



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.721154/2021-29
ACÓRDÃO	2202-011.844 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	3 de março de 2026
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BANCO VOTORANTIM S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. CELEBRAÇÃO DO ACORDO NO FIM DO PERÍODO DE APURAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DOS PRECEITOS LEGAIS.

A Lei nº 10.101/2000 estabelece que os programas de metas e resultados devem estar pactuados antes do período de aferição de tais critérios para a fixação da PLR atribuída a cada empregado, pois o objetivo da PLR, como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e incentivo à produtividade, é motivar o alcance dos resultados pactuados previamente. Não cumpre os requisitos legais da regra isentiva o acordo pactuado já no fim do período-base para apuração do valor de PLR, pois não estimulam esforço adicional do trabalhador a aumentar sua produtividade.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, e, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencida a Conselheira Andressa Pegoraro Tomazela, que deu provimento. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Henrique Perlatto Moura, Luciana Costa Loureiro Solar e Ronnie Soares Anderson quanto ao fundamento da negativa de provimento ao recurso voluntário, sendo designado o Conselheiro Henrique Perlatto Moura como redator do voto vencedor relativo ao fundamento adotado pela maioria do colegiado.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino – Relator

Assinado Digitalmente

Henrique Perlato Moura – Redator designado

Assinado Digitalmente

Ronnie Soares Anderson – Presidente

Participaram da reunião de julgamento os conselheiros Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Thiago Buschinelli Sorrentino, Andressa Pegoraro Tomazela, Luciana Costa Loureiro Solar (substituto[a] integral), Henrique Perlato Moura, Ronnie Soares Anderson (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto de acórdão prolatado pela 14ª TURMA/DRJ08, de lavra da Auditora-Fiscal ANA LUCIA AIRES DE MELLO E SILVA MIKALAUSKAS (Acórdão 108-045.527).

São integrantes do presente processo os seguintes Autos de Infração (AI's) lavrados, pela Fiscalização:

- a) código de receita 2141 - refere-se às contribuições destinadas à Seguridade Social, correspondentes à parte da empresa, incidentes sobre a remuneração paga a segurados empregados (auxílio alimentação - cartão e PLR) e contribuintes individuais (Alimentação), relativas às competências 01/2017 a 12/2017, no montante de R\$ 30.346.477,72 (trinta milhões, trezentos e quarenta e seis mil, quatrocentos e setenta e sete reais e setenta e dois centavos), incluindo juros e multa, lavrado em 30/11/2021;
- b) código de receita 2158 - trata da contribuição previdenciária destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidente sobre a remuneração paga a segurados empregados (auxílio alimentação - cartão e PLR), relativa ao período de 01/2017 a 10/2017, no valor de R\$ 1.008.099,49 (um milhão, oito mil, noventa e nove reais e quarenta e nove centavos), incluindo juros e multa, lavrado em 30/11/2021; e

- c) códigos de receita 2164 e 2249 - referem-se às contribuições destinadas para outras entidades e fundos (Salário Educação e INCRA), incidentes sobre a remuneração paga a segurados empregados (auxílio alimentação - cartão e PLR), para as competências 01/2017 a 10/2017, no montante de R\$ 3.639.861,84 (três milhões, seiscentos e trinta e nove mil, oitocentos e sessenta e um reais e oitenta e quatro centavos), incluindo juros e multa, lavrado em 30/11/2021.

O Termo de Verificação Fiscal, comum aos dois autos de infração, consignou, em síntese, que:

(i) no tocante ao auxílio-alimentação, a Fiscalização entendeu que os valores pagos a empregados e administradores por meio de cartão refeição ou cartão alimentação, no período de janeiro a outubro de 2017 (empregados) e janeiro a dezembro de 2017 (administradores), integrariam o salário-de-contribuição, por não se enquadrarem, até 10/11/2017, na hipótese de parcela in natura prevista no art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212/1991;

(ii) quanto à PLR – Programa Próprio de Participação nos Resultados, celebrado em 22/12/2016, a autoridade fiscal concluiu pela inobservância da Lei nº 10.101/2000, sob os fundamentos de ausência de pactuação prévia adequada, inexistência de metas claras e objetivas no instrumento, definição unilateral de critérios fora do acordo formal, subjetividade das avaliações e substituição ou complementação da remuneração.

A parte-recorrente apresentou impugnação arguindo, preliminarmente, nulidade do lançamento por ofensa ao princípio da verdade material e, no mérito, sustentando a regularidade dos pagamentos de PLR e a não incidência de contribuições previdenciárias sobre vale-refeição e vale-alimentação pagos por meio de cartões, inclusive sob o argumento de inscrição no PAT e de aplicação da Lei nº 13.467/2017.

Ao final, a 14ª TURMA/DRJ08 julgou a impugnação procedente em parte, mantendo parcialmente o crédito tributário, com redução do valor originário (principal) do Auto de Infração de contribuição previdenciária da empresa e do empregador de R\$ 15.760.571,97 para R\$ 8.352.529,73, e do Auto de Infração de contribuições destinadas a outras entidades e fundos de R\$ 1.829.590,72 para R\$ 970.005,90, acrescidos de multa de ofício de 75% e juros de mora.

Referido acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017

ARGUIÇÃO DE NULIDADE.

Não há que se falar em nulidade do lançamento, quando os Autos de Infração (AI's) são regularmente cientificados ao sujeito passivo, sendo-lhe concedido prazo para sua manifestação, e quando os AI's e seus anexos, o Relatório Fiscal, bem como os demais elementos constantes dos autos, oferecem as condições necessárias para que o contribuinte conheça o procedimento fiscal e apresente a sua defesa ao lançamento, estando discriminados, nestes, a situação fática constatada e os dispositivos legais que amparam as autuações.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO.

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

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS INTEGRANTES.

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

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

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

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

PLR. METAS PACTUADAS PREVIAMENTE E FORMALMENTE. INEXISTÊNCIA.

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

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

A Lei nº 10.101/00 exige que os instrumentos decorrentes da negociação de participação nos lucros ou resultados ostentem regras claras e objetivas, com

especificação expressa de quais as metas a serem atingidas pelos empregados da empresa.

PLR. SUBSTITUIÇÃO OU COMPLEMENTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A Lei nº 10.101/00 não contemplou a necessidade de pagamentos equânimes entre todos os funcionários da empresa, para fins de gozo do benefício fiscal, tampouco determinou um valor máximo a ser pago a título de Participação nos Lucros ou Resultados, entretanto, deve ser considerado base de cálculo das contribuições previdenciárias quando a Fiscalização demonstrar que tais valores substituíram ou complementaram a remuneração devida ao segurado empregado, desvirtuando a finalidade da lei.

PLR. DEFINIÇÃO DAS METAS E REGRAS DE FORMA UNILATERAL.

Os acordos de PLR que não têm a participação do empregado e do representante sindical descumpre o art. 1º, § 1º, da Lei nº 10.101/00.

AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO. VALORES RECEBIDOS PELOS EMPREGADOS NA FORMA DE CARTÕES. PARECER Nº BBL-04, DE 16/02/2022. IN RFB Nº 2.110/2022. SÚMULA CARF Nº 213. VINCULAÇÃO DA RFB.

Em razão da aprovação, por Despacho do Presidente da República, publicado no Diário Oficial da União (D.O.U.) de 23/02/2022, do Parecer nº BBL - 04, de 16/02/2022, do Advogado-Geral da União, que adotou, nos termos estabelecidos no Despacho do Consultor-Geral da União nº 00041/2022/GAB/CGU/AGU, o Parecer nº 00001/2022/CONSUNIAO/CGU/AGU da Consultoria-Geral da União, e, tendo em vista o disposto no art. 34, inciso III da Instrução Normativa (IN) RFB nº 2.110/2022, e no enunciado da Súmula CARF nº 213, vinculando os órgãos julgadores da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), o auxílio-alimentação pago aos empregados na forma de tíquetes ou congênere não integra o salário-de-contribuição.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/10/2017

CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS. OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO. LANÇAMENTO REFLEXO.

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

Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento alusivo às contribuições destinadas a terceiros o que restar decidido no lançamento das contribuições previdenciárias.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificado do resultado do julgamento em 06/12/2024, uma sexta-feira (fls. 1.816), a parte-recorrente interpôs o presente recurso voluntário em 07/01/2025, uma terça-feira (fls. 1.818), no qual se sustenta, sinteticamente:

- a) A superficialidade da análise fiscal dos Planos de PLR viola o princípio da verdade material e os princípios da legalidade e da eficiência previstos no art. 37 da Constituição Federal, pois a autoridade lançadora teria deixado de proceder a exame detido da documentação apresentada e de intimar a parte-recorrente para esclarecimentos, concluindo pelo descumprimento da Lei nº 10.101/2000 sem adequada fundamentação.
- b) A manutenção do lançamento ofende o art. 142 do CTN e as regras de nulidade do processo administrativo fiscal, na medida em que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e deve demonstrar, de forma clara e precisa, a ocorrência dos fatos que servem de suporte à exigência fiscal.
- c) A interpretação restritiva adotada pela autoridade fiscal quanto à PLR contraria a natureza constitucional imunizante da verba prevista no art. 7º, XI, da Constituição Federal, pois normas de imunidade devem ser interpretadas de forma ampla e teleológica, não se lhes aplicando a interpretação literal do art. 111 do CTN.
- d) A desconsideração do Plano de PLR por suposta ausência de pacto prévio viola a Lei nº 10.101/2000, na medida em que a assinatura do acordo constitui ato formal que, ocorrendo antes dos pagamentos, não impede o reconhecimento da validade do plano.
- e) A conclusão de inexistência de regras claras e objetivas ofende a Lei nº 10.101/2000, pois o Plano de PLR conteria metas, critérios e métricas expressamente previstos, passíveis de acompanhamento pelos empregados e pelo sindicato, ainda que envolvam critérios técnicos próprios da atividade empresarial.
- f) A afirmação de definição unilateral das regras contraria o art. 1º da Lei nº 10.101/2000, dado que o Plano de PLR teria sido formalizado mediante Convenção Coletiva de Trabalho e Acordo Coletivo de Trabalho, com efetiva participação sindical e negociação com os empregados.
- g) A alegação de ausência de participação efetiva da entidade sindical fere a realidade fática demonstrada nos autos, pois a negociação coletiva da categoria bancária envolveria intensa participação sindical e prévia discussão das metas e critérios de PLR.
- h) A caracterização da PLR como substituição ou complementação de remuneração viola a Lei nº 10.101/2000, pois não há previsão legal de valor

máximo para a verba, inexistindo vedação a montantes elevados, desde que não haja substituição salarial.

i) A incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de PLR ofende a finalidade constitucional da norma, pois os pagamentos teriam promovido a integração entre capital e trabalho, sem substituir o salário.

j) A manutenção do crédito tributário relativo ao auxílio-alimentação contraria o entendimento vinculante decorrente do Parecer nº BBL-04/2022, da IN RFB nº 2.110/2022 e da Súmula CARF nº 213, na medida em que o auxílio-alimentação pago por meio de tíquetes ou cartões não integra o salário-de-contribuição.

Diante do exposto, pede-se, textualmente:

180. Diante de todo o exposto, requer-se, respeitosamente, digne-se essa C. Turma de Julgamento a declarar a nulidade do acórdão recorrido e dos autos de infração, tendo em vista a existência de vício de fundamentação contido no Relatório e a superficialidade no trabalho fiscal

181. Caso assim não entenda, no mérito, o Recorrente pleiteia a reforma parcial da decisão da D. DRJ, para que seja afastada a incidência das Contribuições Previdenciárias sobre os valores pagos a título de PLR em fevereiro e março de 2017, tendo em vista que (i) houve pactuação prévia na assinatura do Acordo Coletivo de Trabalho ("ACT"), bem como os pagamentos ocorreram após à assinatura dos acordos; (ü) as metas estavam definidas de forma objetiva na ACT; (iii) as métricas dos resultados foram definidas entre a empresa, os empregados e a entidade sindical; e (iv) o PLR não foi pago como forma de substituição/complemento da remuneração dos empregados, pois não há limitação legal para limite de PLR.

182. Por fim, requer seja o Recurso de Ofício julgado improcedente, aplicando-se o entendimento da Súmula CARF n.º 213, a qual determinou que o auxílio-alimentação não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Em 20/02/2026, após a interposição do recurso voluntário, o recorrente juntou aos autos petição e laudo técnico. Esta última peça, produzida, pela consultoria KPMG, tem o objetivo de reforçar a defesa da instituição neste processo sobre a incidência de contribuições previdenciárias sobre o pagamento de Participação nos Lucros e Resultados (PLR). Segundo a recorrente entende, essa peça não inova as razões recursais, tampouco consiste em prova feita a destempo, na medida em que o laudo apresentado apenas esclarece fatos já representados nos autos.

Nesses documentos, afirma-se que, embora a Delegacia de Julgamento da Receita Federal (DRJ) tenha excluído as cobranças sobre os vales, ela manteve a autuação sobre a PLR, alegando irregularidades como:

- a) Falta de pactuação prévia: assinatura de acordos após o período de referência.
- b) Subjetividade das metas: ausência de métricas claras e definição unilateral pelo banco.
- c) Ausência de participação sindical: suposta falta de negociação efetiva.

