



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.720894/2019-23
ACÓRDÃO	2402-013.090 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BANCO MERCANTIL DO BRASIL SA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016

AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO. PAGAMENTO POR MEIO DE CARTÃO MAGNÉTICO. PERÍODO ANTERIOR A NOVEMBRO DE 2017. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PARECER Nº 00001/22/CONSUNIAO/CGU/AGU. VINCULAÇÃO ARTS. 40 LC 73/93 E 98 DO RICARF/23.

Por força do Parecer nº 00001/22/CONSUNIAO/CGU/AGU, os valores pagos por meio de vales-refeições, cartões, tíquetes e congêneres não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias, mesmo no período anterior à vigência do § 2º do art. 457 da CLT, com a redação dada pela Lei nº 13.467/2017.

O entendimento é de aplicação obrigatória no âmbito do CARF por força dos arts. 40 da Lei Complementar nº 73/1993 e 98 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.

A participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada em desacordo com a lei específica, integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, não podendo ser enquadrado, portanto, na hipótese legal prevista no art.28, § 9º, “j”, da Lei de Custoio.

PLR - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. ANTERIORIDADE. PACTUAÇÃO PRÉVIA. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS. A Lei nº 10.101/00 exige que haja negociação entre empresa e trabalhadores, da qual deverão resultar regras claras e objetiva e os índices, as metas, os resultados e os prazos devem ser estabelecidos previamente

ACORDO DE PLR HOMOLOGADO POR UM SINDICATO EXTENSIVO ÀS DEMAIS LOCALIDADES DA EMPREGADORA ABRANGIDA POR OUTROS SINDICATOS. INADMISSIBILIDADE.

Em respeito aos princípios da unicidade sindical, em sua territorialidade, e da interpretação restritiva da legislação que leva à exclusão da tributação, não é aceitável um sindicato reger o acordo de PLR dos trabalhadores da mesma empresa em locais que são territorialmente abrangidos por outro sindicato.

PLR. EXCESSO DE EXAÇÃO.

Devem ser excluídos do lançamento fiscal os montantes indevidamente autuados, conforme constatado em sede de diligência fiscal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: (i) por unanimidade de votos, cancelar as infrações decorrentes do pagamento de auxílio-alimentação em cartão aos empregados e, para aqueles créditos relativos à PLR, retificar os valores lançados conforme os montantes apresentados no anexo único do Relatório de Diligência Fiscal (p 3.139); (ii) por voto de qualidade, manter os créditos remanescentes, vencidos os Conselheiros Gregorio Rechmann Junior (relator), Joao Ricardo Fahrion Nuske e Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, que deram parcial provimento em maior extensão para cancelar integralmente o crédito tributário lançado, relativo à PLR, em relação aos empregados com atuação no Distrito Federal e nos Estados de Minas Gerais, Goiás e Tocantis. Designado redator do voto vencedor o Conselheiro Marcus Gaudenzi de Faria.

Assinado Digitalmente

Gregório Rechmann Junior – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente

Assinado Digitalmente

Marcus Gaudenzi de Faria – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Francisco Ibiapino Luz (suplente convocado), Gregório Rechmann Junior, João Ricardo Fahrion Nüske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Marcus Gaudenzi de Faria e Rodrigo Duarte Firmino (presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 14^a Turma da DRJ/SPO, consubstanciada no Acórdão 16-95.111 (p. 2.899), que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Na origem, trata-se o presente caso de autos de infração (p.p. 2.302 e 2.310) com vistas a exigir:

- (i) contribuição previdenciária correspondente à parte da empresa e do GILRAT, incidente sobre os valores pagos e/ou creditados aos segurados empregados à título de auxílio alimentação/cartão e PLR pago aos segurados empregados e contribuintes individuais em desacordo com a Lei 10.101/2000 (art. 22, I, II e III da Lei 8.212/91); e
- (ii) contribuição destinada a Outras Entidades e Fundos (INCRA e FNDE), incidente sobre os valores pagos e/ou creditados aos segurados empregados a título de auxílio alimentação/cartão e PLR pago em desacordo com a Lei 10.101/00.

De acordo com o Relatório Fiscal (p. 2.325), constituem fatos geradores dos lançamentos efetuados neste processo administrativo fiscal:

(i) o pagamento ou o crédito de participações nos lucros ou resultados a empregados, atinente a programas próprios da empresa, em desacordo com os requisitos da Lei nº 10.101 de 2000;

(ii) o pagamento ou o crédito de participações nos lucros ou resultados a diretores não empregados; e

(iii) o pagamento ou o crédito do auxílio-alimentação em cartão aos empregados.

Cientificada do lançamento fiscal, a Contribuinte apresentou a sua competente defesa administrativa (p. 2.482), defendendo, em síntese, os seguintes pontos:

* inicialmente, informa que optou em efetuar o pagamento dos valores relativos à participação nos lucros de administradores a contribuintes individuais não oferecidos a tributação;

* não tributação do auxílio-alimentação / refeição pago em cartão; e

* regularidade da PLR – Anos de 2015 e 2016.

Às p.p. 2.841/2.844, a Contribuinte protocolou petição juntamente com o comprovante de pagamento, com o fito de demonstrar o recolhimento referente a infração - PLR de administradores a contribuintes individuais.

A DRJ julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, nos termos do susodito Acórdão nº 16-95.111 (p. 2.899), conforme ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016

AUTOS DE INFRAÇÃO (AI). FORMALIDADES LEGAIS. SUBSUNÇÃO DOS FATOS À HIPÓTESE NORMATIVA. NULIDADE NÃO RECONHECIDA.

Não há que se falar em nulidade, quando o auto de infração é lavrado com observância às formalidades legais e de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, com apresentação de adequada motivação jurídica e fática, bem como dos pressupostos de liquidez e certeza.

Constatado que os fatos descritos se amoldam à norma legal indicada, deve o Fisco proceder ao lançamento, eis que esta é atividade vinculada e obrigatória.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016

OBRIGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. RESPONSABILIDADE DA EMPRESA.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições previdenciárias a seu cargo, conforme definido no art. 22, I e II da Lei 8.212/91.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.

A participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada em desacordo com a lei específica, integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, não podendo ser enquadrado, portanto, na hipótese legal prevista no art.28, § 9º, "j", da Lei de Custo.

PLR - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. ANTERIORIDADE. PACTUAÇÃO PRÉVIA. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS.

A Lei nº 10.101/00 exige que haja negociação entre empresa e trabalhadores, da qual deverão resultar regras claras e objetivas e os índices, as metas, os resultados e os prazos devem ser estabelecidos previamente.

PLR - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. INSTRUMENTO LEGAL. NEGOCIAÇÃO PRÉVIA ENTRE AS PARTES ENVOLVIDAS.

Os instrumentos decorrentes da negociação de participação nos lucros ou resultados devem ostentem regras claras e objetivas, pactuadas previamente entre as partes envolvidas (empregados, sindicato e empresa).

AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO FORNECIMENTO EM PECÚNIA OU ATRAVÉS DE CARTÃO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Os valores pagos aos segurados empregados a título de auxílio alimentação/cartão são considerados salário de contribuição nos moldes do art. 28, I da Lei 8.212/91, não se aplica a isenção do art.28, § 9º, “c”, do mesmo diploma legal.

O fornecimento de alimentação mediante tíquetes/cartão, somente deixou de integrar o salário de contribuição a partir de 11 de novembro de 2017, conforme entendimento constante na Solução Consulta 35/2019, à qual o agente fiscal encontra-se vinculado, uma vez que na atividade administrativa não cabem discricionariedades, nos termos do parágrafo único do art. 142 do CTN.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016

CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS.

