



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>12448.726140/2013-64</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2201-011.916 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	2 de outubro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	OPPORTUNITY GESTORA DE RECURSOS LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

NÃO APRESENTAÇÃO DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA PERANTE A SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA.

Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, a fundamentação da decisão pode ser atendida mediante declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida, nos termos do artigo 114, §12, I da Portaria MF n.º 1.634/2023.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). DESCUMPRIMENTO DOS PRECEITOS LEGAIS. INEXISTÊNCIA DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS. CONSEQUÊNCIA. INCIDÊNCIA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

A participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga em desacordo com a Lei n. 10.101/2000, integra o salário-de-contribuição, para fins de incidência de contribuições. Caso em que constatada a inexistência de regras claras e objetivas na instituição dos ACT.

PLR. COMISSÕES PARITÁRIAS. NÃO PARTICIPAÇÃO DE REPRESENTANTE DO SINDICATO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

A ausência de membro do sindicato representativo da categoria nas comissões constituídas para negociar o pagamento de PLR implica descumprimento da lei que regulamenta o benefício e impõe a incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a esse título.

PREVIDÊNCIA PRIVADA COMPLEMENTAR ABERTA. CONCEDIDA A TÍTULO DE REMUNERAÇÃO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Integram a remuneração e se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária os aportes de contribuições a planos de previdência privada

complementar, no caso de não restar comprovado o caráter previdenciário destas contribuições, e, portanto, o descumprimento dos requisitos legais.

**MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA JUROS DE MORA. SÚMULA 108 CARF.**

Há incidência de juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício, nos termos do enunciado da súmula 108 do CARF.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Os Conselheiros Fernando Gomes Favacho e Thiago Álvares Feital votaram pelas conclusões em relação ao PLR. O Conselheiro Thiago Álvares Feital manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

Sala de Sessões, em 2 de outubro de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Luana Esteves Freitas** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Marco Aurélio de Oliveira Barbosa** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Debora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Weber Allak da Silva, Luana Esteves Freitas, Thiago Álvares Feital, Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

## RELATÓRIO

### Do Auto de Infração

Por esclarecedor, utilizo para compor o presente relatório o resumo constante no acórdão recorrido (fls. 1815 a 1817):

Trata-se de Autos de Infração – AI lavrados contra o sujeito passivo em epígrafe, cujos créditos tributários são os descritos a seguir:

**AI Debcad nº 51.003.771-2**, no valor de R\$ 3.374.529,81, lavrado em 21/6/2013, referente às contribuições para a previdência social, correspondentes às contribuições da empresa (inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT), competências de 01/2009 a 13/2009.

**AI Debcad nº 51.003.772-0**, no valor de R\$ 53.416,34, lavrado em 21/6/2013, referente às contribuições para a previdência social, correspondentes às contribuições dos segurados, competências de 02/2009, 03/2009, 08/2009, 09/2009, 11/2009 e 12/2009.

**AI Debcad nº 51.045.320-1**, no valor de R\$ 873.049,14, lavrado em 21/6/2013, referente às contribuições para outras entidades e fundos (Sesc, Senac, Incra, FNDE/Salário Educação e Sebrae), competências de 02/2009, 03/2009, 08/2009, 09/2009, 11/2009 e 12/2009.

**AI Debcad nº 51.046.321-0**, no valor de R\$ 1.500,00 relativo à multa aplicada nos termos da Lei nº 8.212/1991, artigo 32-A, caput, inciso I e §§ 2º e 3º, incluídos pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, em virtude de infração à Lei nº 8.212/1991, artigo 32, inciso IV, na redação dada pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009 (Código de Fundamentação Legal – CFL 78).