Em resposta, o Banco interpôs Recurso Voluntário e agora apresenta o laudo da KPMG para comprovar a regularidade de seu plano de PLR de 2016.

Segundo essa nova petição, o laudo pericial analisou documentos e realizou testes amostrais, concluindo que o programa de PLR está em conformidade com a Lei nº 10.101/00 com base nos seguintes pontos:

- a) Conhecimento Prévio: Declarações de funcionários confirmaram que eles tinham ciência das regras e metas antes da assinatura formal dos acordos, e que as métricas de 2016 repetiam o modelo de 2015.
- b) Métricas Objetivas: O cálculo da PLR baseava-se em um "Target Individual" multiplicado por fatores de avaliação que consideravam resultados do conglomerado, do negócio, da área e o desempenho individual (quantitativo e qualitativo).
- c) Participação Sindical: O estudo comprovou a atuação efetiva de sindicatos e confederações (como a CONTRAF/CUT) na celebração dos acordos e convenções coletivas.
- d) Exatidão dos Pagamentos: Através de um caso "piloto" e outros nove testes aleatórios, a KPMG verificou que os valores pagos estavam matematicamente corretos conforme as regras estabelecidas, sem diferenças materiais.

Assim, a petição fundamenta a possibilidade de juntada posterior do documento com base na jurisprudência do CARF e no princípio da verdade material. Ao final, o Recorrente solicita que o laudo seja analisado e que o Recurso Voluntário seja provido para cancelar os autos de infração remanescentes.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Thiago Buschinelli Sorrentino**, Relator

Resumo:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO DE OFÍCIO. RECURSO VOLUNTÁRIO. JUNTADA DE DOCUMENTOS APÓS A INTERPOSIÇÃO DO RECURSO VOLUNTÁRIO. PRECLUSÃO. DECRETO Nº 70.235/1972, ARTS. 16 E 17. NULIDADE POR AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. REJEIÇÃO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. LEI Nº 10.101/2000. PACTUAÇÃO PRÉVIA. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS. PARTICIPAÇÃO SINDICAL. SUBSTITUIÇÃO OU COMPLEMENTAÇÃO DA REMUNERAÇÃO. MANUTENÇÃO DO LANÇAMENTO. AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO. SÚMULA CARF Nº 213. RECURSO DE OFÍCIO DESPROVIDO. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

I.1. CASO EM EXAME

I.1.1. Recurso voluntário interposto pela parte-recorrente contra acórdão de Delegacia de Julgamento que julgou a impugnação procedente em parte, mantendo exigências de contribuições previdenciárias e de contribuições destinadas a outras entidades e fundos, relativas a fatos geradores de 2017, com remanescência de controvérsia quanto à incidência sobre valores pagos a título de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR).

I.1.2. Consta recurso de ofício relativo à parcela exonerada na origem quanto ao auxílio-alimentação pago a empregados por tíquete/cartão, cuja exclusão do salário-de-contribuição foi reconhecida no julgamento recorrido.

I.1.3. Após a interposição do recurso voluntário, a parte-recorrente apresentou petição e laudo técnico visando reforçar a tese de conformidade do plano de PLR.

II.2. QUESTÃO EM DISCUSSÃO

II.2.1. Há três questões em discussão: (i) saber se é possível conhecer de documentos juntados após a interposição do recurso voluntário, à luz do

Decreto nº 70.235/1972; (ii) saber se há nulidade por ausência de fundamentação adequada do lançamento e do acórdão recorrido; e (iii) saber se os pagamentos de PLR em fevereiro e março de 2017 observam a Lei nº 10.101/2000 para fins de afastamento da incidência de contribuições, bem como definir o desfecho do recurso de ofício quanto ao auxílio-alimentação.

III.3. RAZÕES DE DECIDIR

III.3.1. O recurso de ofício foi conhecido, por superar o limite de alçada, e foi desprovido, mantendo-se o entendimento de que o auxílio-alimentação pago a empregados na forma de tíquete ou congêneres não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, nos termos da Súmula CARF nº 213.

III.3.2. Nos termos da Súmula CARF nº 213, “O auxílio alimentação pago in natura ou na forma de tíquete ou congêneres não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, independentemente de o sujeito passivo estar inscrito no PAT.”

III.3.3. O recurso voluntário foi conhecido. Não se conheceu, porém, da documentação juntada após sua interposição, por incidência de preclusão, com fundamento nos arts. 16 e 17 do Decreto nº 70.235/1972, por se tratar de elementos preexistentes que poderiam ter sido apresentados na fase própria.

III.3.4. A preliminar de nulidade por ausência de fundamentação adequada foi rejeitada. O voto consignou que a irresignação da parte-recorrente se dirige ao resultado da valoração probatória e ao enquadramento jurídico adotado, e não à ausência de motivação apta a comprometer o contraditório e a ampla defesa.

III.3.5. No mérito, manteve-se a incidência sobre os pagamentos de PLR. Concluiu-se que o plano examinado não atendeu aos requisitos da Lei nº 10.101/2000, conforme a moldura fático-jurídica fixada no lançamento e na decisão recorrida. Foram destacados: (i) insuficiência de pactuação prévia em relação ao período de aferição; (ii) ausência, no instrumento, de mecanismos de aferição e de condições plenamente cognoscíveis, com remissão a definições externas; (iii) disciplina operacional por pactuações individuais e cláusulas que indicariam definição pela empresa de parâmetros determinantes; e (iv) conclusão de substituição ou complementação remuneratória, pela forma de construção do “Target” e sua relação com referência remuneratória.

1 RECURSO DE OFÍCIO

Conheço do recurso de ofício, porquanto o valor exonerado é superior ao limite de alçada, no momento em que este julgamento é realizado.

Mantenho o acórdão-recorrido, no ponto, nos termos da Súmula CARF 213:

Sumula CARF 213

O auxílio-alimentação pago in natura ou na forma de tíquete ou congêneres não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, independentemente de o sujeito passivo estar inscrito no PAT.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso de ofício.

2 RECURSO VOLUNTÁRIO

2.1 CONHECIMENTO

Conheço do recurso voluntário, porquanto tempestivo e aderente aos demais requisitos para exame e julgamento da matéria.

2.2 QUADRO FÁTICO-JURÍDICO

Para boa compreensão da matéria, revisito brevemente o quadro fático-jurídico em exame nestes autos.

Originariamente, a autoridade lançadora constituiu crédito tributário relativo às contribuições previdenciárias da empresa e do empregador e às contribuições destinadas a outras entidades e fundos (INCRA e Salário-Educação), por ter identificado os seguintes fatos jurídicos tributários e as seguintes infrações:

I – CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DA EMPRESA E DO EMPREGADOR
(Conforme Auto de Infração – fls. 1055 a 1065)

Código de Receita 2141 – CP Patronal – Lançamento de Ofício

Infração: Alimentação a contribuintes individuais não oferecida à tributação

Fatos geradores: 01/01/2017 a 31/12/2017

Fundamento legal: Lei nº 8.212/1991, art. 22, II e alterações posteriores; Decreto nº 3.048/1999, art. 12, I, parágrafo único; art. 201, II, §§ 1º, 2º, 3º, 5º e 8º; art. 201, § 6º

Valor do principal: R\$ 7.267,99

Infração: Alimentação a empregados não oferecida à tributação
Fatos geradores: 01/01/2017 a 31/10/2017

Fundamento legal: Lei nº 8.212/1991, art. 22, I e alterações posteriores; Decreto nº 3.048/1999, art. 12, I, parágrafo único; art. 201, I, § 1º; art. 216, I, “b”; art. 201, § 6º

Valor do principal: R\$ 7.163.207,57

Infração: PLR – Participação nos Lucros ou Resultados a empregados não oferecida à tributação

Fatos geradores: 01/02/2017 a 31/03/2017

Fundamento legal: Lei nº 8.212/1991, art. 22, I e alterações posteriores; Decreto nº 3.048/1999, art. 12, I, parágrafo único; art. 201, I, § 1º; art. 216, I, “b”; art. 201, § 6º

Valor do principal: R\$ 8.083.382,58

Total do principal (Código 2141):	R\$	15.253.858,14
Multa proporcional:	R\$	11.440.393,57

Juros de mora (calculados até 11/2021): R\$ 3.652.226,01

Código de Receita 2158 – Contribuição Riscos Ambientais do Trabalho / Aposentadoria Especial – Lançamento de Ofício

Infração: GILRAT sobre alimentação de empregados não oferecida à tributação
Fatos geradores: 01/01/2017 a 31/10/2017

Fundamento legal: Lei nº 8.212/1991, art. 22, II e alterações posteriores; Decreto nº 3.048/1999, art. 12, I, parágrafo único; art. 202, I, II e III, §§ 1º ao 6º; art. 202-A; Decreto nº 6.957/2009, arts. 2º e 4º; Lei nº 10.666/2003, art. 10
Valor do principal: R\$ 237.566,68

Infração: GILRAT sobre PLR de empregados não oferecida à tributação
Fatos geradores: 01/02/2017 a 31/03/2017

Fundamento legal: Lei nº 8.212/1991, art. 22, II e alterações posteriores; Decreto nº 3.048/1999, art. 12, I, parágrafo único; art. 202, I, II e III, §§ 1º ao 6º; art. 202-A; Decreto nº 6.957/2009, arts. 2º e 4º; Lei nº 10.666/2003, art. 10
Valor do principal: R\$ 269.147,15

Total do principal (Código 2158):	R\$	506.713,83
Multa proporcional:	R\$	380.035,33

Juros de mora (calculados até 11/2021): R\$ 121.350,33

Valor total do crédito tributário – Contribuições Previdenciárias: R\$ 31.354.577,21

II – CONTRIBUIÇÃO PARA OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS
(Conforme Auto de Infração – fls. 1066 a 1075)

Código de Receita 2249 – INCRA – Lançamento de Ofício

Infração: Contribuições devidas sobre alimentação
Fatos geradores: 01/01/2017 a 31/10/2017

Fundamento legal: Decreto-lei nº 1.146/1970, art. 1º, I, item 2, art. 3º; Lei

Complementar nº 11/1971, art. 15, II; Lei nº 8.212/1991, arts. 22, I e § 2º; 32, IV e § 2º; 33, § 4º; 35; 35-A; 37; Lei nº 11.457/2007, arts. 3º e 16; Decreto nº 3.048/1999, art. 225, IV e § 1º
 Valor do principal: R\$ 63.672,92

Infração: Contribuições devidas sobre PLR – Participação nos Lucros ou Resultados
 Fatos geradores: 01/02/2017 a 31/03/2017
 Fundamento legal: mesmos dispositivos acima indicados
 Valor do principal: R\$ 71.852,28

Total do principal (Código 2249): R\$ 135.525,20
 Multa proporcional: R\$ 101.643,86
 Juros de mora (calculados até 11/2021): R\$ 32.450,19

Código de Receita 2164 – Salário-Educação – Lançamento de Ofício

Infração: Contribuições devidas sobre alimentação
 Fatos geradores: 01/01/2017 a 31/10/2017
 Fundamento legal: Lei nº 9.424/1996, art. 15, caput; Lei nº 9.766/1998, art. 1º; Lei nº 8.212/1991, arts. 22, I e § 2º; 32, IV e § 2º; 33, § 4º; 35; 35-A; 37; Lei nº 11.457/2007, arts. 3º e 16; Decreto nº 3.048/1999, art. 225, IV e § 1º
 Valor do principal: R\$ 795.911,90

Infração: Contribuições devidas sobre PLR – Participação nos Lucros ou Resultados
 Fatos geradores: 01/02/2017 a 31/03/2017
 Fundamento legal: mesmos dispositivos acima indicados
 Valor do principal: R\$ 898.153,62

Total do principal (Código 2164): R\$ 1.694.065,52
 Multa proporcional: R\$ 1.270.549,10
 Juros de mora (calculados até 11/2021): R\$ 405.627,97

Valor total do crédito tributário – Contribuições para Outras Entidades e Fundos:
 R\$ 3.639.861,84.

O Termo de Verificação Fiscal (TVF) integrante deste processo administrativo detalha a auditoria realizada pela Delegacia Especial de Instituições Financeiras (DEINF) em São Paulo sobre as contribuições previdenciárias e destinadas a terceiros (Salário Educação e INCRA) devidas no exercício de 2017. O sujeito passivo identificado é o **Banco Votorantim S.A.**, na condição de sucessor por cisão parcial e posterior incorporação da **BV Financeira S.A. Crédito, Financiamento e Investimento**, ocorrida entre julho e agosto de 2020.

A autoridade fiscal fundamentou a constituição do crédito tributário em dois fatos autônomos principais: a irregularidade na exclusão da base de cálculo das verbas de auxílio-alimentação e as falhas no plano de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR).

Vejamos:

- **1. Pagamentos de Auxílio-Alimentação e Refeição**

A fiscalização constatou que a BV Financeira fornecia a seus empregados e administradores valores sob a forma de vale-refeição e vale-alimentação através da empresa "Companhia Brasileira de Soluções e Serviços" (CBSS/Visa Vale), sem a devida incidência previdenciária.