Em decorrência dos artigos 2º e 3º da Lei nº 11.457/2007 são legítimas as contribuições destinadas a Outras Entidades - Terceiros, incidentes sobre o salário de contribuição definido pelo art. 28 da Lei 8.212/91.

Impugnação improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada dos termos da decisão de primeira instância, a Contribuinte apresentou recurso voluntário (p. 2.968), reiterando, em síntese, as razões de defesa deduzidas em sede de impugnação, a saber:

a) não incidência de contribuições previdenciárias sobre o fornecimento do auxílio-alimentação em cartão magnético; e

b) que a PLR foi paga em consonância com as normas vigentes, razão pela qual não constituem base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Ato contínuo, na sessão realizada em 07/05/2024, este Colegiado converteu o julgamento do presente processo em diligência fiscal para que a Unidade de Origem informasse, em síntese, se os valores pagos pela Contribuinte aos seus empregados a título de PLR com base nas Convenções Coletivas de Trabalho (CCTs) também compõem a base de cálculo do presente lançamento fiscal (ou não).

Após as providências cabíveis, foi emitido o Relatório de Diligência Fiscal de p. 3.139, em relação ao qual, devidamente cientificada, a Contribuinte apresentou a sua competente manifestação (p. 3.212).

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de lançamento fiscal com vistas a exigir crédito tributário referente às contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à parte da empresa e do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos, bem como aquelas devidas a outras entidades e fundos (terceiros).

Conforme igualmente exposto linhas acima, constituem fatos geradores o pagamento de participações nos lucros ou resultados a empregados e a diretores não empregados, em desacordo com os requisitos da Lei nº 10.101/2000, bem como o pagamento do auxílio-alimentação em cartão aos empregados.

Em sua peça recursal, a Contribuinte esgrime suas razões de defesa nos seguintes pontos, em síntese:

(i) não tributação do auxílio-alimentação / refeição pago em cartão;

(ii) regularidade da PLR paga em 2015 e 2016;

(ii.i) excesso de exação; necessidade de exclusão dos valores referentes à PLR paga com base nas Convenções Coletivas de Trabalho;

(ii.ii) insubsistência das irregularidades apontadas pela Fiscalização relativamente ao Programa Próprio de PLR;

(ii.ii.i) quanto à anterioridade dos planos de PLR;

(ii.ii.ii) quanto à previsão expressa de todas as regras para o pagamento de PLR nos respectivos instrumentos;

(ii.ii.iii) quanto às assembleias gerais extraordinárias para a aprovação dos acordos coletivos;

(ii.ii.iv) sobre a territorialidade dos ACT's;

Pois bem! Considerando que o presente processo era, inicialmente, de relatoria da Conselheira Ana Cláudia Borges de Oliveira e que a mesma, na sessão de julgamento realizada em 02/2024, apresentou a íntegra o seu voto, estando as conclusões por si alcançadas em consonância com o entendimento perfilhado por este Relator, em homenagem ao trabalho da referida conselheira, adoto suas razões de decidir, com as devidas modificações e/ou atualizações que se fizerem necessárias.

1 - AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO FORNECIDO EM CARTÃO MAGNÉTICO

A Recorrente sustenta a não incidência de contribuições previdenciárias e para terceiros sobre o fornecimento do auxílio-alimentação em cartão magnético.

A Fiscalização considerou que o auxílio-alimentação pago em cartão magnético só não integra a base de cálculo das contribuições a partir de novembro de 2017, ainda que autorizados de acordo com a legislação do PAT, com fundamento no disposto na Solução de Consulta COSIT nº 35 de 23 de janeiro de 2019, que reformou a Solução de Consulta COSIT nº 288 de 2018, e que o auxílio alimentação (cartão) não pode ser considerado como fornecimento de alimento *in natura* (cestas básicas, consumo imediato ou congêneres), logo, não goza da exclusão legal prevista no art. 28, § 9º, alínea c, da Lei nº 8.212/91.

A DRJ manteve o lançamento sob a mesma *ratio*.

Consta no relatório fiscal que o auxílio-alimentação em tiquete ou cartão, ainda que autorizado de acordo com a legislação do PAT, não assume o caráter *in natura*, fazendo incidir a contribuição - GILRAT; e a Solução de Consulta COSIT nº 35 de 2019, por sua vez, menciona que o auxílio-alimentação pago em tíquetes ou em cartões refeição ou alimentação deixou de integrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias a partir de 11 de novembro de 2017 (Lei nº 13.467/2017).

A Constituição Federal prevê a instituição de contribuições sociais a serem pagas pelo trabalhador e demais segurados e pelo empregador, empresa ou equiparada, incidindo sobre a folha de salários e rendimentos do trabalho pagos à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício – arts. 149 e 195.

No plano infraconstitucional, a Lei nº 8.212, de 24/07/1991, instituiu as contribuições à seguridade social, sobre os rendimentos do trabalho, a cargo: i) do empregado e do trabalhador avulso (art. 20); ii) do contribuinte individual e facultativo (art. 21) e; iii) da empresa (art. 22), sendo esta sobre o total das remunerações pagas aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais que lhe prestem serviços, bem como para o financiamento dos benefícios previstos nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213/91 e aqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - GILRAT.

As contribuições destinadas a outras entidades, usualmente chamadas de “Terceiros”, possuem identidade de base de cálculo com as contribuições previdenciárias e devem seguir a mesma sistemática, a teor do que dispõe o art. 3º, § 2º, da Lei nº 11.457/2007, calculadas com a alíquota de 5,8%, sendo: Salário Educação 2,5%; INCRA 0,2%; SENAI 1,0%; SESI 1,5% e SEBRAE 0,6%.

Do art. 195, I, a, da Constituição Federal extrai-se que **apenas os rendimentos do trabalho** podem servir de base de cálculo para as contribuições sob comento¹. Cabe, então, perquirir a natureza jurídica da verba paga para concluir pela composição, ou não, da base de cálculo da exação.

O art. 28 da Lei nº 8.212/91 aponta a composição do salário-de-contribuição e o parágrafo do 9º, alínea “c”, elenca, entre as verbas que não integram o salário de contribuição, a parcela “in natura” recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976.

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

(...)

c) a parcela “*in natura*” recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;

A Lei nº 6.321/76 menciona que as empresas têm direito à dedução, para fins de apuração do imposto sobre a renda, dos valores pagos em programas de alimentação, previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho, e que estas despesas seriam apenas aquelas relacionadas às refeições em restaurantes e aquisição de gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais. No mais, assevera que não se inclui como salário de contribuição a parcela paga *in natura*, pela empresa, nos programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho.

Com base no entendimento firmado pelo e. Superior Tribunal de Justiça no sentido de que, no que concerne ao auxílio alimentação, não há falar na incidência de contribuição previdenciária quando pago in natura, esteja ou não a empresa inscrita no PAT. No entanto, pago habitualmente e em pecúnia, há a incidência da contribuição², a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) editou o **Ato Declaratório nº 03/2011**, publicado no DOU de 22/12/2011, com fundamento no Parecer PGFN/CRJ nº 2117/2011, aprovado pelo Ministro da Fazenda, autorizando a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento in natura do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária, independentemente de inscrição no PAT.

¹ Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

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

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

² AgInt no REsp 1644637/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 16/11/2017, DJe 21/11/2017.

O salário-utilidade, também chamado de salário *in natura*, consiste em uma forma de retribuição, que é realizada pelo empregador ao empregado, em forma de utilidades ao invés de pecúnia. Assim, a alimentação *in natura* abrange tanto a cesta básica, quanto as refeições fornecidas pelo empregador aos seus empregados, e não integra a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa e dos segurados empregados.