De acordo com o Relatório Fiscal de fls. 24/58, após análise da contabilidade, folhas de pagamentos e GFIP apresentadas pela empresa, a fiscalização verificou que:

- 1) Nas competências de 01/2009 a 13/2009, a atuada declarou em GFIP e recolheu a menor as contribuições da empresa destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT. De acordo com o Código da Atividade Econômica Principal - CNAE informado pela empresa, a alíquota GILRAT devida era 2%. Contudo foi aplicada alíquota de 1% no recolhimento das contribuições (a diferença das contribuições foram lançadas sob o Código de Levantamento “SA – Diferença de SAT”, no AI Debcad nº 51.003.771-2)
- 2) A atuada pagou plano de previdência privada complementar para 11 de seus 90 empregados, em desacordo com a legislação. O valor de R\$ 335.000,00, referente aos planos, foi pago à Icatu Hartford Seguros SA, na competência 03/2009, conforme dados extraídos da contabilidade (conta 4.1.1.1.0.02.003-2). Nas folhas de pagamento não consta desconto na remuneração dos empregados beneficiados (as contribuições incidentes sobre tais valores foram lançadas sob o Código de Levantamento “PP – Previdência Privada e Complem”, nos AI Debcad nº 51.003.771-2, nº 51.003.772-0 e nº 51.045.320-1).

Em atendimento ao solicitado no Termo de Intimação Fiscal – TIF nº 05 (fl.148/149), a atuada apresentou o Contrato 901/61410 referente ao plano gerador de benefício livre firmado com a Icatu Hartford Seguros SA. De acordo com a Cláusula quinta do referido contrato, a contribuição para o plano seria

dividida entre a Instituidora e os participantes. Entretanto, da análise das folhas de pagamento de 01/2009 a 12/2009 verificou-se nenhum dos 11 empregados beneficiados pelos aportes sofreu desconto para custeio do plano.

Verificou-se, ainda, que nem todos os empregados foram contemplados pelos planos (não haveria motivos para que mesmo sem custo – como ocorreu com os beneficiários do plano – os empregados não consentissem em participar de um programa de previdência complementar).

3) A autuada pagou valores a seus empregados, a título de PRL, em desacordo com a legislação, conforme dados extraídos da contabilidade (conta 4.4.0.0.01.001-8). Nas folhas de pagamento os valores pagos constam na rubrica 35 (as contribuições incidentes sobre tais valores foram lançadas sob o Código de Levantamento “PL – Participação nos Lucros PLR”, nos AI Debcad nº 51.003.771-2, nº 51.003.772-0 e nº 51.045.320-1).

Em atendimento ao solicitado no Termo de Início de Procedimento Fiscal – TIFP (fls.127/129) e no TIF nº 05 (fl.148/149), a autuada apresentou o Programa de Participação nos Lucros ou Resultados assinados em 1/4/2004, por prazo indeterminado, no qual consta a lista de concordância dos empregados, Atas de Reunião do Comitê Executivo de 1/4/2004 e 13/9/2006 e Anexo I – Estrutura do Programa PLR que detalha a métrica de cálculo das participações (que não consta no programa PLR apresentado). Também foi apresentada Memória de Cálculo Individual da PLR baseada nos itens de avaliação constantes no Anexo I – Estrutura do Programa PLR e Plano de Cargos.

Não foi apresentada nenhuma prova de que o Programa de PLR tenha sido resultado de negociação entre empregador e empregados. Além disso, verificou-se que o programa não apresenta regras claras e objetivas para fixação da participação de cada empregado, nem regras adjetivas de aferição de resultados. De acordo com a Cláusula 5ª do programa, a existência de lucro líquido é condição para pagamento da PLR, porém existe a possibilidade de os empregados participarem dos resultados obtidos de acordo com o atingimento das metas estabelecidas, que, de acordo com o Anexo I – Estrutura do Programa PLR, referem-se ao desempenho individual de cada empregado. Constatou-se, portanto, que, independentemente de lucro, existe pagamento de PLR de acordo com a avaliação individual de cada empregado, demonstrando que sua natureza era de complementação da remuneração.

Observou-se que, conforme consta no texto da lista de concordância dos empregados na última folha do Programa de PLR, os empregados concordavam integralmente e sem reservas e aderiam ao programa, sem haver uma negociação entre eles e a empresa.

Observou-se, ainda, que o Programa de PLR apresentava um carimbo da entidade sindical, mas não havia registro de que um representante indicado pelo Sindicato tivesse participado da negociação e de sua elaboração. Verificou-se também, em

diligência realizada no Sindicato da categoria – SEMCRJ, que não havia registro de que os instrumentos estivessem arquivados na entidade sindical.

Concluiu-se, portanto que as verbas pagas a título de PLR, não estavam de acordo com a legislação.