- **Fundamentação Legal:** A autoridade fundamentou a infração no art. 28 da Lei nº 8.212/91 e no art. 58 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009. Argumentou-se que, até 10 de novembro de 2017, apenas a parcela paga *in natura* (fornecimento direto da alimentação ou cesta básica) era isenta de contribuição, independentemente da inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT).
- **Controvérsia da Reforma Trabalhista:** O relatório destaca que a Lei nº 13.467/2017, que vedou a incidência sobre auxílio-alimentação pago por tíquetes, só passou a vigorar em 11 de novembro de 2017. Portanto, para o período de janeiro a outubro de 2017, o pagamento via cartões magnéticos possuía natureza salarial por não se configurar como entrega *in natura* da alimentação. No caso dos administradores, por não serem abrangidos pela regra de isenção da Reforma Trabalhista para empregados, a incidência foi aplicada sobre todo o exercício de 2017.
- **Conclusão:** As verbas foram consideradas parcelas integrantes do salário-de-contribuição, resultando no lançamento das contribuições previdenciárias e GILRAT.

- **2. Participação nos Lucros ou Resultados (PLR)**

A autoridade fiscal desconsiderou a natureza isentiva dos pagamentos de PLR realizados em 2017 sob o "Programa Próprio de Participação nos Resultados", mantendo apenas a regularidade daqueles baseados na Convenção Coletiva de Trabalho (CCT).

- **Ausência de Regras Claras e Objetivas:** O relatório aponta que o acordo assinado em 22 de dezembro de 2016 não continha metas específicas. Em vez disso, remetia a definição de objetivos a "contratos de metas" celebrados unilateralmente entre gestores e empregados, fora do instrumento de negociação e sem a participação do sindicato.
- **Subjetividade:** Foram identificados critérios qualitativos baseados em competências comportamentais (como "protagonismo" e "foco no cliente"), considerados subjetivos e impossíveis de aferição objetiva posterior, o que afronta o art. 2º, § 1º, da Lei nº 10.101/2000.
- **Substituição da Remuneração (Valor Target):** A fiscalização verificou que o valor "Target" da PLR era estabelecido por meio de pesquisas salariais de mercado, comparando o cargo

com competidores para complementar o "total cash" do empregado. Isso caracterizaria a PLR como um complemento salarial disfarçado, vedado pelo art. 3º da Lei nº 10.101/2000.

- **Ausência de Pactuação Prévia:** O acordo para o ano-base de 2016 foi assinado apenas em dezembro do mesmo ano, impedindo que o trabalhador soubesse antecipadamente qual esforço deveria despender para alcançar o benefício. A autoridade cita jurisprudência do CARF e do TST para reforçar que a eficácia retroativa de normas coletivas não afasta a natureza tributável de valores pagos sem pacto prévio.

Diante da descaracterização da natureza indenizatória/isenta das verbas citadas, a autoridade fiscal concluiu pela lavratura dos Autos de Infração. Ressaltou-se que não houve Representação Fiscal para Fins Penais, uma vez que os pagamentos estavam devidamente registrados na contabilidade da empresa, embora com interpretação tributária divergente da autoridade lançadora. O crédito tributário foi constituído com base em demonstrativos específicos de pagamentos e alíquotas de RAT/FAP por estabelecimento.

O contribuinte impugnou esse ato de constituição do crédito tributário, ao narrar que os autos de infração versavam sobre exigências de contribuições previdenciárias e de contribuições destinadas a terceiros, acrescidas de multa de ofício e juros, relativas ao ano-calendário de 2017, e que teria sido cientificado em 01/12/2021. Indicou que, no tocante à **PLR**, a fiscalização teria desqualificado os pagamentos por suposta inobservância da Lei nº 10.101/2000, apontando (i) ausência de pacto prévio, (ii) ausência de regras claras e objetivas, (iii) unilateralidade na definição de regras e do "target" individual, (iv) ausência de participação efetiva sindical e (v) pagamento em substituição ao salário. Quanto ao **vale-alimentação e vale-refeição** (empregados e administradores), registrou que a fiscalização teria sustentado a tributação por entender que a exclusão do salário-de-contribuição dependeria de fornecimento "in natura" (art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212/1991), e que, por terem sido pagos por "ticket/cartão", não se enquadrariam, mencionando, ainda, a vigência da Lei nº 13.467/2017 a partir de 11/11/2017 e a delimitação temporal dos fatos geradores apurados. A parte-recorrente também transcreveu quadro com os montantes do principal, multa e juros, e afirmou, desde logo, que os autos deveriam ser cancelados.

Em preliminar, a parte-recorrente sustentou a **nulidade** do lançamento por "superficialidade" do trabalho fiscal e por ofensa ao princípio da **verdade material**, ao argumentar que a fiscalização teria deixado de proceder a exame detido dos pagamentos de PLR e de documentos apresentados ao longo da ação fiscal, extraindo conclusões sem oportunizar esclarecimentos, o que, no seu entendimento, comprometeria a motivação e o próprio conteúdo do ato de lançamento. Para reforçar, transcreveu excertos do TVF sobre a suposta ausência de metas e critérios e alegou que a fiscalização não teria intimado para apresentação das métricas; além disso, colacionou excertos de decisões administrativas que, segundo afirmou, prestigiam o dever de apuração clara e precisa dos fatos no processo administrativo fiscal.

No mérito, ao tratar da **PLR**, a parte-recorrente desenvolveu argumentos no sentido de que os pagamentos decorreriam de negociação coletiva e observariam a Lei nº 10.101/2000, defendendo, ainda, interpretação ampliativa do tratamento constitucional da participação nos lucros ou resultados (art. 7º, XI, da Constituição), com referências doutrinárias e a precedentes administrativos que, segundo a impugnação, reconhecem a não incidência de contribuições quando atendidos os requisitos legais. Em seguida, enfrentou, em tópicos próprios, as razões apontadas pela fiscalização: (i) defendeu que a data de assinatura dos instrumentos seria suficiente por anteceder os pagamentos; (ii) sustentou que haveria regras claras e objetivas e que a lei não imporá metas exclusivamente quantitativas nem vedaria avaliações qualitativas; (iii) afirmou que teria havido efetiva negociação e participação sindical; e (iv) rechaçou a premissa de substituição/complementação salarial, argumentando inexistirem limites legais máximos de PLR e contestando a leitura fiscal sobre “targets” e pesquisas de mercado.

Quanto ao **vale-refeição e vale-alimentação**, a parte-recorrente delimitou, inicialmente, que não se trataria de pagamento em dinheiro, descrevendo contrato de prestação de serviços com a empresa Alelo para operacionalização por cartão, e afirmou que estaria inscrita no **PAT**, com pagamentos à operadora no período fiscalizado. A partir daí, sustentou que o empregado não teria plena disposição do numerário, por se tratar de utilização restrita à aquisição de refeições ou gêneros alimentícios. Defendeu, então, a não incidência por (i) ausência de natureza remuneratória/contraprestacional e (ii) equiparação, quando inscrita no PAT, ao fornecimento “in natura”, com fundamento na alínea “c” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, além de colacionar precedentes administrativos no mesmo sentido. Em caráter eventual, invocou a Lei nº 13.467/2017 (alterações no art. 457 da CLT), destacando a vedação do pagamento em dinheiro e argumentando que a norma teria caráter interpretativo, defendendo sua aplicação ao período fiscalizado com apoio no art. 106, I, do CTN.

Ao final, a parte-recorrente **pediu o cancelamento integral** dos autos de infração, com o afastamento da incidência das contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de **PLR** e de **vale-alimentação/vale-refeição** no ano-calendário de 2017.

Ao apreciar a impugnação, o órgão julgador de origem houve por bem **julgá-la procedente em parte, mantendo em parte o crédito tributário**.

Constou do julgado que a impugnação foi admitida por atender aos requisitos processuais, e que **não prosperava a arguição de nulidade**, ao fundamento de que os autos de infração teriam sido regularmente cientificados e que os próprios autos, seus anexos, o Termo de Verificação Fiscal e os demais elementos constantes do processo conteriam discriminação suficiente da situação fática e dos dispositivos legais aplicados, permitindo o exercício do contraditório e da ampla defesa.

No mérito, o acórdão registrou, em síntese, que:

- Em matéria de **salário-de-contribuição**, apenas as exclusões **exaustivamente** listadas no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 afastariam a incidência, e que a empresa estaria obrigada ao recolhimento das contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais.
- Quanto à **PLR**, assentou que a parcela paga a empregados **em desacordo com a lei específica** integraria o salário-de-contribuição. Ao enfrentar as teses da impugnação, o órgão julgador reputou **não atendidos** os requisitos da Lei nº 10.101/2000, destacando, conforme a fundamentação do voto, a **inexistência de metas pactuadas previamente e formalmente**, a **inexistência de regras claras e objetivas** no instrumento, a definição de metas e regras tida como **unilateral**, e, ainda, a possibilidade de caracterização de **substituição ou complementação** remuneratória quando demonstrado desvirtuamento da finalidade legal.
- Quanto ao **auxílio-alimentação pago aos empregados na forma de tíquetes/cartões**, o acórdão consignou a orientação administrativa vinculante derivada de **parecer aprovado na forma do art. 40, § 1º, da LC nº 73/1993**, mencionando a **IN RFB nº 2.110/2022** e a **Súmula CARF nº 213**, concluindo que, **nessas condições**, o auxílio-alimentação pago aos empregados **não integra** o salário-de-contribuição.
- Para as **contribuições destinadas a terceiros**, o julgado consignou a natureza de **lançamento reflexo**, aplicando-se a elas, por versarem sobre as mesmas ocorrências fáticas, o que restasse decidido quanto às contribuições previdenciárias.

Como conclusão, o acórdão deliberou pela **procedência parcial** da impugnação, com **redução dos valores originários (principal)**: (i) no auto de infração de contribuição previdenciária da empresa e do empregador, de **R\$ 15.760.571,97** para **R\$ 8.352.529,73**; e (ii) no auto de infração de contribuições para outras entidades e fundos, de **R\$ 1.829.590,72** para **R\$ 970.005,90**, consignando a aplicação dos **acréscimos legais** (multa de ofício de 75% e juros de mora).

Inconformado com esse resultado, o recorrente interpôs o presente recurso voluntário, no qual argumentou que o processo administrativo fiscal (ano-calendário de 2017) versaria sobre autos de infração lavrados para exigência de contribuições previdenciárias e de contribuições destinadas a outras entidades e fundos, acrescidas de multa de ofício e juros de mora, em razão de (a) pagamentos a título de PLR, em fevereiro e março de 2017, negociados com entidades sindicais por meio de convenção e acordo coletivo, e (b) pagamentos a título de vale-alimentação e vale-refeição a empregados e administradores. Registrou que, quanto à PLR, a fiscalização teria desqualificado os pagamentos sob alegações de ausência de pacto prévio, ausência de regras claras e objetivas, unilateralidade na definição de regras/"target", ausência de participação sindical efetiva e caracterização de substituição salarial. Quanto ao auxílio-alimentação/refeição, anotou que a autoridade fiscal sustentara a incidência por entender que a

exclusão do salário-de-contribuição dependeria de oferta “in natura”, não atendida pelo pagamento mediante tíquete/cartão, além de ter considerado inaplicável, ao período autuado, a alteração promovida pela Lei nº 13.467/2017. Também consignou que a DRJ teria julgado a impugnação parcialmente procedente para excluir as exigências sobre vale-alimentação/vale-refeição, com base em despacho presidencial e na Súmula CARF nº 213, mantendo, porém, a tributação sobre a PLR por reputar irregular o “programa próprio”.

Em síntese dos fundamentos, a parte-recorrente estruturou o recurso em dois eixos:

1. **Preliminar – nulidade:** sustentou a nulidade do acórdão recorrido e dos autos de infração por vício de fundamentação, ao asseverar superficialidade na análise fiscal dos planos de PLR e ofensa ao princípio da verdade material, com alegação de que a motivação do lançamento não teria enfrentado adequadamente a documentação e as métricas relacionadas à PLR.
2. **Mérito – regularidade da PLR e não incidência:** defendeu que os pagamentos de PLR seriam regulares e não estariam sujeitos às contribuições, afirmando, em linhas gerais, (i) que a assinatura do instrumento seria ato formal suficiente quando anterior aos pagamentos; (ii) que haveria regras e metas reputadas claras e objetivas no plano; (iii) que teria ocorrido negociação e participação sindical; e (iv) que não haveria substituição ou complementação de remuneração, inclusive ao argumentar inexistirem vedações legais quanto a valor máximo de PLR e ao rebater as premissas de subjetividade apontadas no acórdão recorrido.

No capítulo próprio, a parte-recorrente ainda tratou do **recurso de ofício**, ao sustentar que o CARF deveria manter o entendimento adotado na origem quanto ao auxílio-alimentação/refeição, com a aplicação da Súmula CARF nº 213, pedindo o não provimento do recurso de ofício nessa extensão.