A Solução de Consulta COSIT nº 35, de 23 de janeiro de 2019, trata da alimentação paga em pecúnia, *in natura* e por meio de tíquetes-alimentação ou cartão alimentação, dispondo quanto ao último ponto, objeto da presente controvérsia que:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
EMENTA: ALIMENTAÇÃO. PAGAMENTO EM PECÚNIA. INCIDÊNCIA.

A parcela paga em pecúnia aos segurados empregados a título de auxílio-alimentação integra a base de cálculo para fins de incidência das contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa e dos segurados empregados.

VINCULAÇÃO À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 353, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2014. AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO IN NATURA.

A parcela *in natura* do auxílio-alimentação, a que se refere o inciso III do art. 58 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, abrange tanto a cesta básica, quanto as refeições fornecidas pelo empregador aos seus empregados, e não integra a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa e dos segurados empregados.

VINCULAÇÃO À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 130, DE 1º DE JUNHO DE 2015.

AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO PAGO EM TÍQUETES-ALIMENTAÇÃO OU CARTÃO ALIMENTAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA.

A partir do dia 11 de novembro de 2017, o auxílio-alimentação pago mediante tíquetes-alimentação ou cartão-alimentação não integra a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa e dos segurados empregados.

Dispositivos Legais: Decreto-Lei nº 5.452, de 1943, art. 457, § 2º; Lei nº 8.212, de 1991, arts. 13, 20, 22, incisos I e II, e 28, inciso I, e § 9º; Lei nº 10.522, de 2002, art. 19, §§ 4º e 5º; Decreto nº 3.048, de 1999, art. 9º, inciso I, alínea “j”; Decreto nº 5, de 1991, art. 4º; Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, art. 58, III; Pareceres PGFN/CRJ nº 2.117, de 2011, e nº 2.114, de 2011; Atos Declaratórios PGFN nº 3, de 2011, e nº 16, de 2011.

Expõe que a Lei nº 13.467, de 13 de julho de 2017, com vigência a partir de 11 de novembro de 2017³, ao reformar a Consolidação das Leis do Trabalho (Decreto nº 5.452, de 1º de maio de 1943 - CLT), passou a prever, no § 2º do art. 457, que as importâncias, ainda que

³ Conforme disposição do art. 6º da Lei nº 13.467/2017: Art. 6º Esta Lei entra em vigor após decorridos cento e vinte dias de sua publicação oficial.

habituais, pagas a título de auxílio-alimentação, vedado seu pagamento em dinheiro, não integram a remuneração do empregado, não se incorporam ao contrato de trabalho e não constituem base de incidência de qualquer encargo trabalhista e previdenciário.

Ao final, conclui que, *"antes desta data, porém, somente não haverá incidência de contribuições previdenciárias sobre o auxílio-alimentação pago in natura ao trabalhador; ou seja, quando o próprio empregador fornece a alimentação aos seus empregados, para consumo imediato no ambiente da empresa, ou se fornecida cesta básica para o empregado levar para casa".*

Diante da interpretação divergente dada pela Secretaria da Previdência do Ministério do Trabalho e Previdência quanto à não inclusão dos valores pagos por meio de vale-refeições, cartões, tíquetes e congêneres na base de cálculo das contribuições, e instada a se manifestar, a Advocacia-Geral da União (AGU) emitiu o Parecer nº 00001/22/CONSUNIAO/CGU/AGU, aprovado pela Presidência Republica, reconhecendo que o auxílio na forma de tíquetes, cartões, vales e congêneres, mesmo antes do advento do § 2º do art. 457, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias. Ao adotar o posicionamento firmado pela Nota Técnica SEI nº 59.021/2021/ME mencionou que:

"32. O conceito de pagamento "*in natura*", a nosso entender, guardar contraposição com o pagamento em pecúnia. Os tickets alimentação e refeição encontram uma série de restrições para seu uso e são utilizados para aquisição de gêneros alimentícios ou refeições preparadas em estabelecimentos comerciais. Não nos parece devam ser equiparados a recebimento em pecúnia, uma vez que não podem ser sacados ou convertidos em moeda corrente, mas tão somente utilizados para aquisição de bens específicos que poderiam, a rigor, serem entregues pelo próprio empregador."

O posicionamento foi aprovado e publicado nos termos do art. 40 da Lei Complementar nº 73/1993, vinculando toda a Administração Pública Federal, sendo de observância obrigatória neste Órgão por força do art. 99 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023.

Nesse sentido assim é o entendimento do CARF:

AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO. PAGAMENTO IN NATURA AINDA QUE EM TÍQUETE, CARTÃO MAGNÉTICO, VALE-COMPRA OU CONGÊNERE. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO INSCRIÇÃO NO PAT - DESNECESSIDADE. PARECER nº 00001/2022/CONSUNIAO/ CGU/AGU.

O auxílio-alimentação pago pelo sujeito passivo na forma de tíquete, cupom, cartão magnético ou congêneres, mesmo antes do advento do §2º do art. 457 da CLT, não integra a base de cálculo da contribuição previdenciária, independente de estar o interessado inscrito no PAT, por se considerar como fornecimento de alimentação in natura, nos termos do PARECER nº 00001/2022/CONSUNIAO/ CGU/AGU, de 2022.

(Acórdão nº 9202-010.921, Relator Conselheiro Mário Hermes Soares Campos, 2^a Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, sessão de 22/08/2023, publicado em 17/10/2023).

Assim, o pleito da recorrente merece acolhida para que seja reformada a decisão neste particular, uma vez que as importâncias pagas a título de auxílio-alimentação *em cartão magnético* não integram a remuneração e não constituem a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário nesse ponto.

2 - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS - PLR

Nos termos do relatório, cinge-se a controvérsia apenas à Participação nos Lucros e Resultados paga aos segurados empregados, uma vez que o recorrente reconheceu como devida a infração referente a **participação nos lucros de administradores e contribuintes individuais, e a matéria não foi conhecida pela DRJ**.

Sustenta o recorrente que procedeu conforme as Convenções Coletivas de Trabalho e os Acordos Coletivos de Trabalho – 2015/2016, com pagamento da participação nos lucros aos seus empregados com base em dois programas de PLR (principal - CCT e complementar - ACT), entretanto, a Fiscalização teria apontado inconsistências apenas no tocante aos ACTs, apesar dos autos de infração exigirem as contribuições sobre a folha e consectários legais sobre PLR (ACTs e CCTs – § 3º do art. 3º da Lei n. 10.101/00), razão pela qual requereu a não inclusão da PLR paga com base nas CCTs na base de cálculo das contribuições.

Informa o fiscal autuante irregularidades quanto (i) anterioridade, vale dizer, pactuação prévia; (ii) as metas não seriam claras e objetivas; (iii) AGE após a negociação coletiva (art. 612 CLT); (iv) territorialidade dos ACTs.

A Constituição Federal estabelece, entre outros, o direito do trabalhador de receber *participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei* (art. 7º, inciso XI).

Conforme doutrina de José Afonso da Silva trata-se de norma constitucional de eficácia limitada, que requer a emissão de uma lei para irradiar todos os efeitos jurídicos desejados pelo constituinte. Maria Helena Diniz a denomina de norma de eficácia relativa complementável (ou dependente de complementação legislativa); enquanto Celso Bastos e Carlos Ayres Britto chamam de norma de integração complementável⁴.

Não obstante a denominação da norma constitucional, o art. 28, § 9º, alínea j, da Lei nº 8.212/91, dispõe que não integram o salário de contribuição os valores referentes a Participação nos Lucros ou Resultados da empresa (PLR), quando paga ou creditada de acordo com lei específica.