Ainda de acordo com o Relatório Fiscal, tendo em vista que a empresa atuada apresentou GFIP das competências 04/2009, 05/2009 e 11/2009 com incorreções ou omissões discriminadas no item 15.4 (em 04/2009 e 05/2009 deixou de informar o segurado Marcos Greco Passos, embora tenha recolhido as contribuições devidas e em 11/2009 deixou de informar o código e data de movimentação/demissão do segurado Luiz Otávio Nunes West), foi lavrado o AI Debcad nº 51.046.321-0 (CFL 78), com aplicação da multa mínima de R\$ 500,00 em cada uma das competências, totalizando o valor de R\$ 1.500,00.

### Da Impugnação

O contribuinte foi cientificado dos autos de infração na data de 25/06/2013, conforme assinatura aposta no documento de fl. 58, e apresentou Impugnação (fls. 1764 a 1809) na data de 01/04/2024 (fl. 1810), na qual, reconheceu a procedência de parte do lançamento, e efetuou o pagamento dos débitos correspondentes (AI DEBCAD nº 51.046.321-0), e discordou apenas dos lançamentos efetuados sob os códigos de PLR e PP (Previdência Privada e Complem) e afirma que os pagamentos foram efetuados nos termos da legislação vigente.

Afirma que o programa de PLR cumpriu com os requisitos legais, de modo que não haveria a incidência de contribuição previdenciária sob essa rubrica. Afirma que o programa continha regras claras e objetivas, das quais os funcionários e empregados tinham conhecimento prévio, e encontravam-se pormenorizadamente descritas em anexos ao programa.

Aduz que a legislação não exige participação sindical no processo de elaboração dos programas de PLR, sendo uma faculdade das partes, quando se opta pela modalidade prevista no artigo 2º, inciso I da Lei nº 10.101/2000 (negociação via comissão de empregados). Em que pese a dispensa de participação sindical, esclarece que o programa de PLR foi submetido à aprovação do sindicato, conforme reconhecido pela fiscalização, de modo que a ciência ao sindicato equivaleria a sua aprovação.

Com relação ao terceiro fundamento utilizado pela fiscalização para desqualificação dos pagamentos a título de PLR – de que os montantes pagos seriam, em alguns casos, superiores aos valores dos salários anuais dos empregados – explica o entendimento foi equivocado, uma vez que foi considerado o valor total pago a título de PLR e o total da folha de salários e que não poderia haver generalização de que o PLR seria superior aos valores dos salários anuais de todos os empregados. Argumenta, ainda, que a lei não estipula um limite de valor, ou seja, que pouco importa qual o valor de PLR recebido pelo empregado, desde que tais valores sejam pagos de acordo com o programa de PLR.

No que tange aos pagamentos efetuados a título de Previdência Privada PGBL, afirma que a fiscalização efetuou uma análise equivocada do plano de previdência complementar, ao considerar que os participantes do plano, Grupos I e II, deveriam contribuir mensalmente para o custeio deste.

Aduz que, segundo o plano de previdência complementar, apenas para os trabalhadores que aderissem ao Grupo I é que havia um valor mínimo de contribuição mensal de R\$ 500,00, já para o Grupo II não havia qualquer contribuição mínima mensal. Esclarece que nenhum empregado que compunha o Grupo I fez aderência ao plano de previdência complementar, apenas os empregados que compunham o Grupo II, que não contava com qualquer contribuição mínima.

Argumenta que não é necessário que todos os empregados façam aderência ao plano de previdência complementar para que os valores pagos a título de PGBL sejam excluídos do salário-contribuição, basta que o benefício esteja disponível a todos os trabalhadores e dirigentes – o que foi o caso do contribuinte.

Afirma que o benefício estava disponível a todos os seus colaboradores, com apenas modalidades distintas, sendo que a Lei não exige a isonomia no plano de previdência complementar ofertado e que, portanto, não está sujeito a incidência de contribuição previdenciária, sendo improcedente os lançamentos.

Por fim, pugna para que sejam julgados improcedentes os lançamentos impugnados, ou subsidiariamente, não sejam exigidos juros moratórios sobre a multa de ofício aplicada.