Ao final, a parte-recorrente **pediu**: (i) o reconhecimento da nulidade do acórdão recorrido e dos autos de infração, por vício de fundamentação e superficialidade do trabalho fiscal; (ii) subsidiariamente, no mérito, a reforma parcial da decisão da DRJ para afastar a incidência das contribuições sobre os valores pagos a título de PLR em fevereiro e março de 2017, com base nos fundamentos acima sintetizados; e (iii) o julgamento de improcedência do recurso de ofício, para manter a exclusão do auxílio-alimentação da base de cálculo, conforme a Súmula CARF nº 213.

É possível visualizar as questões fundamentais deste exame a partir da seguinte matriz:

MOTIVAÇÃO E FUNDAMENTAÇÃO	Argumento na impugnação	Fundamento do acórdão	Argumento nas razões recursais
(Preliminar) A autoridade-lançadora manteve o lançamento por entender que havia elementos suficientes 1 (TIPF/TIFs, respostas do contribuinte e TVF), não se caracterizando nulidade por “superficialidade” ou ofensa à verdade material. PLR – fato gerador e base informacional: pagamentos de PLR (2017) constariam da 2 contabilidade/folha, sem informação em GFIP, com discriminação em planilhas apresentadas em resposta a intimação. PLR – ausência de metas/objetivos e de condições conhecíveis: o “Programa Próprio” 3 não apontaria metas/objetivos (individuais/por área/globais) aptos a permitir conhecimento prévio do que seria exigido para o recebimento. PLR – “targets” e critérios fora do instrumento: o acordo apenas citaria percentuais por classificação e “targets” fixados fora dos 4 instrumentos, sem descrever mecanismos de aferição/critérios de avaliação, o que impediria conhecimento prévio e controle. PLR – ausência de participação sindical efetiva / unilateralidade: as metas/critério quantitativo seriam 5 pactuados entre gestor e empregado, fora do acordo, “sem a devida participação sindical”, caracterizando definição unilateral e fora do instrumento original. PLR – falta de pactuação prévia (temporalidade): o acordo teria sido celebrado em dezembro/2016 para 6 “regular a participação nos lucros do próprio ano de 2016”, o que afrontaria a exigência de pactuação prévia do art. 2º, §1º, II, da Lei 10.101/2000 (com crítica a “formalizar acordos doze meses após o início do exercício”). PLR – substituição/complementação remuneratória (art. 3º da Lei 10.101/2000): a fiscalização concluiu que o “target” individual (base de cálculo) seria construído a partir de 7 remuneração de mercado/pesquisas salariais, sem relação de causa e efeito com resultados/metad, caracterizando substituição/complementação de remuneração e “regramento subjetivo/discricionário” (art. 2º, §1º). Alimentação/refeição – incidência por não ser “in natura” e por marco temporal da Lei 8 13.467/2017: a fiscalização tratou o auxílio-alimentação por cartão/tiquete como parcela integrante do salário-de-contribuição,	A parte-recorrente sustentou nulidade por análise superficial dos pagamentos de PLR e violação à verdade material, afirmando ter atendido aos TIFs e apresentado documentação. AUSENTE (não foi localizado, no recorte pesquisado, argumento específico negando esse fato material). A parte-recorrente sustentou que a conclusão fiscal não procederia, afirmando existir “modelo de remuneração variável”. A parte-recorrente sustentou que havia regras claras/objetivas e que a lei não impediria, por si, a forma de definição dos critérios (inclusive qualitativos), nos termos em que defendeu a regularidade do plano. A parte-recorrente defendeu ter havido negociação e participação sindical efetiva, contestando a premissa de unilateralidade. A parte-recorrente sustentou que a assinatura seria ato formal suficiente quando anterior aos pagamentos; alegou, ainda, que as metas seriam conhecidas desde planos anteriores. A parte-recorrente sustentou que não haveria natureza substitutiva/complementar e que inexistiria vedação legal à adoção de variáveis monetárias oriundas de pesquisa de mercado; defendeu, ainda, que o art. 2º, §1º, admite critérios e condições (inclusive programas de metas). A parte-recorrente alegou que o auxílio não foi pago em dinheiro; descreveu a operacionalização por cartões e a inscrição no PAT; sustentou natureza não remuneratória/indenizatória e	A DRJ afastou a nulidade, registrando que a empresa foi intimada e que a documentação foi analisada, com motivação suficiente no TVF. O acórdão reproduziu o mesmo substrato fático (PLR em contabilidade/folha, sem GFIP) e o conectou à conclusão de que o ACT “Programa Próprio” não observou a Lei 10.101/2000. A DRJ assentou que o instrumento não permitiria conhecer, de antemão, regras e esforço necessários para recebimento, por não apresentar, no corpo do acordo, regras que densificassem “metas” e “avaliação de desempenho”. A DRJ manteve a desqualificação por entender que, ao ficarem fora do instrumento, “targets”/critérios não seriam previamente conhecidos, nem haveria mecanismos de aferição descritos de forma suficiente no acordo. A DRJ manteve a conclusão de ausência de negociação prévia com participação sindical, na medida em que a definição de metas/critério se daria fora do instrumento e por gestores. A DRJ entendeu que a assinatura no fim do exercício de 2016, com pagamentos em 02/2017 e 03/2017, desconfiguraria a finalidade da Lei 10.101/2000 e não atenderia à ideia de “pactuação prévia” ligada a incentivo à produtividade. A DRJ registrou que, embora a lei não fixe limite máximo, no caso concreto a fiscalização teria demonstrado substituição/complementação; afirmou, ainda, que calcular a PLR por referência a valores de mercado afrontaria o caput do art. 3º da Lei 10.101/2000. AUSENTE (tese acolhida): a DRJ reconheceu a improcedência parcial do lançamento quanto ao auxílio-alimentação/refeição por cartões, em razão do despacho presidencial e da Súmula CARF	A parte-recorrente reiterou a nulidade por “análise superficial” e ofensa à verdade material, afirmando falta de fundamentação adequada e confusão quanto ao objeto autuado. AUSENTE (não foi localizado, no recorte pesquisado, argumento específico negando esse fato material). A parte-recorrente afirmou que o plano continha regras e metas claras e objetivas, suficientes ao atingimento das metas. A parte-recorrente afirmou que a definição de regras e metas não teria sido unilateral e que existiriam mecanismos/condições suficientes, defendendo consonância do plano com o art. 2º, §1º, da Lei 10.101/2000. A parte-recorrente reiterou que as negociações com o sindicato foram observadas e que as regras não foram estabelecidas unilateralmente. A parte-recorrente defendeu que o plano foi celebrado antes dos pagamentos e que isso bastaria para a regularidade, contrapondo-se ao entendimento da DRJ. A parte-recorrente rebateu as “premissas fiscais” (vedação a pesquisa de mercado; subjetividade; e valor elevado em relação ao salário), defendendo inexistir vedação legal e sustentando que a PLR não teria natureza substitutiva/complementar. A parte-recorrente pediu o não provimento do recurso de ofício para manter a exclusão do auxílio-alimentação/refeição, com base no despacho presidencial e na Súmula

MOTIVAÇÃO E FUNDAMENTAÇÃO	Argumento na impugnação	Fundamento do acórdão	Argumento nas razões recursais
entendendo que a não incidência (na linha do §2º do art. 457 da CLT) somente valeria a partir de 11/11/2017 para empregados e que, por se referir apenas a empregados, administradores permaneceriam tributados em todos os períodos.	equiparação a fornecimento in natura, além de invocar a Lei 13.467/2017 (inclusive com tese de aplicação interpretativa).	nº 213, e declarou prejudicada a análise das alegações da impugnação sobre essa verba.	CARF nº 213.

Feita essa síntese, passa-se ao exame das questões de fundo.

2.3 “PRELIMINAR” DE CONHECIMENTO DE DOCUMENTAÇÃO JUNTADA POSTERIORMENTE À INTERPOSIÇÃO DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Conheço dos documentos juntados após a interposição do recurso voluntário (fls. 922-1.375), dada a ausência de preclusão (arts. 16 e 17 do Decreto 70.235/1972).

Não obstante entendimento em sentido contrário, formado por ocasião do exame de recursos no âmbito da 1ª Turma Extraordinária desta 2ª Seção, observo que esta 2ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara, desta 2ª Seção, firmou orientação quanto à impossibilidade de exame de nova documentação apresentada pelo recorrente, se ausente uma das hipóteses legais permissivas, interpretadas apenas com base no texto do Decreto 70.235/1972, sem a influência do CTN.

A propósito, transcrevo o seguinte trecho de manifestação apresentada pela Conselheira SONIA DE QUEIROZ ACCIOLY, em assentada anterior:

A deficiência da defesa na apresentação de provas, sob sua responsabilidade, não implica a necessidade de concessão de prazo.

Doutro lado 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).

Assim não é lícito inovar após o momento de impugnação para inserir tese de defesa diversa daquela originalmente deduzida na impugnação, ainda mais se o exame do resultado tributário do Recorrente apresenta-se diverso do originalmente exposto, contrário a própria peça recursal, e poderia ter sido levantado na fase defensiva.

As inovações devem ser afastadas por referirem-se a matéria não impugnada no momento processual devido.

Soma-se que, no recurso, o Recorrente não demonstrou a impossibilidade da apresentação documental, no momento legal, por força maior ou decorrente de fato superveniente.

Ressaltado meu entendimento divergente, baseado na leitura dos arts. 142, par. ún., 145, III e 149 do CTN, e art. 50 da Lei 9.784/1999, associados à Súmula 473/STF, por força do Princípio do Colegiado, alinho-me à orientação que considera inadequada a apresentação de documentação por ocasião da interposição do recurso voluntário.

Nessa linha, somente é cabível a apresentação posterior de documentos já existentes por ocasião da impugnação, ou que poderiam ser obtidos ainda naquela fase, se eles se destinarem a contrapor argumentação também inovadora, surgida originariamente por ocasião do julgamento da impugnação, ou, então, que o respectivo acesso se mostrasse impossível, ou, ao menos, desproporcionalmente oneroso ou sacrificante.

A propósito, transcrevo a seguinte ementa:

Numero do processo:10120.012284/2009-11

Turma:Primeira Turma Extraordinária da Segunda Seção

Seção:Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão:Wed Oct 27 00:00:00 UTC 2021

Data da publicação:Tue Mar 15 00:00:00 UTC 2022

Ementa:ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Exercício: 2007 DEDUÇÃO. NÃO COMPROVAÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. RAZÕES PARA REJEIÇÃO DOS DOCUMENTOS APRESENTADOS POR OCASIÃO DA IMPUGNAÇÃO SURGIDAS DURANTE O RESPECTIVO JULGAMENTO. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTAÇÃO CONJUNTAMENTE COM O RECURSO VOLUNTÁRIO PARA CONTRAPOSIÇÃO ESPECÍFICA À FUNDAMENTAÇÃO ADOTADA PELO COLEGIADO PRIMEIRO. POSSIBILIDADE.

Em regra e sob pena de preclusão, compete ao impugnante apresentar toda a documentação necessária para subsidiar suas alegações juntamente com a impugnação (art. 16, §§ 4º, 5º e 6º do Decreto 70.235/1972). Não obstante, a legislação de regência permite a apresentação superveniente de documentação, na hipótese desta se destinar a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. Cabe a apresentação de acervo documental destinado a contrapor-se à fundamentação específica inaugurada durante o julgamento da impugnação.

DESPESAS MÉDICAS. PAGAMENTOS INVALIDADOS POR DEFICIÊNCIA FORMAL DA DOCUMENTAÇÃO. GLOSA DECORRENTE DA FALTA DE INDICAÇÃO DOS

REQUISITOS ELEMENTARES. FALHA PARCIALMENTE SUPRIDA. O único fundamento adotado para a glosa das despesas médicas foi a ausência de requisitos formais da documentação inicialmente apresentada (art. 80 do Decreto 3.000/1999). Suprida parcialmente a deficiência formal, deve-se reconhecer o direito às despesas realizadas com tratamento médico.

Numero da decisão:2001-004.652

Decisão:Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário de modo a reformar o r. acórdão-recorrido tão-somente na parte em que manteve a proibição (glosa) do emprego das despesas para pagamento de serviços de psicologia feitos durante o ano de 2006 em benefício de Kamylla Franco Peres Campos (CPF 730.695.821-68; CRP 09/4695), no valor de R\$ 8.000,00 (oito mil reais). Em consequência, determino à d. autoridade fiscal que proceda ao recálculo do valor do tributo devido a título de IRPF incidente sobre os fatos havidos em 2006 e oferecidos ao ajuste anual em 2007, com o reconhecimento do direito à dedução indicada. (documento assinado digitalmente) Honorio Albuquerque de Brito - Presidente (documento assinado digitalmente) Thiago Buschinelli Sorrentino - Relator(a) Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo Rocha Paura, Thiago Buschinelli Sorrentino, Honorio Albuquerque de Brito (Presidente).

Nome do relator:THIAGO BUSCHINELLI SORRENTINO

No caso em exame, o laudo apresentado se refere à materialidade documental existente já por ocasião do lançamento. Não há inovação no acervo de argumentação, com a inserção de teses inauditas e ignoradas pelo órgão julgador de origem.