⁴ NOVELINO, Marcelo. Curso de Direito Constitucional. 17. ed. São Paulo: Ed. JusPodivm, 2022, p. 136-141.

O Supremo Tribunal Federal, ao enfrentar o tema, assentou que “O exercício do direito assegurado pelo art. 7º, XI, da Constituição Federal começa com a edição da lei prevista no dispositivo para regulamentá-lo, diante da imperativa necessidade de integração” (RE 398284, Rel. Ministro Menezes Direito, publicado em 19/12/2008).

Cumprindo o papel de regulamentar o direito constitucionalmente assegurado, a Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, trata da participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa e estabelece os requisitos de necessária observância para caracterizar a verba como tal.

Não sendo observado as disposições a lei, a verba paga aos trabalhadores a esse título passa a ter natureza remuneratória, devendo ser incluída na base de cálculo das contribuições devidas.

Ademais, não existe óbice à existência de Convenção Coletiva, bem como Acordo de PLR eventualmente existentes ao mesmo tempo como fundamento para se considerar desrespeitada a Lei nº 10.101/00. Até porque o § 3º do artigo 3º da citada lei admite a compensação entre acordos próprios e aqueles previstos em acordo ou convenção coletiva. Não sendo óbice a implementação do PLR a concomitância entre Convenção Coletiva e Acordo de PLR. Deste que respeitado a legislação de regência (Acórdão nº 2301-005.419).

2.1 - PACTUAÇÃO PRÉVIA

A Lei nº 10.101, de 19/12/2000 - comando normativo específico que regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa - dispõe que a verba deve ser objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante comissão paritária, convenção ou acordo coletivo – art. 2º, *caput*, incisos I e II.

O instrumento decorrente desta negociação tem como requisitos ter 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.

Essa é a redação *ipsis litteris* do § 1º, incisos I e II, do art. 2º do Diploma legal acima citado⁵.

⁵ 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)

Destarte, o gozo da isenção fiscal sobre os valores creditados a título de participação nos lucros ou resultados pressupõe a observância dos requisitos da Lei nº 10.101/2000. Não consta, contudo, dentre esses requisitos, que a pactuação prévia deva ocorrer antes do início do exercício.

No tocante ao estabelecimento de acordo prévio, essa Turma⁶ já teve a oportunidade de analisar outros casos em que concluiu pela prescindibilidade do acordo ocorrer antes do início do exercício, uma vez que este requisito não está descrito na Lei nº 10.101/2000. Confira-se:

(...) PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). PACTUAÇÃO NO EXERCÍCIO ANTERIOR. DESNECESSIDADE.

A Lei nº 10.101/00 não estipula prazo para a assinatura dos acordos de PLR, tampouco exige que seja veiculado no ano imediatamente anterior ao exercício no qual serão apuradas as metas.

(Acórdão nº 2402-010.339, publicado em 18/10/2022)

Assim, o fato de os acordos não terem sido assinados antes do início do exercício, não desnatura a natureza dos valores pagos a título de PLR. Igualmente, a 2^a Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais possui o mesmo entendimento:

Número do processo: 16327.720899/2018-75

Turma: 2^a TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara: 2^a SEÇÃO

Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão: Tue Mar 21 00:00:00 UTC 2023

Data da publicação: Mon May 01 00:00:00 UTC 2023

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015 RECURSO ESPECIAL. DESISTÊNCIA. NÃO CONHECIMENTO. PERDA DE OBJETO SUPERVENIENTE. APLICAÇÃO DO §3º, DO ART.78, DO RICARF. Não se conhece do recurso especial quando o sujeito passivo dele expressamente desiste, importando a perda de seu objeto. PLR. PACTO

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.

⁶ (...) PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). LEI 10.101/2000. PACTUAÇÃO NO EXERCÍCIO ANTERIOR. DESNECESSIDADE. A Lei nº 10.101/00 não estipula prazo para a assinatura dos acordos de PLR, tampouco exige que seja veiculado no ano imediatamente anterior ao exercício no qual serão apuradas as metas. (...)

(Acórdão nº 2402-009.827, Redatora Designada Ana Claudia Borges de Oliveira, publicado em 15/06/2021)

PRÉVIO. POSSIBILIDADE DE RELATIVIZAÇÃO. É possível relativizar a exigência de pacto prévio ao período aquisitivo, quando, cumulativamente, (i) trata-se de Convenções Coletivas de Trabalho, as quais, por sua natureza, são firmadas entre sindicatos, e não propriamente pelo sujeito passivo; (ii) as Convenções Coletivas de Trabalho são meras reproduções, em relação à participação nos lucros ou resultados, das Convenções de anos anteriores; e (iii) todas as demais acusações fiscais foram superadas pelas instâncias anteriores do contencioso administrativo fiscal, restando, unicamente, a acusação relativa ao descumprimento do pacto prévio ao período aquisitivo, ou quando a única acusação fiscal originária for a de descumprimento do pacto prévio.

Número da decisão: 9202-010.625

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial do Contribuinte, apenas em relação à matéria não incidência de Contribuições Previdenciárias sobre a PLR/Empregados sob o aspecto da pontuação prévia das CCTs – data da assinatura. No mérito, por voto de qualidade, acordam em dar-lhe provimento. Vencidos os conselheiros Maurício Nogueira Righetti (relator), Sheila Aires Cartaxo Gomes, Miriam Denise Xavier e Marcelo Milton da Silva Risso, que negaram provimento. Votou pelas conclusões do voto vencedor o conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, que manifestou intenção de apresentar declaração de voto. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Joao Victor Ribeiro Aldinucci. (assinado digitalmente) Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente em Exercício (assinado digitalmente) Mauricio Nogueira Righetti – Relator (assinado digitalmente) Joao Victor Ribeiro Aldinucci – Redator Designado Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mauricio Nogueira Righetti, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Miriam Denise Xavier (suplente convocada), Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em Exercício).

Nome do relator: MAURICIO NOGUEIRA RIGHETTI

Nesse mesmo sentido outros julgados do CARF:

Número do processo: 18088.720276/2013-83

Turma: Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção

Câmara: Quarta Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: Wed Aug 09 00:00:00 UTC 2023

Data da publicação: Tue Sep 05 00:00:00 UTC 2023

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/02/2009 a 29/02/2012 PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. RE 569.441. TEMA STF N° 344. O art.

7º, XI, da Constituição da República depende de regulamentação e, uma vez descumprida a regulamentação, resta descaracterizada a natureza jurídica de participação nos lucros e resultados e, por conseguinte, cabível a inclusão na base de cálculo, estando o art. 28, § 9º, j, da Lei nº 8.212, de 1991, em consonância com a Constituição ao asseverar que não integra o salário de contribuição a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA - PLR. IMUNIDADE. OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. ACORDO PRÉVIO AO ANO BASE. DESNECESSIDADE. A Participação nos Lucros e Resultados - PLR concedida pela empresa aos seus funcionários, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por força do disposto no artigo 7º, inciso XI, da CF, sobretudo por não se revestir da natureza salarial, estando ausentes os requisitos da habitualidade e contraprestação pelo trabalho. Somente nas hipóteses em que o pagamento da verba intitulada de PLR não observar os requisitos legais insculpidos na legislação específica, notadamente artigo 28, § 9º, alínea j, da Lei nº 8.212/91, bem como MP nº 794/1994 e reedições, c/c Lei nº 10.101/2000, é que incidirão contribuições previdenciárias sobre tais importâncias, em face de sua descaracterização como Participação nos Lucros e Resultados. A exigência de outros pressupostos, não inscritos objetivamente/literalmente na legislação de regência, como a necessidade de formalização de acordo prévio ao ano base, é de cunho subjetivo do aplicador/intérprete da lei, extrapolando os limites das normas específicas em total afronta à própria essência do benefício, o qual, na condição de verdadeira imunidade, deve ser interpretado de maneira ampla e não restritiva. PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS COM BASE EM ACORDO COLETIVO FIRMADO ANTES DO PAGAMENTO. ANÁLISE CONCRETA QUANTO A RAZOABILIDADE AO CONHECIMENTO PRÉVIO PARA O CUMPRIMENTO DE METAS. REPETIÇÃO DOS ACORDOS DURANTE O TEMPO. POSSIBILIDADE. Focando-se o instrumento negocial no incentivo à produtividade, sendo lastreado, especialmente, no inciso II do § 1º do art. 2º da Lei 10.101, objetivando programa de metas e resultados, mostra-se hígido, sendo possível perseguir as metas e imputar ao negociado os resultados já alcançados face ao processo prévio de negociação. In casu, os Acordos autuados são meras reproduções, em relação à participação nos lucros ou resultados, dos Acordos Coletivos de anos anteriores, restando evidente o conhecimento prévio por parte dos trabalhadores das regras e metas.