#### **Da Decisão em 1ª Instância**

A 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte/MG – DRJ/BHE, em sessão realizada em 25/09/2017, por meio do acórdão nº 02-74.703 (fls. 1814 a 1832), julgou improcedente a impugnação apresentada, conforme ementa a seguir transcrita, *in verbis* (fl. 1814):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA E DOS SEGURADOS.

A empresa é obrigada a arrecadar as contribuições dos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço e recolher o produto arrecadado com as contribuições previdenciárias a seu cargo.

CONTRIBUIÇÃO DEVIDA A OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS.

Compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil a cobrança e recolhimento das contribuições devidas a outras entidades e fundos.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.

A participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada em desacordo com a lei específica integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

**SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PLANO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA.**

O valor pago pela empresa relativo a programa de previdência complementar só não integra o salário de contribuição se disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, levando-se em consideração todos os estabelecimentos da empresa (matriz e filiais).

**MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.**

Considera-se não impugnada a parte do lançamento que não tenha sido expressamente contestada pelo contribuinte.

A matéria não discutida na peça impugnatória é atingida pela preclusão, não mais podendo ser debatida na fase recursal.

**MULTAS E JUROS.**

As multas e juros exigidos na constituição do crédito tributário por meio do lançamento fiscal de ofício decorrem de expressa disposição legal

### **Do Recurso Voluntário**

Cientificado do acórdão proferido pela DRJ na data de 17/10/2017, por via postal, conforme Aviso de Recebimento – A.R. acostado à fl. 1846, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 1850 a 1903) na data de 16/11/2017, no qual repisa os mesmos argumentos expendidos na Impugnação, com os argumentos sintetizados nos tópicos abaixo:

I – Programa de PLR – Atendimento às Disposições da Lei nº 10.101/2000:

- a) Da Devida Adoção de Regras Claras e Objetivas no Programa de PLR/2004;
- b) Da Desnecessidade de Representação Sindical na Negociação do Programa;
- c) Inexistência de Complementação Salarial pela PLR.

II – Da Previdência Privada PGBL:

a) Desnecessidade de adesão por todos os funcionários ao plano de previdência complementar (artigo 28, §9º, alínea “p” da Lei nº 8.212/1991), apenas que seja disponibilizado a todos;

b) Desnecessidade de isonomia no plano de previdência complementar ofertado (artigo 28, §9º, alínea “j” da Lei nº 8.212/1991).

III – Ilegalidade da incidência de juros moratórios sobre a Multa de Ofício.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

**VOTO**

Conselheira **Luana Esteves Freitas**, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

**Participação nos Lucros e Resultados – PLR**

A Participação nos Lucros e Resultados (PLR) é um direito constitucional dos trabalhadores e uma forma relevante de integração do capital e do trabalho e incentivo à produtividade. O inciso XI, do artigo 7º, da Constituição Federal determinou a desvinculação da participação nos lucros ou resultados da remuneração. Contudo, trata-se de norma de eficácia limitada, de modo que depende de lei ordinária para ter eficácia plena.

Portanto, a não incidência da contribuição previdenciária sobre a referida ocorrerá somente após a regulamentação dispositivo constitucional, o que se deu com o advento da MP n.º 794, de 1994, a qual, após sucessivas reedições, foi convertida na Lei n.º 10.101, de 2000, atualmente em vigor.

Tal previsão também consta na Lei n.º. 8.212/91, artigo 28, §9º, alínea “j”, que, seguindo os ditames constitucionais, retirou do salário de contribuição, base de cálculo das contribuições previdenciárias, a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica.

Assim, para que os valores pagos a título de PLR não integrem a base de cálculo das contribuições previdenciárias, deverão ser observados os requisitos e procedimentos estabelecidos em Lei Específica – Lei n.º 10.101/2000.

O artigo 2º da Lei 10.101/2000 determinou que o instrumento de negociação, a ser escolhido de comum acordo pelas partes envolvidas, pode ser: (i) *comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria* (artigo 2º, inciso I, com efeitos a partir de 1º de Janeiro de 2013); ou (ii) *convenção ou acordo coletivo* (artigo 2º, inciso II).