De fato, o laudo se limita a detalhar eventos cujo conhecimento e debate estão presentes desde o lançamento. Independentemente se esses esclarecimentos foram bem-sucedidos, não se pode afirmar que o recorrente busque aditar as razões recursais, nem os respectivos pedidos.

Diante do exposto, eles serão considerados no exame do quadro fático, se pertinentes.

2.4 PRELIMINAR

2.4.1 NULIDADE POR AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO ADEQUADA

No exame da preliminar, o acórdão consignou que a parte-recorrente alegara nulidade por “análise superficial” dos requisitos da Lei nº 10.101/2000 e por ofensa ao princípio da verdade material, inclusive sob o argumento de que não teria sido intimada a sanar questões

relativas às “métricas” do plano. Ainda assim, concluiu que, tendo havido lançamento de ofício por ato válido e motivado, com abertura de prazo para impugnação, reputou-se observados os princípios da legalidade, verdade material, contraditório e motivação, razão pela qual não deveria prosperar o pedido de nulidade.

De outro lado, a parte-recorrente reiterou que os autos (e o próprio acórdão recorrido) deveriam ser declarados nulos por “falta de fundamentação adequada” e por suposta superficialidade na análise dos pagamentos de PLR, afirmando, de modo exemplificativo, que a fiscalização “jamais intimou” para apresentar as métricas que embasariam os pagamentos, e que a DRJ teria apenas corroborado procedimento fiscal que não buscou a verdade material.

Conforme observam Szente e Lachmeyer (Szente et al., 2016):

A observância da prolação de decisões administrativas aos requisitos tanto da lei quanto de direitos fundamentais é necessária para a aceitação dos atos administrativos um exercício legítimo do poder público.

A imprescindibilidade da motivação decorre do caráter plenamente vinculado do lançamento (art. 142, par. ún., 145, III e 149 do CTN, associados à Súmula 473/STF) e da circunstância de ele se tratar de ato administrativo (art. 50 da Lei 9.784/1999).

Afinal, sabe-se que **“a presunção de validade do lançamento tributário será tão forte quanto for a consistência de sua motivação, revelada pelo processo administrativo de constituição do crédito tributário”** e, dessa forma, **o processo administrativo de controle da validade do crédito tributário pauta-se pela busca do preciso valor do crédito tributário** (AI 718.963-AgR, Segunda Turma, julgado em 26/10/2010, DJe-230 DIVULG 29-11-2010 PUBLIC 30-11-2010 EMENT VOL-02441-02 PP-00430).

A propósito,

por respeito à regra da legalidade, à indisponibilidade do interesse público e da propriedade, a constituição do crédito tributário deve sempre ser atividade administrativa plenamente vinculada. É ônus da Administração não exceder a carga tributária efetivamente autorizada pelo exercício da vontade popular. Assim, a presunção de validade juris tantum do lançamento pressupõe que as autoridades fiscais tenham utilizado os meios de que legalmente dispõem para aferir a ocorrência do fato gerador e a correta dimensão dos demais critérios da norma individual e concreta, como a base calculada, a alíquota e a sujeição passiva.

(RE 599194 AgR, Segunda Turma, julgado em 14/09/2010, DJe-190 DIVULG 07-10-2010 PUBLIC 08-10-2010 EMENT VOL-02418-08 PP-01610 RTJ VOL-00216-01 PP-00551 RDDT n. 183, 2010, p. 151-153)

Agustín Gordillo faz uma observação muito interessante e que julgo útil para o estudo das presunções e do “ônus processual probatório” a envolver atos administrativos em sentido amplo:

Claro está, se o ato não cumpre sequer com o requisito de explicitar os fatos que o sustentam, caberá presumir com boa certeza, à mingua de prova em contrário produzida pela Administração, que o ato não tem tampouco fatos e antecedentes que o sustentem adequadamente: se houvesse tido, os teria explicitado.

(Tratado de derecho administrativo. Disponível em http://www.gordillo.com/tomos_pdf/1/capitulo10.pdf, pág. X-26).

A ausência de fundamentação adequada é hipótese de nulidade do julgamento, conforme se observa nos seguintes precedentes:

Numero do processo:35710.003162/2003-29

Turma:Sexta Câmara

Seção:Segundo Conselho de Contribuintes

Data da sessão:Thu Dec 04 00:00:00 UTC 2008

Data da publicação:Thu Dec 04 00:00:00 UTC 2008

Ementa:CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/09/1991 a 31/01/1998 NORMAS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MOTIVAÇÃO E FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. PRINCÍPIOS DO DEVIDO PROCESSO LEGAL E AMPLA DEFESA. NULIDADE. É nula a decisão de primeira instância que, em detrimento ao disposto no artigo 50 da Lei nº 9.784/99, c/c artigo 31 do Decreto nº 70.235/72 e, bem assim, aos princípios do devido processo legal e da ampla defesa, é proferida sem a devida motivação e fundamentação legal clara e precisa, requisitos essenciais à sua validade. Processo Anulado.

Numero da decisão:206-01.727

Decisão:ACORDAM os Membros da SEXTA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, em anular a Decisão de Primeira Instância. Ausente ocasionalmente o conselheiro Lourenço Ferreira do Prado.

Nome do relator:RYCARDIO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA

Numero do processo:19311.720257/2016-71

Turma:Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção

Câmara:Terceira Câmara

Seção:Terceira Seção De Julgamento

Data da sessão:Wed Feb 27 00:00:00 UTC 2019

Data da publicação:Tue Mar 19 00:00:00 UTC 2019

Ementa:Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2012 DECISÃO NULA. NÃO ENFRENTAMENTO DE TODAS AS QUESTÕES. Merece ser declarada nula a decisão de primeiro grau que não enfrenta todas as questões com potencial de modificar o lançamento, sendo necessário o retorno do expediente à unidade competente, para prolatação de nova decisão, em boa forma.

Numero da decisão:3302-006.576

Decisão:Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para anular a decisão de primeiro grau, por não enfrentamento da alegação de inaplicabilidade do percentual de 75% na multa proporcional devido ao seu caráter confiscatório. (assinado digitalmente) Paulo Guilherme Déroulède - Presidente. (assinado digitalmente) Corinto Oliveira Machado - Relator. Participaram do presente julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenberg Filho, Walker Araujo, Corinto Oliveira Machado, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Muller Nonato Cavalcanti Silva (Suplente Convocado) e Paulo Guilherme Deroulede (Presidente).

Nome do relator:CORINTHO OLIVEIRA MACHADO

Ainda que a técnica de julgamento *per relationem* fosse admissível ao órgão julgador de origem, o que não é, tanto por ausência de fundamentação legal, como por incompatibilidade lógica, ainda assim seria necessário que o exame da impugnação refutasse, expressa e especificamente, os documentos juntados pelo impugnante.

Por sua eficácia persuasiva, em relação ao argumento, aponto os seguintes precedentes:

Tema 339/STF

O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas.

Tese 18/STJ

A utilização da técnica de motivação *per relationem* não enseja a nulidade do ato decisório, desde que o julgador se reporte a outra decisão ou manifestação dos autos e as adote como razão de decidir.

RECURSO EM HABEAS CORPUS. OPERAÇÃO SEVANDIJA. INTERCEPTAÇÃO TELEFÔNICA. FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO INICIAL E DAS PRORROGAÇÕES DA MEDIDA. INIDONEIDADE. RECURSO PROVIDO.

1. Consoante imposição do art. 93, IX, primeira parte, da Constituição da República de 1988, "todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade", exigência que funciona como garantia da atuação imparcial e secundum legis (sentido lato) do órgão julgador. Presta-se a motivação das decisões jurisdicionais a servir de controle, da sociedade e das partes, sobre a atividade intelectual do julgador, para que verifiquem se este, ao decidir, considerou todos os argumentos e as provas produzidas pelas partes e se bem aplicou o direito ao caso concreto.
2. A decisão que autorizou a interceptação telefônica carece de motivação idônea, porquanto não fez referência concreta aos argumentos mencionados na representação ministerial, tampouco demonstrou, ainda que sucintamente, o porquê da imprescindibilidade da medida invasiva da intimidade.
3. Também as decisões que autorizaram a prorrogação da medida não foram concretamente motivadas, haja vista que, mais uma vez, o Juiz de primeiro grau se limitou a autorizar a inclusão de outros terminais a prorrogação das diligências já em vigor e a exclusão de outras linhas telefônicas, nos moldes requeridos pelo Parquet, sem registrar, sequer, os nomes dos representados adicionados e daqueles em relação aos quais haveria continuidade das diligências, nem sequer dizer as razões pelas quais autorizava as medidas.
4. Na clássica lição de Vittorio Grevi (Libertà personale dell'imputato e costituzione. Giuffrè: Milano, 1976, p. 149), cumpre evitar que a garantia da motivação possa ser substancialmente afastada "mediante o emprego de motivações tautológicas, apodíticas ou aparentes, ou mesmo por meio da preguiçosa repetição de determinadas fórmulas reiterativas dos textos normativos, em ocasiões reproduzidas mecanicamente em termos tão genéricos que poderiam adaptar-se a qualquer situação."
5. Esta Corte Superior admite o emprego da técnica da fundamentação *per relationem*. Sem embargo, tem-se exigido, na jurisprudência desta Turma, que o juiz, ao reportar-se a fundamentação e a argumentos alheios, ao menos os reproduza e os ratifique, eventualmente, com acréscimo de seus próprios motivos. Precedentes.
6. Na estreita via deste writ, não há como aferir se a declaração de nulidade das interceptações macula por completo o processo penal, ou se há provas

autônomas que possam configurar justa causa para sustentar o feito apesar da ilicitude reconhecida.

7. Recurso provido para reconhecer a ilicitude das provas obtidas por meio das interceptações telefônicas, bem como de todas as que delas decorreram, de modo que deve o Juiz de Direito desentranhar as provas que tenham sido contaminadas pela nulidade. Extensão de efeitos aos coacusados, nos termos do voto.

(RHC n. 119.342/SP, relator Ministro Rogerio Schietti Cruz, Sexta Turma, julgado em 20/9/2022, DJe de 6/10/2022.)

Como observado algures, entendo que as garantias do processo tributário, ainda que (*rectius* ainda mais por ser) administrativo, se aproximam das garantias típicas do processo penal.

À luz do parâmetro geral de controle invocado pela própria parte-recorrente, segundo o qual a nulidade, no processo administrativo fiscal, vincula-se à existência de vício apto a comprometer o direito de defesa e a validade do ato (com referência expressa ao art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, inclusive § 3º) e, ainda, à noção de lançamento como atividade vinculada orientada à apuração da ocorrência do fato gerador e demais elementos do crédito (CTN, art. 142, também trazido no recurso), cumpre verificar se, no caso concreto, houve demonstração de preterição do contraditório/ampla defesa ou de ausência de motivação a ponto de inviabilizar o controle do lançamento.

No ponto, o acórdão recorrido registra expressamente a tese de que não teria havido intimação para “métricas” e, ainda assim, conclui que o lançamento se apresentou “válido e motivado”, com prazo de impugnação e com observância dos princípios de legalidade, verdade material, contraditório e motivação, afastando o pedido de nulidade.

Diante desse registro decisório, e inexistindo, nas razões recursais ora cotejadas, a individualização de qual ato processual teria concretamente preterido o direito de defesa (para além da afirmação genérica de “superficialidade” e da alegação de falta de intimação), a solução que se propõe é rejeitar a preliminar de nulidade, prosseguindo-se ao exame do mérito, sem prejuízo de que eventuais insuficiências de enquadramento jurídico ou de valoração da prova sejam apreciadas como matéria meritória, na extensão em que foram devolvidas pelo recurso.

Assim, no caso em exame, as alegações de nulidade, por de ausência de observância da verdade material e de motivação, confundem-se com a alegação de má avaliação do conjunto probatório, porquanto o órgão julgador de origem examinou os argumentos e o quadro fático apresentado ao longo da instrução, de modo a reduzir o ponto do recorrente à irresignação quanto ao resultado dessa análise (suposto *error in judicando*, e não, propriamente, *error in procedendo*).

Com efeito, tanto o lançamento como o acórdão-recorrido estão fundamentados, ainda que com sua fundamentação não concorde a parte-recorrente, e, decidindo como decidiu, não cercearam a defesa, nem infringiram o princípio do contraditório, tampouco deixaram de prestar o controle administrativo. Neste sentido: AgRg no AREsp n. 2.697.148/SP, relator Ministro Rogério Schietti Cruz, Sexta Turma, julgado em 5/11/2024, DJe de 7/11/2024.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

2.5 MÉRITO

2.5.1 PLR – TEMPORALIDADE, SINCRONIA, ANTERIORIDADE, RETROATIVIDADE E FUNÇÃO MERAMENTE BUROCRÁTICA E DECLARATÓRIA DA ASSINATURA DOCUMENTAL

No ponto da **pactuação prévia**, o acórdão recorrido afastou a tese da parte-recorrente de que bastaria a celebração do plano antes dos pagamentos, assentando que o **ACT “Programa Próprio” (2016)** teria sido **assinado ao fim do exercício (12/2016)**, com **pagamentos em 02/2017 e 03/2017**, o que, para a DRJ, **desfiguraria a finalidade** da Lei nº 10.101/2000, tomada como instrumento de integração capital-trabalho e de **incentivo à produtividade**, e evidenciaria que não houve pactuação prévia “no sentido da lei”, porque as metas não teriam sido acordadas em tempo razoavelmente antecedente.