Número da decisão: 2401-011.312

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por determinação do art. 19-E da Lei 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro (relator), Wilsom de Moraes Filho, Marcelo de Sousa Sáteles e Miriam Denise Xavier (presidente) que negavam provimento ao recurso voluntário. Designado

para redigir o voto vencedor o conselheiro Rayd Santana Ferreira. (documento assinado digitalmente) Miriam Denise Xavier - Presidente (documento assinado digitalmente) José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro – Relator (documento assinado digitalmente) Rayd Santana Ferreira – Redator Designado Participaram do presente julgamento os conselheiros: José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Rayd Santana Ferreira, Wilsom de Moraes Filho, Matheus Soares Leite, Marcelo de Sousa Sateles (suplente convocado), Ana Carolina da Silva Barbosa, Guilherme Paes de Barros Geraldi e Miriam Denise Xavier.

Nome do relator: JOSE LUIS HENTSCH BENJAMIN PINHEIRO

(...) PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS COM BASE EM ACORDO COLETIVO FOCADO EM RESULTADOS FIRMADO NO CURSO DO PERÍODO AQUISITIVO. ANÁLISE CONCRETA QUANTO A RAZOABILIDADE AO CONHECIMENTO PRÉVIO PARA O CUMPRIMENTO DE METAS. Focando-se o instrumento negocial no incentivo à produtividade, sendo lastreado, especialmente, no inciso II do § 1.^º do art. 2.^º da Lei 10.101, objetivando programa de metas e resultados (e não o lucro), inclusive prevendo pagamento mesmo sem aferição de lucro, sendo assinado em meados no exercício, ainda em tempo razoável para o fim do exercício, mostra-se hígido, sendo possível perseguir as metas e imputar ao negociado os resultados já alcançados face ao processo prévio de negociação. (...)

(Acórdão nº 2401-007.306, Relator Conselheiro Rayd Santana Ferreira, Publicado em 30/03/2020)

(...) PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS COM BASE EM CONVENÇÃO COLETIVA FOCADA EM ÍNDICE DE LUCRATIVIDADE FIRMADA NO CURSO DO PERÍODO AQUISITIVO, ANTES DA APURAÇÃO DO LUCRO. POSSIBILIDADE. Focando-se o instrumento negocial na integração entre capital e trabalho, sendo lastreado, especialmente, no inciso I do § 1.^º do art. 2.^º da Lei 10.101, objetivando índice de lucratividade (e não no resultado), inclusive prevendo que se inexistir o lucro não será devida qualquer parcela, deve-se compreender que atendeu o requisito do ajuste prévio a negociação finalizada razoavelmente antes de apurado o lucro ou prejuízo. PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS COM BASE EM ACORDO COLETIVO FOCADO EM RESULTADOS FIRMADO NO CURSO DO PERÍODO AQUISITIVO. ANÁLISE CONCRETA QUANTO A RAZOABILIDADE AO CONHECIMENTO PRÉVIO PARA O CUMPRIMENTO DE METAS. Focando-se o instrumento negocial no incentivo à produtividade, sendo lastreado, especialmente, no inciso II do § 1.^º do art. 2.^º da Lei 10.101, objetivando programa de metas e resultados (e não o lucro), inclusive prevendo pagamento mesmo sem aferição de lucro, deve-se compreender que não atende o requisito do ajuste prévio a negociação subscrita e definitivamente formalizada em data muito avançada em relação ao período aquisitivo (últimos dias do mês de dezembro). Enquanto isso, sendo assinado em meados no exercício (agosto),

ainda em tempo razoável para o fim do exercício, mostra-se hígido, sendo possível perseguir as metas e imputar ao negociado os resultados já alcançados face ao processo prévio de negociação. PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS. LEI N.^º 10.101/2000. DOCUMENTAÇÃO COMPLEMENTAR. POSSIBILIDADE. O método de pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados, para os fins da Lei n.^º 10.101/2000, enquanto direito social, pretende privilegiar a livre negociação entre as partes na fixação das regras atinentes ao seu pagamento. Exige, por isso, a lei que as regras sejam claras e objetivas. Não perderá sua clareza, nem se desconsiderará o livremente pactuado coletivamente, o fato de se remeter outros detalhamentos e especificidades para documento apartado, desde que haja menção ao mesmo no acordo ou convenção coletiva, esclarecendo-se as premissas do procedimento de complementação e dela tenha participado a representação sindical. A complementação das metas por meio de documento apartado, complementar, acessório, por si só, não inviabiliza a condução da PLR.

(Acórdão nº 2202-0051.92, Relator Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Publicado em 20/05/2019)

Assim, a data de assinatura dos acordos coletivos não possui o condão de desnaturar a validade do acordo realizado, tampouco retira a natureza jurídica do pagamento da rubrica, pois a legislação que regulamenta o PLR não veda que a negociação quanto à distribuição do lucro seja concretizada após sua realização, embora o início das tratativas deva preceder ao pagamento.

2.2 - REGRAS EXPRESSAS – METAS CLARAS E OBJETIVAS

De acordo com a Lei nº 10.101/2000, o instrumento decorrente da negociação da PLR deve ter 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. Essa é a redação *ipsis litteris* do § 1º, incisos I e II, do art. 2º do Diploma legal acima citado⁷.

⁷ 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)

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.

A melhor exegese é de que os critérios e condições mencionados pelo § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/00 são exemplificativos.

O rol do § 1º do art. 2º, de fato, não é exaustivo quanto aos métodos de verificação do lucro ou resultado. E a *PLR pode eleger um indicador fora do rol*.

A Autoridade Fiscal alega que as regras não são claras e objetivas e ao final fundamenta tal fato na ausência de representantes sindicais na especificação dos indicadores de desempenho, o que não se confunde com a inexistência de regra clara e objetiva. (fl. 2348 e 2349). De tal modo, inexiste argumento apto a sustentar a inexistência de regras claras e objetivas.

Ademais, “*Não se aplica aos ajustes firmados entre empresa e comissão de empregados para pagamento da PLR o art. 612 da CLT, o qual trata do quorum para aprovação de acordos ou convenções coletivas de trabalho..., bem como Inexiste regra legal que obrigue que o percentual do lucro, a ser distribuído aos empregados, seja objeto de negociação entre estes e o empregador*” (Acórdão nº 2401-003.122).

A Participação nos Lucros e Resultados - PLR concedida pela empresa aos seus funcionários, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por força do disposto no artigo 7º, inciso XI, da CF, mormente por não se revestir da natureza salarial, estando ausentes os requisitos da habitualidade e contraprestação pelo trabalho, conquanto que observados os requisitos legais inscritos na Lei nº 10.101/2000.