Em seguida, no §1º do referido dispositivo legal, preconiza que no plano acordado deverão constar regras claras e objetivas (contornos concretos), fixando-se os direitos substantivos da participação (o conjunto de definições, de direitos, de obrigações e de relações, o direito material à PLR) e das regras adjetivas (o conjunto de regras procedimentais a serem executadas, atendidas e observadas no fluxo que terá como produto final a apuração se será efetivado o pagamento da PLR, ou não, devendo constar do plano os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo).

A supracitada Lei traz, ainda, um rol exemplificativo de quais os critérios e condições que podem ser considerados no plano de pagamento da PLR: (i) índices de

produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa (art. 2º, §1º, I); e (ii) programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente (art. 2º, §1º, II).

Em regras gerais, são estes os requisitos previstos na Lei nº. 10.101/2000, conforme redação vigente à época dos fatos.

### Regras Claras e Objetivas

Um dos motivos da desqualificação do Programa de PLR instituído pela recorrente foi a **ausência de um plano de metas ou critérios, com a fixação de regras claras e objetivas**, pactuadas previamente entre as partes, de modo que deveriam ser tributados, nos termos do artigo 214, §10 do Decreto nº 3.048/1999 (Regulamento da Previdência Social), razão pela qual foram lavrados os autos de infração objetos de impugnação, conforme informação extraída do relatório fiscal (fls. 36 a 37):

10.6. Em atendimento ao nosso Termo de Início de Ação Fiscal e ao Termo de Intimação Fiscal – TIF 05, o contribuinte apresentou o Programa de Participação nos Lucros ou Resultados, assinado em 01/04/2004, por prazo indeterminado, do qual consta a lista de concordância dos empregados, as Atas de reunião do Comitê Executivo de 01/04/2004 e 13/09/2006, além do Anexo I que é a Estrutura do Programa de PLR e no qual se detalha a métrica de cálculo das participações, o que não consta do programa PLR apresentado. Registre-se que não foi apresentada nenhuma evidência de que esse documento seja resultado de negociação entre o empregador e seus empregados.

(...)

10.7. É relevante destacar que inexistente no programa apresentado, tanto regras claras e objetivas para fixação da participação de cada empregado, quanto regras adjetivas de aferição de resultados, em afronta ao §1º do artigo 2º da Lei nº 10.101/2000.

10.8. E como se não bastasse, os parâmetros de desempenho individual a serem analisados estão longe de ser objetivos e mensuráveis quantitativamente, conforme podemos verificar no Anexo I do PLR: EFICÁCIA, MELHORIA DA EMPRESA, INFORMAÇÃO/ANÁLISE/NEGÓCIO, RELACIONAMENTO E IMAGEM DA EMPRESA, PRECAUÇÃO, CUSTOS, FORMAÇÃO DE EQUIPE, INDIQUE DE CLIENTES, CONTRIBUIÇÃO AO QUADRO, COMPROMETIMENTO ORGANIZACIONAL, ALINHAMENTO COM VALORES DA EMPRESA, VESTIR A CAMISA, DEDICAÇÃO, ENTENDIMENTO DO NEGÓCIO, INICIATIVA, LIDERANÇA, PREPARO E AUTO APRIMORAMENTO, AUTO-MOTIVAÇÃO, ESTABILIDADE EMOCIONAL, ORIENTAÇÃO EMPRESARIAL, DISPONIBILIDADE, TRABALHO EM EQUIPE. Assim, conquanto possam ser utilizados como forma de avaliação do funcionário, não podem ser consideradas como metas objetivas e quantificáveis a serem atingidas por cada empregado.

Em que pese as alegações tecidas pela recorrente, entendo que não lhe assiste razão.

Isso porque, embora não seja vedado ao contribuinte adotar modelos complexos de remuneração, baseados em índices diversos, critérios subjetivos, entre outros. Faz parte da liberdade de empreender a utilização das formas remuneratórias que melhor atendam os interesses organizacionais. No entanto, ao utilizar o instrumento da PLR deve seguir estritamente o balizamento imposto pela legislação vigente. Tal premissa decorre da necessidade de contenção de possíveis abusos com objetivo de evasão fiscal.

Assim entendo que as regras da PLR devem constar de forma clara no texto dos acordos, para que ambas as partes tenham pleno conhecimento do que foi ajustado entre elas.