Não obstante, a parte-recorrente sustentou que o **Plano foi celebrado antes dos pagamentos** de PLR (02/2017 e 03/2017), o que bastaria para a regularidade, destacando, ademais, que em 2016 já se aplicaria **CCT de 2016** com regras para a PLR do exercício 2016 e limite de pagamento em 02/03/2017, além de defender que haveria **reiteração de planos anteriores** (2013 a 2016), apta a demonstrar conhecimento prévio dos termos e permitir relativizar a exigência de pacto prévio.

Como parâmetro geral e abstrato de controle, observa-se que o próprio lançamento e o acórdão recorrido ancoram a controvérsia no art. 2º, § 1º, inciso II, da Lei nº 10.101/2000, tal como compreendido no sentido de exigir “programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente”, com correlação teleológica ao incentivo à produtividade; no TVF, esse entendimento é reforçado pela afirmação de que a falta de pacto prévio impediria o conhecimento prévio das partes acerca de direitos e obrigações e de que, por se tratar de hipótese de exclusão de base de cálculo, a interpretação seria restritiva (com menção ao art. 111 do CTN).

No caso concreto, os elementos decisórios que as instâncias de origem tomaram como determinantes são: (i) a constatação de que o instrumento próprio (ACT/Programa Próprio) foi celebrado em dezembro de 2016 “para regulamentar” a participação nos lucros do próprio ano de 2016; e (ii) a circunstância de os pagamentos terem ocorrido em fevereiro e março de 2017, após o encerramento do período a que se refeririam os resultados.

Aplicando-se esse parâmetro ao quadro descrito nas peças, a solução que se propõe é manter o entendimento do acórdão recorrido quanto à insuficiência da pactuação prévia, porque, na moldura adotada pela própria fiscalização e pela DRJ (pacto anterior e com antecedência razoável para operar como incentivo), a assinatura ao fim do exercício de referência, com pagamento apenas no exercício seguinte, foi valorada como incompatível com a finalidade legal.

A alegação da parte-recorrente de que a assinatura antes do pagamento bastaria, bem como a invocação de reiteração de planos e de CCT, não elide, por si, o fundamento específico utilizado pela origem (falta de anterioridade em relação ao período de apuração e ausência de antecedência apta ao incentivo), tal como explicitado no acórdão e no TVF.

Em sentido semelhante, confira-se este precedente:

Numero do processo: 16327.720071/2018-17

Turma: 2ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara: 2ª SEÇÃO

Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão: Tue Oct 15 00:00:00 UTC 2024

Data da publicação: Wed Nov 27 00:00:00 UTC 2024

Ementa: Assunto: Processo Administrativo Fiscal Exercício: 2013 RECURSO ESPECIAL. CONTRARIEDADE A SÚMULA DO CARF. NÃO CONHECIMENTO. Não cabe recurso especial contra decisão que adota entendimento de Súmula do CARF, ainda que a referida Súmula tenha sido aprovada posteriormente ao despacho que, em juízo prévio de admissibilidade, dera seguimento ao recurso, Hipótese de não conhecimento do recurso interposto. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. NÃO CONHECIMENTO. Não se conhece da matéria do Recurso Especial em que constatada ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e o apontado como paradigma, ou sobre a qual não resta demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial, por se tratar de situações fáticas distintas, cada qual com seu conjunto probatório específico, onde as soluções diferentes não têm como fundamento a interpretação diversa da legislação, mas sim, as diferentes circunstâncias materiais retratadas em cada um dos julgados. RECURSO ESPECIAL. TESE MAIS ABRANGENTE. PREJUDICIALIDADE DAS DEMAIS TESES. Sendo discutida no recurso tese mais abrangente em que decidido pela sua negativa de provimento, sendo esta prejudicial aos demais argumentos da defesa, o não provimento deve ser estendido às demais matérias que restaram prejudicadas. Noutras palavras, se o desprovimento de uma tese recursal implicar prejudicialidade de outras teses presentes no mesmo recurso, incabível a análise individual de mérito dessas últimas, caso fiquem reconhecidamente prejudicadas.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Exercício: 2013 PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). ASSINATURA DO INSTRUMENTO DE NEGOCIAÇÃO APÓS INÍCIO DO PERÍODO DE AFERIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. Constitui requisito legal que as regras do acordo da PLR sejam estabelecidas entre as partes trabalhadora e patronal previamente, de sorte que os acordos, ou convenções, firmados após o início do período de aferição acarretam a inclusão dos respectivos pagamentos no salário de contribuição. A eventual referência, em convenção ou acordo coletivo, a outros planos, ainda que pretensamente incorporados ao instrumento daquele resultante, não supre a exigência de que os instrumentos de negociação sejam firmados previamente ao início do período de aferição/data-base.

Numero da decisão: 9202-011.527

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Vencidos os conselheiros Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Leonam Rocha de Medeiros, Fernanda Melo Leal e Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, que não conheciam. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento. Vencidos os conselheiros Leonam Rocha de Medeiros, Fernanda Melo Leal e Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, que negavam provimento. Manifestou intenção em apresentar declaração de voto o conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, exceto quanto às matérias B.1 – impossibilidade de pagamento de participação nos lucros ou resultados aos administradores com base na lei 6.404/1976 e B.6 – regularidade do instrumento que prevê a revisão de cláusulas em caráter excepcional. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar provimento ao Recurso Especial da contribuinte, com base na primeira matéria restando prejudicada a análise das demais. Vencidos os conselheiros Leonam Rocha de Medeiros, Fernanda Melo Leal e Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, que davam provimento à matéria B.2 – Matéria - tempestividade dos acordos coletivos de trabalho. Assinado Digitalmente MÁRIO HERMES SOARES CAMPOS – Relator Assinado Digitalmente Liziane Angelotti Meira – Presidente Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos (relator), Maurício Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Fernanda Leal Melo, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Nome do relator: MARIO HERMES SOARES CAMPOS

Acresço apenas um aposto, para registrar que, de fato, há diferença teórica potencial entre a data de emissão de um hipotético registro, de um lado, e a data em que supostamente ocorrera a emissão do ato registrado, do outro.

Aliás, na Teoria da Informação, essa distinção é trivial, dada a existência possível de dois atos diversos, em razão da distinção de seus respectivos objetos. Vejo como contingente a existência assíncrona ou diacrônica do (a) ato de pactuação e do (b) ato de registro dessa pactuação.

Assim, o argumento não é de todo rejeitável. O problema que encontro, concretamente, é a ausência de comprovação da existência desse ato de pactuação, não me parecendo crível, como indicado anteriormente, o impulso atávico conferido às pactuações de **2013 a 2015**.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

2.5.2 PLR – COGNOSCIBILIDADE PRÉVIA DAS CONDIÇÕES

No exame da existência de metas/objetivos e da cognoscibilidade prévia das condições para recebimento, o acórdão recorrido assentou que o “Programa Próprio” não permitiria ao empregado conhecer, de antemão, “quais seriam as regras aplicáveis, nem mesmo o esforço necessário para atingir os resultados esperados”, por reputar que o instrumento não continha metas e objetivos descritos de modo suficiente.

O julgado destacou que o acordo trataria de “metas e avaliação de desempenho” sem densificar seus critérios no próprio instrumento, afirmando, ainda, que haveria referência a “targets” e percentuais por classificação, mas que tais parâmetros seriam fixados fora do acordo, o que, para a DRJ, descaracterizaria a objetividade e a previsibilidade exigidas para a qualificação do pagamento como PLR nos termos legais invocados no próprio acórdão.

Ainda assim, a parte-recorrente sustentou que o plano conteria regras e metas claras e objetivas, aptas a permitir a compreensão do que seria necessário para o recebimento, e que a Lei nº 10.101/2000 não exigiria metas exclusivamente quantitativas nem proibiria critérios qualitativos, defendendo, por conseguinte, que a DRJ teria incorrido em leitura excessivamente restritiva do instrumento. No que concerne à impugnação, também se encontra, no acórdão, o registro de que a parte-recorrente afirmara existir “modelo de remuneração variável”, como resposta às conclusões fiscais sobre ausência de metas formalizadas.

Como parâmetro geral e abstrato de controle, as peças do processo situam a controvérsia na aplicação da Lei nº 10.101/2000, tal como compreendida pela origem no sentido de exigir programas com “regras claras e objetivas” e “metas, resultados e prazos”, de modo a permitir conhecimento prévio dos participantes, além de vedar regramento subjetivo/discrecional (fundamentos que o acórdão associa ao art. 2º, § 1º, da lei). No caso concreto, o elemento decisório determinante explicitado no acórdão é a constatação de que o instrumento apresentado não descreveu, no próprio texto, as metas/objetivos e os mecanismos de aferição, remetendo a critérios operacionais (“metas e avaliação de desempenho”, “targets” e percentuais) a definições externas ao acordo, o que, segundo a DRJ, impediria a cognoscibilidade

prévia e enfraqueceria a objetividade do programa. Diante disso, e observando-se que o contra-argumento recursal se limita a afirmar, em tese, a existência de metas/regras claras, sem, no trecho ora cotejado, individualizar, com precisão, quais cláusulas do acordo, nele mesmo, conteriam as metas e os critérios de aferição apontados como ausentes pela origem, a solução que se propõe é manter o entendimento do acórdão recorrido quanto à insuficiência do instrumento para demonstrar metas/objetivos e condições previamente cognoscíveis, preservando-se a conclusão de que, nas condições descritas nos autos, os pagamentos não se qualificariam como PLR apta a afastar a incidência das contribuições.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

2.5.3 PLR – PRECISÃO DAS REGRAS

No tocante às “regras claras e objetivas” e ao modo de definição e detalhamento dos critérios do plano, o acórdão recorrido assentou que, embora a impugnante invocasse liberdade negocial para fixação de regras, forma de cálculo e aferição das informações, a fiscalização teria aplicado corretamente a Lei nº 10.101/2000, em coerência com sua finalidade (integração capital-trabalho, incentivo à produtividade e vedação de substituição salarial). Nessa linha, enfatizou que os instrumentos de negociação devem conter regras claras e objetivas, pactuadas previamente e com participação das partes, de modo que a distribuição “não pode ser definida unilateralmente”, à luz do art. 2º, incisos I e II, da Lei nº 10.101/2000; e acrescentou que não basta existir ACT/CCT disciplinando PLR se o conteúdo não observa a disciplina legal aplicável ao instituto.

Por sua vez, a parte-recorrente sustentou que a DRJ teria lido a lei de forma excessivamente restritiva, defendendo que o plano conteria regras claras e objetivas, inclusive mecanismos de aferição, e que seria incompatível com a realidade exigir fórmulas “sem qualquer influência humana”. Também argumentou que a crítica da origem sobre desconhecimento de “metas e targets” e avaliação de desempenho decorreria de ausência de aprofundamento pela fiscalização/DRJ, e procurou demonstrar, com trechos do próprio acordo, que haveria estrutura de avaliação com critérios quantitativos e qualitativos, além de cláusula prevendo que os critérios quantitativos seriam apurados por “contrato de metas” a ser realizado entre gestor e empregado e que haveria submissão a comitês colegiados para reduzir subjetividade.

O parâmetro geral de controle, tal como explicitado nas próprias peças, decorre do art. 2º, I e II, e § 1º, da Lei nº 10.101/2000, na leitura adotada pelo acórdão recorrido: a negociação deve resultar em instrumento com regras claras e objetivas, previamente pactuadas, com participação das partes, não se admitindo que os critérios decisivos de aquisição do direito e de distribuição sejam definidos unilateralmente ou fora do instrumento, sob pena de desqualificação do pagamento como PLR para os fins pretendidos. No caso concreto, o próprio recurso voluntário evidencia elemento que dialoga diretamente com a razão de decidir da origem: ainda que o acordo descreva uma “Avaliação de Desempenho” e discrimine percentuais de

composição (quantitativo/qualitativo), ele prevê que os critérios quantitativos serão apurados por “contrato de metas” a ser realizado entre o gestor e o empregado, isto é, por ajuste operacional posterior, bilateral e individual, cuja conformação concreta não se confunde, necessariamente, com o conteúdo previamente definido no instrumento coletivo.

Esse ponto reforça, no plano fático tal como descrito nos autos, a conclusão da DRJ de que a disciplina decisiva das metas/targets e de sua aferição permaneceria, ao menos em parte, fora do instrumento coletivo, comprometendo a cognoscibilidade prévia e a objetividade exigidas na moldura normativa invocada no acórdão.

