PAT, deixam de sofrer a incidência da contribuição previdenciária.

O tema também já foi apreciado em sede judicial, obtendo resposta do Superior Tribunal de Justiça em sentido favorável à Recorrente. Vejamos:

TRIBUTÁRIO. AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO. PARCELA IN NATURA. PAGAMENTO EM CONTA-CORRENTE. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

I - Em se tratando de depósitos em dinheiro na conta de funcionários do Banco do Brasil, não há que se falar em caráter in natura; prevalecendo, ao contrário, a natureza salarial de tais valores, havendo sobre eles a incidência da contribuição previdenciária.

II - Agravo regimental improvido. (AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 603.509 – CE, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ: 14/06/2004)

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

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

2. *Ad argumentandum tantum*, esta Corte adota o posicionamento no sentido de que a referida contribuição, *in casu*, não incide, esteja, ou não, o empregador, inscrito no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT.

3. Agravo Regimental desprovido.

(AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.119.787 – SP, Rel. Min. Luiz Fux, DJ: 29/06/2010)

Ainda, trago à baila ementa proferida por este CARF, com alusão ao Parecer Vinculante AGU nº BBL 04/2022, senão vejamos:

Numero do processo: 16327.720131/2019-82

Turma: 2ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara: 2ª SEÇÃO

Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão: Tue Jul 25 00:00:00 UTC 2023

Data da publicação: Mon Oct 16 00:00:00 UTC 2023

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/02/2014 a 31/12/2015 AUXILIO ALIMENTAÇÃO NA FORMA DE TICKET. NÃO INCIDÊNCIA. PARECER VINCULANTE AGU nº BBL 04/2022. ARTIGO 62, §1º, II, “D” DO RICARF. o auxílio-alimentação na forma de tíquetes ou congêneres, mesmo antes do advento do §2º do art. 457 da CLT, já não integrava

a base de cálculo da contribuição previdenciária, nos termos do caput do art. 28 da Lei 8.212/1991.

Numero da decisão: 9202-010.863

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e no mérito, negar-lhe provimento (documento assinado digitalmente) Régis Xavier Holanda – Presidente em Exercício (documento assinado digitalmente) Mauricio Nogueira Righetti - Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mauricio Nogueira Righetti, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Mario Hermes Soares Campos, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Regis Xavier Holanda (Presidente em Exercício).

Nome do relator: MAURICIO NOGUEIRA RIGHETTI

No caso concreto, restou demonstrado nos documentos juntados pela própria fiscalização e em sede de impugnação (fls. 7662 a 7683 e 7685 a 7759) que nenhuma despesa destinada a alimentação foi paga em dinheiro diretamente aos empregados, mas mediante a contratação da empresa **SODEXO PASS DO BRASIL SERVIÇOS E COMÉRCIO S.A.** (CNPJ **69.034.668/0001-56**), responsável pelo fornecimento de refeições, convênio e/ou alimentação, na forma de cartões magnéticos. Em que pese a diligência da autoridade fiscal julgadora, tenho que a fundamentação exarada sobre o programa de alimentação Sodexo não merece prosperar.

Pois bem!

A partir da análise processual, verifico que os contratos e as respectivas notas fiscais constam nas folhas acima mencionadas

A decisão recorrida negou provimento à impugnação da contribuinte, sob os argumentos de que os pagamentos habituais em forma de tickets, integram o salário de contribuição, pois no lugar de fornecer alimentação *in natura*, efetua entrega de "vale-refeição" ou "ticket-refeição" que, em dedução simples, não é espécie de pagamento *in natura*.

Em seu recurso voluntário, o contribuinte alega que os valores pagos *in natura* a título de alimentação sob a forma de tickets e de vales não se enquadram no conceito de remuneração destinada a retribuir o trabalho, isto é, não configuram fato gerador ou hipótese de incidência de quaisquer das contribuições exigidas.

Tal conclusão decorre da mais óbvia constatação de que, se são valores pagos a título de alimentação, não são valores pagos a título de remuneração destinada a retribuir o trabalho e que a inscrição no PAT é mera obrigação acessória, pois não pode desfigurar o objetivo basilar da norma de isenção.

Por conta disso, vê-se que o recorrente está arrazoado ao solicitar o cancelamento da autuação relacionada ao PAT, haja vista o fato de que não devem incidir contribuições

previdenciárias junto a pagamentos relacionados ao fornecimento de alimentação *in natura*, perante o PAT.

No caso, entendo também que o ticket alimentação, por se assemelhar ao fornecimento da alimentação *in natura*, merece igualmente ser excluído da base de cálculo do lançamento previdenciário.

Portanto, dirijo, nesse ponto, da decisão recorrida, pois, apesar de não serem de observação obrigatória pelas decisões deste CARF, existem várias decisões judiciais, sem efeitos vinculantes, que corroboram com as alegações do recorrente, além da existência do parecer PGFN/CRJ nº 2.117/2011, onde orienta os Procuradores da Fazenda Nacional a serem dispensados de recorrerem em causas similares afetas ao tema.

Nesse sentido, entendo que assiste razão ao recorrente

Conclusão

Ante o exposto, conheço parcialmente do Recurso Voluntário, para, na parte conhecida, rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, dar-lhe parcial provimento, tão somente no que concerne à não incidência de contribuições previdenciárias (parte patronal, inclusive GILRAT), bem como a contribuições devidas à seguridade social e destinadas a terceiros, sobre os pagamentos realizados pelo contribuinte, a título de alimentação, a seus empregados e diretores (contribuintes individuais), sob a forma de vale refeição e de vale alimentação, por meio de ticket ou cartão, pois tais valores não integram o salário-de-contribuição, diante da ausência de natureza salarial destes pagamentos.

Assinado Digitalmente

Carlos Eduardo Fagundes de Paula