No caso, da análise do Anexo I – Estrutura do Programa de PLR (fls. 1.360 a 1.364), observa-se que a avaliação de desempenho individual de cada empregado era realizada, semestralmente, com base em parâmetros fixados no citado instrumento, os quais, ao contrário do aduzido pela recorrente, não podem ser considerados como metas objetivas e quantificáveis.

Tais parâmetros são critérios subjetivos, e contém regras vagas, e, conquanto possam ser utilizadas como forma de avaliação do funcionário, não podem ser consideradas como metas objetivas e quantificáveis a serem atingidas por empregado para fins de pagamento de PLR.

Assim, ainda que as metas específicas a serem atingidas pelos funcionários e pelos setores fossem definidas semestralmente, antes do início de cada período aquisitivo, bem como repassadas a todos os empregados, e ainda que estes tivessem conhecimento prévio da forma como era feito o cálculo para apuração do valor de PLR, como aduz a recorrente, entendo que não há como se considerar que as regras estabelecidas era objetivas e quantificáveis, e que o Programa de PLR, mesmo com as fórmulas apresentadas em seu ANEXO I, encontrava-se de acordo com a legislação.

Portanto entendo que a Recorrente descumpriu o mandamento legal, que exige a fixação de regras claras e objetivas, ajustadas previamente pelas partes envolvidas.

#### **Necessidade de Participação do Sindicato**

Outro argumento utilizado pela fiscalização para desqualificar os pagamentos efetuados a título de PLR pela recorrente e, portanto, incidir a contribuição previdenciária, foi a ausência de participação efetiva do sindicato na elaboração dos programas e negociações de PLR, em descumprimento ao artigo 2º, inciso I da Lei 10.101/2000.

A recorrente repisa as alegações tecidas em Impugnação, e aduz acerca da desnecessidade de participação sindical nas negociações de programas de PLR, uma vez que teria optado pela negociação via comissão de empregados, modalidade prevista no inciso I do artigo 2º da Lei nº 10.101/2000.

Ao contrário do aduzido pela recorrente, há necessidade de participação de representante sindical, conforme se observa da leitura do inciso I do artigo 2º da Lei nº 10.101/2000, seja o vigente à época da ocorrência do fato gerador, seja a redação atualmente vigente, vejamos:

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

I - comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; (redação do artigo vigente à época dos fatos elaboração da negociação)

I - comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; (atualmente vigente).

Pela leitura do referido dispositivo legal deixa incontestado a necessidade de participação de um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria, não se tratando de mera faculdade, como alega a recorrente, mas sim uma imposição legal.

Por meio dos documentos apresentados pela recorrente constata-se a ausência efetiva de participação de um representante indicado pelo sindicato, uma vez que, conforme confessado pelo próprio contribuinte, o sindicato apenas tomou ciência do programa, não tendo participado efetivamente das negociações.

A jurisprudência majoritária deste órgão, é no sentido de que a ausência de participação do sindicato laboral nas negociações é vício incontornável, conforme ementas a seguir transcritas:

Ementa: Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/12/2014 a 31/12/2015 AUSÊNCIA DE ASSINATURA DE REPRESENTANTES DA EMPRESA NO ACORDO DE PLR. O vício na representação da empresa quando da pactuação do acordo pode ser sanado, nos termos da legislação civil. Ratificando-se o acordo com o pagamento, a ausência de assinatura de um dos representantes da empresa não o invalida. **PLR. COMISSÕES PARITÁRIAS. NÃO PARTICIPAÇÃO DE REPRESENTANTE DO SINDICATO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. A ausência de membro do sindicato representativo da categoria nas comissões constituídas para negociar o pagamento de PLR implica descumprimento da lei que regulamenta o benefício e impõe a incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a esse título.** PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). AJUSTE PRÉVIO. ASSINATURA DO ACORDO DURANTE O PERÍODO DE APURAÇÃO. ANÁLISE DO CASO CONCRETO. Não há, na Lei nº 10.101/00, determinação sobre quando prévio deve ser o ajuste de PLR. Tal regra demanda, necessariamente, a avaliação do caso concreto. No entanto, é de rigor que a celebração de acordo sobre PLR preceda os fatos que se propõe a regular, ou que a sua assinatura seja realizada com antecedência razoável ao término do período de aferição, pois o objetivo da PLR é incentivar o alcance dos resultados pactuados previamente. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. NECESSIDADE DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS INSERTAS NO ACORDO. O Acordo deve conter as regras claras e objetivas, ou seja, regras inequívocas, fáceis de entender pelo empregado e que se refiram ao