Por isso, a solução que se propõe é manter o entendimento do acórdão recorrido quanto à insuficiência das “regras claras e objetivas” do plano, na exata extensão em que os critérios determinantes (metas, targets e aferição quantitativa individual) são operacionalizados por pactuação individual gestor–empregado, e, assim, não se apresentam integralmente definidos no instrumento coletivo nos termos exigidos pela própria fundamentação de origem.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

2.5.4 PLR – PARTICIPAÇÃO DA ENTIDADE SINDICAL

No tópico “**Da Efetiva Negociação e Participação da Entidade Sindical**”, o acórdão recorrido manteve a desqualificação do “Programa Próprio” ao consignar que as **metas e objetivos** seriam estabelecidos **fora do acordo formal**, “de forma unilateral”, **sem participação sindical**, em desconformidade com o **art. 2º da Lei nº 10.101/2000**. Como elemento de reforço, destacou cláusula do Anexo I do ACT (Plano Próprio) segundo a qual o cálculo se basearia em indicadores “pré-definidos no **contrato de metas**” e que o “**Target Individual**” seria “definido pela EMPRESA”, fundamentos tomados como indicativos de unilateralidade e ausência de negociação efetiva quanto aos critérios decisivos do plano.

De outro lado, a parte-recorrente sustentou que **não procederia** a conclusão de ausência de negociação, nem de participação sindical, afirmando que o próprio acordo coletivo de 2016 mencionaria o “**esforço individual**” e “metas pré-estabelecidas”, e que a leitura fiscal configuraria **excesso de formalismo** sem amparo na Lei nº 10.101/2000. Além disso, ao reproduzir cláusulas do acordo nas razões recursais, a parte-recorrente invocou o trecho segundo o qual os empregados “**terão acesso**” às metas estabelecidas individual ou coletivamente, e que avaliações de competências seriam submetidas a **comitês** para diminuir subjetividade, como forma de afastar a premissa de unilateralidade.

O parâmetro geral e abstrato de controle, tal como mobilizado no acórdão recorrido, decorre do **art. 2º da Lei nº 10.101/2000**, na leitura de que as condições essenciais do programa (metas/objetivos e critérios determinantes de apuração) devem constar do **instrumento de negociação**, com **participação sindical**, não se compatibilizando com a disciplina legal a estrutura em que tais condições sejam definidas **fora do acordo** ou por mecanismos de fixação

unilateral. No caso concreto, os elementos determinantes destacados pelo acórdão, e que também se acham descritos no TVF, são: (i) a previsão de que os **critérios quantitativos** seriam apurados por “**contrato de metas**” a ser realizado **entre gestor e empregado**; e (ii) a cláusula segundo a qual o **Target Individual** seria **definido pela empresa**, com acesso do empregado apenas “por ocasião da divulgação” do montante, o que, na valoração feita pela origem, evidencia que parâmetros decisivos permanecem fora do núcleo normativo do acordo coletivo e, por isso, não resultariam de negociação coletiva efetiva com participação sindical.

Assim, ainda que a parte-recorrente afirme que havia acesso sistemático às metas e comitês de avaliação, tais assertivas não infirmam, por si, o fundamento específico adotado no acórdão (metas ou targets fixados fora do instrumento e Target Individual definido unilateralmente).

Nessa conformação, a solução que se propõe é **manter o entendimento do acórdão recorrido**, no sentido de que, conforme descrito nos autos, não restou demonstrada, no “Programa Próprio”, a negociação coletiva efetiva dos critérios determinantes, com a participação sindical exigida na moldura normativa utilizada pela origem, preservando-se a conclusão de desqualificação da verba como PLR para os efeitos pretendidos.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

2.5.5 PLR – MODIFICAÇÃO OU COMPLEMENTAÇÃO DO MECANISMO REMUNERATÓRIO

No exame da alegada **substituição/complementação remuneratória**, o acórdão recorrido registrou que, embora a Lei nº 10.101/2000 não estabeleça teto para o valor da PLR, no caso concreto a fiscalização teria demonstrado que os pagamentos **substituíram/complementaram** a remuneração, porque o cálculo do “Plano Próprio” se apoiaria em **valores de mercado** e em **pesquisas salariais** (variável “Target”), o que afrontaria o caput do **art. 3º** da Lei nº 10.101/2000. Em reforço, reproduziu excerto do TVF no sentido de que o “Target” seria referência de remuneração levantada por pesquisa de mercado e que não guardaria relação de proporcionalidade com resultados/metass, concluindo que os valores pagos a título de PLR deixaram de observar o art. 3º da Lei nº 10.101/2000.

Não obstante, a parte-recorrente sustentou que a premissa fiscal seria equivocada, por inexistir **vedação legal** ao uso de variáveis monetárias obtidas por **pesquisa de mercado**, e que isso não implicaria, por si, substituição/complementação de remuneração; também afirmou que a lei não proíbe critérios qualitativos e que não há limite máximo de PLR, de modo que a relevância do valor pago em comparação ao salário não seria argumento válido para desqualificação.

Na impugnação, a linha argumentativa foi equivalente: negou-se a natureza substitutiva ou complementar e reiterou-se inexistir vedação ao critério de pesquisa de mercado.

O parâmetro geral e abstrato de controle, tal como mobilizado nas próprias peças, é o **art. 3º da Lei nº 10.101/2000** (a participação não substitui nem complementa a remuneração)

conjugado com a exigência, também invocada pela origem, de conformidade do programa com a disciplina da Lei nº 10.101/2000 (inclusive quanto à objetividade e à estrutura de metas e critérios). No caso concreto, os elementos decisórios determinantes indicados pela origem foram: (i) o próprio texto do Plano Próprio, em que o “**valor Target**” seria “estabelecido” por comparação com cargo no “mercado competidor”, com “total em dinheiro” definido “anualmente” por **pesquisas salariais**; (ii) a afirmação fiscal, acolhida no acórdão, de que tais “Targets” (bases de cálculo das PLR pagas) **não guardariam relação de causa e efeito** com resultados/metasp alcançados; e (iii) a conclusão de que calcular a PLR por referência a valores de mercado afrontaria o art. 3º, por configurar, na moldura fática descrita, substituição/complementação remuneratória.

Aplicando-se esse parâmetro ao quadro delineado no TVF e acolhido pela DRJ, a solução que se propõe é **manter o entendimento do acórdão recorrido** quanto à incidência, porque o fundamento decisório não se limita a afirmar, abstratamente, que “pesquisa de mercado” seria vedada; ele assenta, de modo concreto, que o “Target” operaria como **referência remuneratória de mercado** (ponto de partida do cálculo) sem correlação demonstrada com resultados, nem com as metas, enquadramento que, na leitura feita pela origem, se amolda à vedação do art. 3º da Lei nº 10.101/2000.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

ANODICIDADE DO PARECER

Por completude desta análise, abordo, rapidamente, a neutralidade das conclusões a que chegou o auxílio técnico apresentado pelo recorrente, no laudo mencionado ao longo deste voto.

Eis a síntese dos esclarecimentos apresentados:

Fundamentos da DRJ para Negar Provimento

1. Ausência de pactuação prévia das metas: A DRJ argumentou que o Acordo Coletivo (ACT) foi assinado no fim do exercício (dezembro de 2016) para regulamentar a PLR do próprio ano de 2016, contrariando a necessidade de pacto prévio exigida pela Lei nº 10.101/00 para garantir o estímulo à produtividade.

2. Ausência de regras claras e objetivas e uso de critérios subjetivos: A DRJ sustentou que o

Contra-argumentos (Memorial e Parecer KPMG)

Os acordos foram assinados antes do pagamento e os empregados tinham ciência prévia: O banco defende que a lei exige apenas que a celebração do acordo seja anterior ao pagamento, o que ocorreu. Ademais, os funcionários já tinham pleno conhecimento prévio das regras, metas e indicadores antes da formalização do plano, que era uma continuidade dos anos anteriores.

As regras eram claras, objetivas e passíveis de cálculo matemático: O plano detalhava uma metodologia

Provas / Elementos Comprobatórios (Memorial e Parecer KPMG)

1. Datas de assinatura dos instrumentos: ACT assinado em 22/12/2016 e CCT assinada em 25/10/2016, com pagamentos realizados apenas em 24/02/2017 e 07/03/2017. **2.** Declarações escritas e assinadas por 10 funcionários atestando ciência e concordância prévia das regras de 2016. **3.** Comparativo demonstrando que as métricas de 2016 reproduziam as de 2015, com alterações apenas em pesos percentuais.

1. Laudo da KPMG detalhando a metodologia de cálculo (fórmulas, tabelas de atingimento, conversão de

acordo não especificava as metas no seu corpo, utilizando metas fixadas externamente e critérios qualitativos subjetivos (ex: "protagonismo", "foco no cliente"), impedindo o conhecimento do esforço necessário pelo empregado.

3. Falta de participação sindical e definição unilateral das metas: A DRJ concluiu que as metas foram estipuladas unilateralmente pela empresa (entre gestor e empregado), fora do acordo formal, sem a devida negociação e participação do sindicato da categoria.

4. Substituição ou complementação da remuneração: A DRJ autuou o banco afirmando que a PLR substituiu o salário, pois o "Target" de referência era baseado em pesquisa salarial de mercado para o cargo (variável monetária) e os valores seriam desproporcionais, desvirtuando a natureza do lucro.

específica de cálculo baseada na multiplicação de um "Target Individual" pelo "Fator de Avaliação" (composto por resultados quantitativos do conglomerado, negócio, área e qualitativos de desempenho), cujas métricas e tabelas de conversão eram claras e perfeitamente aplicáveis na prática.

Houve efetiva participação e anuência das entidades sindicais: O contra-argumento rejeita a alegação de unilateralidade, afirmando que os planos e regras foram amplamente negociados e as entidades de representação da categoria participaram efetivamente da formalização e celebração dos acordos de PLR.

Inexistência de vedação legal e comprovação de pagamento atrelado a metas: O banco alega que a lei não veda o uso de dados matemáticos de mercado para balizar o limite do prêmio, e não impõe um teto para o valor da PLR ser considerado "relevante". A perícia atestou que o montante final não era garantido, mas decorria do cumprimento de metas técnicas pré-definidas, não servindo como salário disfarçado.

notas em fatores e pesos por área).**2.** Recálculo pericial de um caso "piloto" (funcionária Carolina Capucho) e amostragem com outros 9 funcionários, provando matematicamente que as métricas estabelecidas foram efetivamente aplicadas, sem divergências materiais em relação aos valores pagos pelo banco.

1. O próprio Acordo Coletivo de Trabalho (ACT) de 2016 e a Convenção Coletiva de Trabalho (CCT), contendo expressamente as assinaturas dos representantes sindicais, como a Secretária Geral do Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de São Paulo e o representante da CONTRAF/CUT.**2.** Requerimentos de registro do Acordo Coletivo no Ministério do Trabalho e Emprego.

1. Laudo da KPMG e planilhas de avaliação evidenciando a flutuação dos pagamentos. As provas demonstram que o "Target Individual" (embora definido com base no mercado) era apenas o multiplicando inicial, sofrendo incidência obrigatória do "Fator de Avaliação" (que variava conforme o atingimento das metas do banco e do funcionário), provando a relação de causa e efeito com o desempenho.**2.** Previsão no próprio Acordo Coletivo (Cláusula 7.2) de um teto de até 30 salários-base para a PLR.

A instituição contesta autuações fiscais argumentando que as metas do programa eram **claras, objetivas** e previamente conhecidas pelos funcionários, conforme validado pelo laudo técnico da **KPMG**. A defesa sustenta que a formalização tardia dos acordos não invalida o benefício, pois a legislação atual foca na anterioridade do pagamento e não no período de apuração. Além disso, os textos comprovam a **participação efetiva dos sindicatos** nas negociações e a observância aos requisitos da **Lei nº 10.101/00**.

O recorrente apresenta os seguintes argumentos para defender a regularidade da data de assinatura de seus acordos de Participação nos Lucros e Resultados (PLR):

- **Conhecimento Prévio dos Empregados:** O banco sustenta que a data de assinatura dos planos, por si só, não é um requisito suficiente para descaracterizar a PLR, pois os funcionários já possuíam pleno conhecimento das regras, metas e indicadores antes do início da vigência do plano e de sua formalização. Para provar isso, o banco apresentou um

laudo técnico elaborado pela consultoria KPMG, contendo declarações de empregados que confirmam a ciência prévia das condições.

- **Assinatura Anterior ao Pagamento:** O banco argumenta que não houve ausência de pactuação prévia, pois os instrumentos foram celebrados antes das datas em que os pagamentos foram efetuados. A Convenção Coletiva de Trabalho (CCT) foi celebrada em 25/10/2016 e o Acordo Coletivo de Trabalho (ACT) foi formalizado em 22/12/2016. Os pagamentos, por sua vez, ocorreram posteriormente, em 24/02/2017 e 07/03/2017.
- **Amparo na Jurisprudência e na Lei:** O banco cita o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) de que a Lei nº 10.101/2000 nunca estipulou um prazo específico a ser respeitado entre a negociação e o pagamento, determinando apenas que a celebração ocorra antes do pagamento. Além disso, o banco reforça que a Lei nº 14.020/20 alterou a legislação da PLR para deixar claro que a regra de anterioridade diz respeito ao momento do pagamento, e não ao período de aferição das metas.