O comando normativo aplicável, art. 2º da Lei 10.101/00, tem como destinatário o empregado, “de forma que o obreiro saiba, desde o início, como se portar para lograr o benefício avençado” (Acórdão nº 2202-009.112, publicado em 10/02/2022), o que foi cumprido no caso. A legislação tributária que dispõe sobre isenção deve ser interpretada literalmente e o emprego da analogia não pode resultar na exigência de tributo não previsto na lei – arts. 108 e 111 do CTN.

2.3 - TERRITORIALIDADE

Há, contudo, nos autos um requisito que carece de cumprimento, a saber, a territorialidade.

Constam nos autos as seguintes informações:

- dois acordos coletivos de trabalho que estabeleceram as regras para o pagamento das PLR referentes ao ano-calendário de 2015 foram celebrados em 31/03/2015, junto ao Sindicato dos Bancários de BH e à FEEB MG/GO/TO/DF, com protocolo no MTE em 17/07/2015 e vigência em 20/07/2015, de acordo com o art. 614, § 1º, da CLT;

- três acordos coletivos de trabalho que estatuíram as regras para o pagamento das PLR relativas ao ano-calendário de 2016 foram assinados em 21/06/2016, sendo que o instrumento firmado entre a empresa e o Sindicato dos Bancários de BH foi protocolado no MTE em 03/08/2016, tornando-se vigente em 06/08/2016, conforme o art. 614, § 1º, da CLT, enquanto o acordo coletivo assinado com a FEEB MG/GO/TO/DF foi protocolado no TEM em 15/09/2017, após a expiração de sua vigência, ocorrida em 31/12/2016, e por derradeiro, quanto ao acordo coletivo celebrado junto a CONTEC, não houve a comprovação de depósito no MTE;
- acordos coletivos de PLR (2015) abrangem tão somente os empregados vinculados aos estabelecimentos situados no Distrito Federal, em Goiás e em Minas Gerais, tendo em vista a base territorial das respectivas entidades sindicais signatárias;

Na negociação de Participação nos Lucros e Resultados a participação do sindicato deve ser daquele referente à categoria envolvida. Não é possível abstrair a territorialidade do sindicato. Caso o sindicato que não participe da negociação, o acordo promovido por outro, não vai atingir os seus filiados.

Os termos para pagamento de PLR valem e produzem efeitos somente para aqueles trabalhadores cuja categoria pertence ao Sindicato envolvido. Os empregados dos demais estados não abrangidos pela base territorial do sindicato que integrou o acordo não podem se beneficiar das regras propostas. (Acórdão nº 2302-003.138).

O entendimento pacífico no CARF é no sentido de que:

Número do processo: 10805.723215/2013-13

Turma: 2^a TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara: 2^a SEÇÃO

Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão: Tue Oct 23 00:00:00 UTC 2018

Data da publicação: Wed Nov 21 00:00:00 UTC 2018

Ementa: Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009 RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. SITUAÇÕES FÁTICAS SEMELHANTES. COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA. O Recurso Especial da Divergência deve ser conhecido se restar comprovado que, em face de situações equivalentes, a legislação de regência tenha sido aplicada de forma divergente, por diferentes colegiados. **ACORDO DE PLR HOMOLOGADO POR UM SINDICATO EXTENSIVO ÀS DEMAIS LOCALIDADES DA EMPREGADORA ABRANGIDA POR OUTROS SINDICATOS. INADMISSIBILIDADE.** Em respeito aos princípios da unicidade sindical, em sua territorialidade, e da interpretação restritiva da

legislação que leva à exclusão da tributação, não é aceitável um sindicato reger o acordo de PLR dos trabalhadores da mesma empresa em locais que são territorialmente abrangidos por outro sindicato.

Número da decisão: 9202-007.292

Nome do relator: RITA ELIZA REIS DA COSTA BACCHIERI

Número do processo: 16327.720905/2020-17

Turma: Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção

Câmara: Segunda Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: Thu Oct 05 00:00:00 UTC 2023

Data da publicação: Fri Nov 17 00:00:00 UTC 2023

(...) PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. SINDICATO. LIMITES TERRITORIAIS. DESATENDIMENTO À NORMA DE REGÊNCIA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES. Não é possível estender a eficácia do acordo coletivo para trabalhadores que prestam serviços em município que ultrapassa os limites territoriais de representação da entidade sindical que participou da negociação coletiva. (...)

Número da decisão: 2202-010.390

Nome do relator: LUDMILA MARA MONTEIRO DE OLIVEIRA

Portanto, tendo em vista que o acordos coletivo (PLR – 2015) foi celebrado junto à FEEB MG/GO/TO/DF, no qual se constatou que referido acordo alcança os empregados em estabelecimento bancário do Distrito Federal, Goiás e Minas Gerais (fl.1.548 – base territorial da respectivas entidades sindicais), consequentemente, as filiais de São Paulo, Rio de Janeiro, Paraná, Rio Grande do Sul, Santa Catarina, Bahia, Espírito Santo, Pernambuco, Rio Grande do Norte, Sergipe e Mato Grosso, não se constituíram em parte nos acordo coletivos.

Nesse sentido, concluo que o acordo coletivo assinado com a FEEB tem validade com relação aos estados MG, GO, TO e DF. Contudo, com relação às outras localidades, entendo pela procedência do lançamento, tendo em vista ao não cumprimento do requisito da territorialidade.

3 – DO EXCESSO DE EXAÇÃO

Neste ponto, a Recorrente defende que a *PLR foi calculada e distribuída com base em Convenção Coletiva de Trabalho (programa geral) e em Acordo Coletivo de Trabalho (plano próprio e complementar).* Durante a Fiscalização, a DEINF apontou supostas irregularidades apenas no tocante ao ACT, nada dizendo sobre a CCT. *Deste modo, ainda que se entenda por*

alguma irregularidade na ACT, a CCT deve ser respeitada, excluindo-se os valores a ela relacionados da base de cálculo da contribuição previdenciária (grifei e destaquei).

Confira-se, a propósito, os excertos abaixo reproduzidos do recurso voluntário neste particular:

3.2.1. A PLR paga com base nas Convenções Coletivas de Trabalho. Necessidade de sua consideração e consequente retificação dos valores lançados.

(...)

Aqui, para que não haja dúvidas, cabe sistematizar a afirmação/argumento que se está a desenvolver:

(i) o Banco Mercantil do Brasil quantificou a PLR devida aos seus empregados nos anos de 2015 e 2016 com fundamento nas convenções coletivas e nos acordos coletivos de trabalho a respeito do assunto;

(ii) essas informações foram por mais de uma vez fornecidas à Delegacia Fiscal, juntamente com os documentos (acordos e convenções) e números pertinentes;

(iii) a DEINF demonstrou ter efetivamente examinado todos esses dados e documentação, uma vez que solicitou esclarecimentos adicionais por pelo menos duas vezes (como visto, por ocasião do Termo de Intimação Fiscal n. 1 e no bojo do Termo de Constatação Fiscal n. 2);

(iv) ao final do procedimento de fiscalização, a Delegacia apontou supostas inconsistências apenas no tocante aos acordos coletivos de trabalho firmados pelo Recorrente (ou seja, os pontos de questionamento fiscal se restringiram aos planos complementares de PLR);

(v) tendo em vista que a atividade administrativo-tributária é plenamente vinculada (art. 32 e 142 do CTN), o que quer dizer que o auditor fiscal tem a obrigação de apontar e atribuir as consequências cabíveis a quaisquer irregularidades que identificar, é possível afirmar que, no presente caso, a DEINF entendeu pela validade e correição das Convenções Coletivas de Trabalho fiscalizadas;

(vi) no entanto, apesar disso, a DEINF autuou parte da PLR paga pelo Recorrente com base nas CCTs nos anos de 2015 e 2016. Ou seja, nos presentes autos de infração, exigem-se as contribuições sobre a folha e consectários legais sobre PLR dada com base nos ACTs e também sobre aquela distribuída com fundamento nas CCTs;

(vii) há, portanto, excesso de exação; partindo-se das próprias razões e conclusões do REFISC, a glosa fiscal deveria ter recaído apenas sobre a PLR complementar, que é apurada, repita-se, a partir das disposições dos mencionados ACTs.