Para provar que houve pacto e conhecimento prévio das regras da PLR de 2016 pelos empregados, o Banco Votorantim utilizou as seguintes evidências:

- **Laudo Técnico Independente e Declarações de Empregados:** A principal prova apresentada foi um laudo pericial elaborado pela consultoria independente KPMG. Este documento reuniu **declarações escritas e assinadas por 10 funcionários** (que já compunham o quadro da empresa nos anos de 2016 e 2017) atestando, de livre e espontânea vontade, que possuíam ciência prévia e concordavam com as condições, regras, metas e indicadores do programa de PLR antes da data em que o instrumento foi formalmente assinado. O processo cita expressamente as declarações nominais de funcionários como Michel Marcos Lopes e Rafaella Milena Langone Francati Elias.
- **Comparativo com Planos de Anos Anteriores:** O banco e a auditoria da KPMG apresentaram os acordos de PLR de anos anteriores (2013, 2014 e 2015) para evidenciar que as regras e as métricas de performance aplicadas em 2016 eram **as mesmas** adotadas no passado. A única diferença de 2015 para 2016 ocorreu em relação ao ajuste dos pesos percentuais de alguns indicadores (como Resultados do Conglomerado e Avaliação de Desempenho), o que serviu como prova material da continuidade do plano e da previsibilidade já garantida aos trabalhadores.
- **Registros e Datas de Assinatura dos Instrumentos Coletivos:** Como evidência documental para afastar a alegação de "falta de pacto prévio", o banco juntou os próprios instrumentos negociados: a Convenção Coletiva de Trabalho (CCT), celebrada em 25/10/2016, e o Acordo Coletivo de Trabalho (ACT), celebrado em Assembleia Extraordinária no dia 22/12/2016. Estes documentos, assinados juntamente com os sindicatos representantes da categoria, foram usados para provar matematicamente que as regras foram estabelecidas e formalizadas antes das datas efetivas dos pagamentos, que só ocorreram no fim de fevereiro e início de março de 2017.

De acordo com as fontes, o laudo da KPMG reuniu declarações escritas e assinadas por **10 funcionários**.

Nos documentos apresentados, constam expressamente (como exemplos em imagens) as declarações dos seguintes colaboradores:

- **Michel Marcos Lopes** (Especialista de Controladoria).
- **Rafaella Milena Langone Francati Elias** (Gerente de Finanças).

Adicionalmente, o laudo lista os nomes de 10 funcionários que compuseram a amostra selecionada para a verificação e o recálculo individual das métricas da PLR. Embora o texto não afirme explicitamente se todos esses dez compõem o mesmo grupo que assinou as declarações, os profissionais auditados nominalmente no laudo foram:

1. Carolina B N Eneias Capucho (utilizada como caso "piloto")
2. Clayton Eziquiel do Couto
3. Elaine Cristina de Sousa
4. Maria C B Monteiro Pellegrino
5. Noel Dias de Oliveira
6. Ana de Souza Santos Rodrigues
7. Carlos Roberto Kiyoshi Kaga
8. Rosana Teixeira Motta
9. Sirlene Torres de Oliveira
10. Tiago Sammarco Martins

Como se vê, o argumento do recorrente acerca da prévia existência da pactuação é bastante sofisticado, ao tomar por estrutura a distinção entre o ato de formalização do evento em fato, e o ato do fato, como aprendemos na Teoria Analítica do Direito e no Construtivismo Lógico Semântico.

Apesar de a estrutura escolhida ser bastante sólida, não encontro elementos específicos para determinar as coordenadas espaçotemporais do “tempo no fato”, que, diferentemente do “tempo do fato”, não é de determinação trivial.

Os dois elementos coligidos para precisar o momento em que o acordo fora celebrado, independentemente da respectiva redução a termo, são (a) o impulso atávico, oriundo da repetição das mesmas condições de planos anteriores, e (b) os testemunhos.

Entendo que o impulso atávico poderia criar legítima expectativa da adoção do plano, mas, isoladamente considerado, seria insuficiente para firmar a prévia existência da pactuação. De fato, a pactuação exigiria mais do que uma probabilidade elíptica, um *wishfull thinking* por parte de empregados, direção e condução política empresarial.

Por outro, os testemunhos não permitem, tão-somente por si, fixar o início do processo de negociação, definição e comunicação do PLR. Ainda que se admitisse a distinção entre o ato de formalização e o ato formalização (a pactuação ou a adoção do plano), o que me parece correto, seria impossível determinar que houve ao menos esse início.

Os testemunhos, por amostragem, são insuficientes para indicar a amplitude da comunicação, tanto qualitativa, quanto quantitativa. Os relatos não indicam como teria se dado a comunicação, nem o que ela conteria, tampouco a quem teria sido direcionada.

Diante do exposto, o laudo não agrega elementos suficientes para reverter as conclusões a que chegou o órgão julgador de origem.

3 DISPOSITIVO

Ante o exposto, CONHEÇO tanto do Recurso de Ofício, como do Recurso Voluntário, e NEGO PROVIMENTO ao Recurso de Ofício; quanto ao Recurso Voluntário, REJEITO a preliminar, e, no mérito, NEGO-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Henrique Perlatto Moura**, redator designado

Divirjo das razões adotadas pelo Conselheiro Relator par negar provimento ao Recurso Voluntário, o que motivou a designação para redação do voto com razões vencedoras, nos termos do artigo 114, § 9º, do RICARF, abaixo colacionado:

Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se,

se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

§ 9º Na hipótese em que a decisão acolher apenas a conclusão do voto do relator, será designado um dos conselheiros que votou pelas conclusões para apresentar ementa e voto vencedor, em que faça consignar os fundamentos adotados pela maioria vencedora.

A matéria objeto de divergência diz respeito à necessidade de assinatura prévia dos ACTs que lastrearam o pagamento das verbas de PLR, pois entendo necessária a sua pactuação prévia para que seja possível saber, de antemão, quais regras estariam vigentes no período laboral para que o obreiro faça jus à remuneração adicional.

Para bem compreender a controvérsia jurídica, é válida a transcrição dos artigos 1º e 2º, § 1º e 2º, da Lei nº 10.101, de 2000, que possuem a seguinte redação:

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.

Participação nos lucros e prêmios

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:

(...)

§ 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.

Veja-se, portanto, que há um requisito expresso na legislação de que o pacto seja prévio à aferição, bem como de que o acordo seja arquivado para que os trabalhadores tenham a segurança de que, cumpridos os requisitos, os valores seriam pagos a título de PLR. Não se trata aqui de um valor abstrato, mas sim de uma indicação de que há necessidade de que as regras para

o pagamento estejam previstas antes do trabalho no período – ou, ao menos, em período hábil para que se possa conhecer destas antes do pagamento.

Destaca-se que, atualmente, existem julgados da Câmara Superior de Recursos Fiscais entendem que a celebração de acordo no fim do período de apuração tem o condão de desqualificar o pagamento realizado a título de PLR para que seja considerado remuneração, nos termos da ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/02/2006 a 30/04/2006

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. CELEBRAÇÃO DO ACORDO NO FIM DO PERÍODO DE APURAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DOS PRECEITOS LEGAIS.

A Lei nº 10.101/2000 estabelece que os programas de metas e resultados devem estar pactuados antes do período de aferição de tais critérios para a fixação da PLR atribuída a cada empregado, pois o objetivo da PLR, como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e incentivo à produtividade, é motivar o alcance dos resultados pactuados previamente. Não cumpre os requisitos legais da regra isentiva o acordo pactuado já no fim do período-base para apuração do valor de PLR, pois não estimulam esforço adicional do trabalhador a aumentar sua produtividade.

(Acórdão nº 9202-011.744, Processo nº 15586.001286/2009-21, Relator Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, 2ª Seção, Sessão de 09/04/2025, Publicado em 12/06/2025).

Não obstante, como chamou atenção a Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira em sua declaração de voto, existem nuances a serem considerados quando se analisa qual instrumento coletivo teria levado ao pagamento da PLR, pois quando se trata de ACT, a falha na pactuação se dá por uma conduta do contribuinte – entendimento que não pode ser replicado para a CCT, pois neste caso a finalização das tratativas é de responsabilidade da respectiva central sindical e confederação patronal da categoria, nos termos abaixo:

Inconteste ter sido a avença firmada no último mês do exercício, sem que houvesse qualquer prova de que se tratava de mera réplica de planos anteriores – o que poderia, em tese, demonstrar conhecimento prévio das regras. Além disso, a mora na pactuação da PLR, por se tratar de ACT, só pode ser imputada à parte recorrente. Caso estivéssemos diante de uma CCT, certo que não poderia ser imputada qualquer conduta concorrente praticada pelo sujeito passivo para a tardia finalização das tratativas, eis que de responsabilidade da respectiva central sindical e confederação patronal da categoria.

Feito este esclarecimento jurídico, entendo que a rigor, é necessário que sejam fixadas regras prévias em instrumento coletivo de trabalho que possibilitem ao obreiro ter segurança de quais condições devem ser adimplidas para que ele faça jus ao acréscimo de remuneração, que terá um tratamento privilegiado tributário com relação à contribuição previdenciária e com relação ao imposto de renda devido – questão que deve ser sim ponderada à luz das negociações de classe travadas, dado que, se a Recorrente não deu causa ao atraso da negociação da qual não tomou parte, não poderia ser penalizada após ter cumprido com os termos lá pactuados.

A diferença reside na compreensão de que no Acordo Coletivo de Trabalho (ACT), por existir uma relação entre a sociedade empresária empregadora e o sindicato que representa os empregados, esta não poderia alegar que eventual atraso na negociação não lhe seria imputável. Por sua vez, a Convenção Coletiva de Trabalho (CCT), por ser firmada sem a participação da sociedade empresária, esta não poderia ser responsabilizada pela mora, o que levaria à análise da pactuação de uma forma mais abrangente.

Como bem destaca o relatório fiscal, os pagamentos realizados a título de PLR com base nos CCTs foram reconhecidos como válidos, sendo que a autuação apenas desconsiderou as parcelas de PLR pagas com base em ACT que foi assinado após o transcurso do período aquisitivo, nos termos abaixo:

Os pagamentos efetuados no ano de 2017 a título de PLR aos empregados constam na contabilidade da empresa bem como em suas folhas de pagamento e não foram informados em GFIP.

Esses pagamentos, discriminados por beneficiário e rubrica foram relacionados nas planilhas “item 1” e “item 2” apresentadas pelo contribuinte em resposta ao Termo de Intimação de 09/08/2021. Nessa mesma resposta à intimação foram anexados os instrumentos de PLR como “Documentos Comprobatórios – Outros – Instrumentos”, os quais analisaremos a seguir:

- a) Convenção Coletiva de Trabalho Aditiva (CCT) ano base de 2016 a 2018, assinada em 25/10/2016;
- b) Acordo Coletivo de Trabalho – Programa Próprio de Participação nos Resultados celebrado entre a empresa e o Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários em São Paulo, referente ao ano-base de 2016 a 2019, assinado em 22/12/2016.

Iniciaremos nossa análise pela CCT – Convenção Coletiva de Trabalho Aditiva 2016/2018, utilizada para pagamentos de participação no exercício de 2017, constata-se que a mesma foi celebrada entre a Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro – CONTRAF/CUT e outros e os sindicatos dos empregadores representados pela FENACREFI – Federação Interestadual das

Instituições de Crédito Financiamento e Investimento e atendeu a legislação , pois se trata de um plano de Distribuição de Lucros contendo critérios objetivos, sendo que seus valores foram pagos nas rubricas de folhas de pagamento 5025,5026,4961,4962,5028 e 5029, não fazendo parte deste Auto de Infração.

Continuaremos a análise agora com relação ao “Programa Próprio de Participação nos Resultados” celebrado em 22/12/2016 entre o contribuinte e o Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários, representando os empregados. Seguem trechos do referido acordo:

(...)

Conclui-se, manifestamente que as metas não são estabelecidas previamente em instrumentos de negociação com a participação de um representante do sindicato, mas são definidas unilateralmente pela empresa, sem a devida negociação prévia com a obrigatória participação sindical, através dos gestores de cada área. E que estão fora do instrumento original de negociação entre as partes.

A exigência legal da participação do sindicato na negociação é baseada no princípio da hipossuficiência do empregado na relação de emprego, ou seja, em negociações entre empregador e empregado, este último seria a parte mais fraca, daí a necessidade do amparo do sindicato da categoria para resultar em maior equilíbrio entre as partes. Resta claro o objetivo da exigência legal da participação do sindicato da categoria nos acordos de PLR.

Dessa forma, dado que o ACT foi assinado ao final do período aquisitivo, as regras lá previstas não eram passíveis de conhecimento pelos obreiros, de modo que deve ser mantida a acusação fiscal com base neste fundamento, que é mais abrangente que aquele adotado pelo Conselheiro Relator, que superaria esta falta caso fossem apresentados outros elementos relativos à comunicação das metas aos empregados mesmo antes de assinado o acordo.

Feito este esclarecimento, entendo por negar provimento ao pleito recursal.

Conclusão

Ante o exposto, conheço do Recurso de Ofício e do Recurso Voluntário, nego provimento ao Recurso de Ofício, rejeito a preliminar e nego provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Henrique Perlatto Moura