Sobre o tema, o órgão julgador de primeira instância, sem adentar, no entendimento deste Conselheiro, na peculiaridade da tese defendida pela Contribuinte neste

particular, concluiu que o entendimento da empresa apresenta-se equivocado quando solicita a retificação dos autos de infração, uma vez que os pagamentos realizados pela empresa aos seus segurados empregados à título de PLR não observaram a Lei 10.101/2000, consequentemente, as bases de cálculo apuradas pela Fiscalização não devem ser retificadas.

Ora, o que a Contribuinte está defendendo por meio da matéria em destaque não é o atendimento dos valores pagos a título de PLR às diretrizes da Lei nº 10.101/2000 (este, em verdade, é outro tópico da defesa apresentada pela Contribuinte), mas que a Fiscalização teria, equivocadamente, tributado os valores pagos com base nas CCTs, tendo em vista que as irregularidades apuradas recaíram apenas sobre a PLR Complementar, paga com base nos ACTs.

Assim foi que, considerando que (i) no curso do procedimento fiscal a Contribuinte expressamente informou para a autoridade administrativa fiscal que os pagamentos realizados a título de PLR para os empregados foram feitos com base *foram feitos com base* em Convenção Coletiva de Trabalho (CCT) e, também, com fundamento em programa próprio de PLR, que foi fixado nos termos de Acordo Coletivo de Trabalho (ACT); e que (ii) no Relatório Fiscal (p. 2.325) a autoridade se reporta apenas – e de forma expressa – aos programas próprios da empresa (ou seja: aos ACTs) (vide, neste sentido parágrafo 5.18 e seguintes do REFISC), este Colegiado, na sessão realizada em 07/05/2024, converteu o julgamento do presente processo em diligência fiscal para que a Unidade de Origem informasse, em síntese, se os valores pagos pela Contribuinte aos seus empregados a título de PLR com base nas Convenções Coletivas de Trabalho (CCTs) também compõem a base de cálculo do presente lançamento fiscal (ou não) (Resolução nº 2402-001.382).

Após as providências cabíveis, foi emitido o Relatório de Diligência Fiscal de p. 3.139, por meio do qual o preposto fiscal diligente concluiu que:

3.6 Em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal Nº 1 (fls. 3126 a 3131) lavrado no contexto desta diligência, o sujeito passivo apresentou a resposta de fls. 3133 a 3137, bem como as planilhas de fl. 3138, que indicam, por empregado, os valores das PLR pagas ou antecipadas nos programas próprios de 2015 e 2016, devidamente deduzidos das PLR pagas em cumprimento às convenções coletivas de trabalho.

3.7 Como resultado da presente diligência, esta Fiscalização procedeu à reapuração dos valores totais das PLR pagas ou antecipadas nos anos 2015 e 2016 a título dos programas próprios do sujeito passivo, por competência, conforme a tabela abaixo:

Mês do Pagamento ou Crédito	PLR – Programa Próprio – Após a Diligência	PLR – Programa Próprio – Lançamento Original
11/2015	R\$ 4.509.496,26	R\$ 8.717.166,33
12/2015	R\$ 1.832,31	R\$ 3.995,40
03/2016	R\$ 8.029.163,16	R\$ 10.645.525,42
04/2016	R\$ 13.923,35	R\$ 15.992,64
10/2016	R\$ 1.338.620,95	R\$ 1.675.064,66
11/2016	R\$ 4.255,81	R\$ 4.743,62
Total	R\$ 13.897.291,84	R\$ 21.062.488,07

3.8 Os valores individuais das PLR pagas ou antecipadas em 2015 e 2016 nos programas próprios da empresa estão indicados no Anexo Único deste relatório, devendo estes serem considerados em substituição àqueles especificados no Anexo I do REFISC, às fls. 2379 a 2459.

3.9 Por fim, com base nos fatos verificados na presente diligência, esta Fiscalização entende que os valores das contribuições lançadas neste PAF, relativas à infração descrita como "PLR - Participação nos Lucros ou Resultados a Empregados Não Oferecido à Tributação (2141)", "Salário-Educação — FNDE — Contribuições Devidas (2164)" e "INCRA — Contribuições Devidas (2249)", que estão especificados no Anexo I do REFISC, às fls. 2460 a 2461, devem ser retificados conforme os montantes apresentados no Anexo Único do presente relatório, com fulcro no art. 149, inciso VIII, do Código Tributário Nacional.

Intimada a se manifestar acerca do resultado da diligência fiscal, a Contribuinte apresentou a sua competente manifestação (p. 3.212), anuindo com a conclusão alcançada pelo fiscal diligente, destacando que *o resultado foi a exclusão dos valores pagos a título da Convenção Coletiva de Trabalho da autuação, nos termos do art. 149 do CTN, conforme defendido pelo sujeito passivo.*

Neste espeque, considerando que o preposto fiscal diligente expressamente destacou que *esta fiscalização entende que os montantes das contribuições lançadas neste PAF devem ser revistos de ofício, observado o disposto no art. 149, inciso VIII, do Código Tributário Nacional, uma vez que houve erro na informação prestada pelo sujeito passivo durante o procedimento de fiscalização, que redundou na constituição de crédito tributário em valores maiores que os efetivamente devidos*, impõe-se o provimento do apelo recursal da Contribuinte neste particular, retificando os valores das contribuições relativas à infração descrita como "PLR - Participação nos Lucros ou Resultados a Empregados Não Oferecido à Tributação (2141)", "Salário-Educação — FNDE — Contribuições Devidas (2164)" e "INCRA — Contribuições Devidas (2249) conforme os montantes apresentados no Anexo Único do Relatório de Diligência Fiscal de p. 3.139.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário interposto, determinando-se: (i) o cancelamento das infrações decorrentes do pagamento de

auxílio-alimentação em cartão aos empregados; (ii) no que tange às infrações referentes ao pagamento de PLR aos empregados, (ii.i) o cancelamento integral do crédito tributário lançado em relação aos empregados com atuação no Distrito Federal e nos Estados de Minas Gerais, Goiás e Tocantins e (ii.ii) a retificação dos valores lançados, conforme os montantes apresentados no Anexo Único do Relatório de Diligência Fiscal de p. 3.139.

Assinado Digitalmente
Gregório Rechmann Junior

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Marcus Gaudenzi de Faria, Redator designado.

Em que pese concordar com os apontamentos trazidos pelo Conselheiro Relator, notadamente, na análise da necessidade de observância da territorialidade de representação sindical e da exclusão das infrações decorrentes do pagamento de auxílio-alimentação em cartão aos empregados e, para aqueles créditos relativos à PLR, retificar os valores lançados conforme os montantes apresentados no anexo único do Relatório de Diligência Fiscal (p 3.139), uso divergir num ponto que, em meu entendimento, determina a incidência ou não da tributação dos créditos relativos à participação nos lucros ou resultados.

Na análise acerca da necessidade de pactuação prévia, o conselheiro relator traz como razão de decidir e aplicação temporal como sendo dispensável para o caso concreto ora analisado.

Neste ponto, tenho acompanhado entendimento de que a pactuação no decorrer do período aquisitivo da PLR (período de avaliação), para períodos anteriores à alteração do dispositivo legal trazida pela Lei 14.020/2020, é óbice para que estes valores sejam afastados da incidência de contribuição previdenciária.

Trago aqui o recente acórdão 9202-011.331 – CSRF/2^a TURMA, de 19/06/2024, assim ementado, no voto do redator designado, conselheiro Mauricio Nogueira Righetti

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/ou firmados após o início do período de aferição acarretam a inclusão dos respectivos pagamentos no salário de contribuição.

A seguir, importa destacar alguns excertos do voto, que entendo por demais elucidativos:

(...)

Destaque-se que em muitas das vezes, a não celebração do acordo antes de o início do período de apuração não se dá, decisivamente, pela complexidade do assunto e/ou pela quantidade de agentes e interesses envolvidos (a rigor, não haveria impedimento a que se celebrasse o acordo em setembro, outubro, novembro ou dezembro de determinado ano, para recebimento de parcelas relativas aos lucros/resultados auferidos do ano seguinte), mas sim pela desvirtuada utilização do instrumento da PLR (que por vezes se dá em instrumento em apartado) para viabilizar a complementação da remuneração do trabalhador, em descompasso com o que preceitua o caput do artigo 3º da Lei 10.101/2000. Assim concluindo, as indagações encimadas poderiam ser respondidas como seguem:

Acordos que estipulam metas individuais ou em grupo:

1 - Pactuados previamente ao início do período de apuração, por força da literalidade do inciso II do § 1º do artigo 2º da Lei 10.101/2000.

Acordos que não estipulam metas individuais ou em grupo

1 - Igualmente pactuados previamente ao início do período de apuração, pela inteligência do artigo 1º da Lei 10.101/2000.

Essa é a linha que vem sendo recentemente adotada na CSRF, consoante se extrai das ementas a seguir colacionadas, com as quais me alinho:

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. CELEBRAÇÃO DO ACORDO APÓS O INÍCIO DO PERÍODO DE APURAÇÃO. As regras para percepção da PLR devem constituir-se em incentivo à produtividade, devendo assim ser estabelecidas previamente ao período de aferição. Regras e/ou metas estabelecidas no decorrer do período de aferição não estimulam esforço adicional. Acórdão 9202-005.718, de 30.08.2017.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. CELEBRAÇÃO DO ACORDO APÓS O INÍCIO DO PERÍODO DE APURAÇÃO. Integra o salário-de-contribuição a parcela recebida a título de Participação nos Lucros ou Resultados, quando paga ou creditada em desacordo com lei específica. Constitui requisito legal que as regras do acordo sejam estabelecidas previamente ao exercício a que se referem, já que devem constituir-se em incentivo à produtividade. As regras estabelecidas no decorrer do período de aferição não

estimulam esforço adicional. Acórdão 9202-006.674, de 17.04.2018.

PLR PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. ACORDO DISCUTIDO E FIRMADO APÓS O INÍCIO DO PERÍODO DE AFERIÇÃO. 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. Acórdão 9202-007.662, de 26.3.19.

Por fim, perceba-se, aquele inciso XI do artigo 7º da CRFB/88, ao estabelecer que a PLR deva ser desvinculada da remuneração do empregado, deixou a cargo da Lei os contornos dessa não incidência.

Assim, preferiu o legislador, ao contrário de simplesmente disciplinar o pagamento das verbas àquele título, trazer exigência de interesse público que, de uma forma ou de outra, tendesse a justificar/compensar o não recolhimento do tributo aos cofres públicos. Com isso, como já abordado, **além da questão de cunho social afeta à integração do capital e da força de trabalho; há uma outra que é, ao fim e ao cabo e mesmo que por via indireta, o estímulo ao crescimento econômico do país, a partir do efetivo incentivo à produtividade. (grifei)**

Exatamente neste ponto, impõe-se destacar que, diferentemente do sustentado por alguns, no sentido de que o recrudescimento na análise dos acordos no que toca à observância dos requisitos legais tente a inviabilizar o direito constitucional do trabalhador à percepção da PLR, penso que não deve ser somente esse o viés empregado, mas também o da proteção do interesse público ao custeio da previdência. Perceba-se que esse direito constitucional já era levado à efeito antes mesmo da edição da MP 794/94, que deu origem à Lei 10.101/2000.

Consigne-se sobre o tema, que o STF, no julgamento do RE 569.441, consolidou o entendimento de que há incidência de contribuições previdenciárias nas verbas pagas a título de participação nos lucros e resultados, antes de dezembro 1994.

Em resumo: o pagamento da PLR, em cumprimento à determinação constitucional, era uma prática antes mesmo da edição da

lei que o retirou do campo de incidência do tributo, observadas, por óbvio, as exigências legais.

Ora, analisando o caso concreto, observa-se que a ausência de pactuação prévia estava configurada, em contexto que, por si, não demandaria a análise dos aspectos referentes aos critérios de avaliação e aferição dos empregados a ser pactuado.

Todavia, importa destacar que tal ponto fora enfrentado no voto condutor do acórdão recorrido, nos seguintes termos:

15. Alega que para o Fisco parte dos indicadores para o cumprimento das metas não teriam sido fixados de forma clara e objetiva nos acordos, o que não procede, uma vez que os referidos indicadores já são de conhecimento prévio dos empregados e não são utilizados apenas no âmbito da PLR (BSC – Balanced Score Card – doc. 09). Sustenta, ainda, que tais indicadores são discutidos em reuniões entre representantes dos empregados, da diretoria, do sindicato da categoria, por meio do “aplicativo “Gestão de BSC” (exemplos – Anexo 2 – fls. 1.186/1.199 e 1200/1205), como também, de forma presencial.

15.1. Em que pese a alegação da empresa, constata-se que razão assiste a Fiscalização, uma vez que a Lei 10.101/00, claramente determina que os empregados conheçam com antecedência todas as metas a serem alcançadas para que possam cumpri-las, e assim, recebam a PLR – Participação nos Lucros ou Resultados, ou seja, o objetivo da PLR é o fomento e respectivo incremento da relação trabalho-capital no sentido de que haja uma simbiose entre ambos os aspectos, resultando num objetivo material que a todos aproveite, é evidente que se presume a existência de um ponto de partida em relação ao qual se tenha um objetivo a ser atingido.

15.2. Verifica-se que o argumento de que os indicadores já eram conhecidos de acordos coletivos anteriores, ou mesmo que seriam utilizados em outras situações na empresa que não apenas na PLR, não parece cumprir o espírito da Lei 10.101/00.

Observo aqui que, diferente do apontado pelo recorrente, não se trata de um confronto entre a autoridade lançadora e a ferramenta gerencial adotada(BSC). A motivação do lançamento, conforme destacado no acórdão reside na ausência de demonstração, no curso do procedimento fiscal e na fase de impugnação acerca do conhecimento, por parte dos empregados, do modelo de avaliação adotado e dos critérios. Esta clareza (saber o que se deve praticar para atingir o objetivo empresarial determinado, a fim de ser beneficiado com a concessão da PLR) fora o ato motivador.

Destarte, entendo que não merece reparo a decisão recorrida nestes tópicos.

Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, dando-lhe parcial provimento, nos seguintes termos:

- (i) cancelar as infrações decorrentes do pagamento de auxílio-alimentação em cartão aos empregados e, para aqueles créditos relativos à PLR,

- (ii) retificar os valores lançados conforme os montantes apresentados no anexo único do Relatório de Diligência Fiscal (p 3.139);

Assinado Digitalmente

Marcus Gaudenzi de Faria