mundo dos objetos. A previsão de pagamento mediante o atingimento de uma meta de resultado ou lucro preenche tal requisito. PLR. VALOR MÍNIMO FIXO E CERTO. A previsão de que seja pago valor mínimo, fixo e certo retira do acordo a finalidade de que haja o incentivo à produtividade, que se afigura como um dos objetivos mediatos da lei. PLANO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO PREVIDENCIÁRIO. INSTRUMENTO REMUNERATÓRIO. TRIBUTAÇÃO. A falta de comprovação do propósito previdenciário do plano, que deve destinar-se à formação de reservas para garantia dos benefícios contratados, implica a tributação das contribuições efetuadas pela empresa instituidora ao plano de previdência privada aberta. (Acórdão nº 2201-011.889, Relator: Thiago Alves Feital, 18/09/2024).

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010 CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. Entende-se por salário-de-contribuição a remuneração auferida, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, inclusive os ganhos habituais sob forma de utilidades. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. EMPREGADOS. A participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada em desacordo com a lei específica, integra o salário de contribuição. **PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. SINDICATO DA CATEGORIA. A Participação nos Lucros ou Resultados desvinculada da remuneração, depende, sempre, da participação do sindicato representativo da categoria na negociação e elaboração do respectivo instrumento. A participação do sindicato estabelecida na Lei nº 10.101, de 2000, não é despedida de congruência com a legislação trabalhista, que regula a organização sindical brasileira, e a própria Constituição da República de 1988, na parte correspondente.** PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS. A falta de critérios objetivos, como determina a lei, demonstra a irregularidade e discricionariedade do pagamento relativo à Participação nos Lucros ou Resultados. JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE. SÚMULA CARF Nº 108. Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Acórdão nº 2401-011.752, Relatora: Miriam Denise Xavier, 17/05/2024).

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2005 a 31/01/2007 **RECUSA DO SINDICATO EM PARTICIPAR DAS NEGOCIAÇÕES PARA PAGAMENTO DA PLR. OBRIGAÇÃO DO EMPREGADOR DE COMUNICAR TAL SITUAÇÃO À AUTORIDADE COMPETENTE.** Tendo o ente sindical se recusado a participar das negociações para pagamento da participação nos lucros, deve o empregador comunicar tal recusa ao órgão competente, para adoção das providências legais cabíveis. PLR. AUSÊNCIA DE

FIXAÇÃO PRÉVIA DE CRITÉRIOS PARA RECEBIMENTO DO BENEFÍCIO. DESCONFORMIDADE COM A LEI REGULAMENTADORA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO. A não estipulação, entre patrões e empregados, de regras e objetivos previamente ao início do período aquisitivo do direito ao recebimento da participação nos lucros ou resultados caracteriza inobservância à lei de regência, disso decorrendo a incidência de contribuições sociais sobre tal verba. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS. RETROATIVIDADE BENIGNA. De acordo com a jurisprudência pacificada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, após as alterações promovidas na Lei nº 8.212/1991 pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, em se tratando de obrigações previdenciárias principais, a retroatividade benigna deve ser aplicada considerando-se a nova redação do art. 35 da Lei 8.212/1991, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória. Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME e PARECER SEI Nº 11.315/2020/ME. (Acórdão nº 9202-011.031, Relator: Mario Pereira de Pinho Filho, 11/01/2024).

Ementa: Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010 RECUSA DO SINDICATO EM PARTICIPAR DAS NEGOCIAÇÕES PARA PAGAMENTO DA PLR. OBRIGAÇÃO DO EMPREGADOR DE COMUNICAR TAL SITUAÇÃO Á AUTORIDADE COMPETENTE. Tendo o ente sindical se recusado a participar das negociações para pagamento da participação nos lucros, deve o empregador comunicar tal recusa ao Ministério do Trabalho e Emprego, para adoção das providências legais cabíveis. PLR. **COMISSÕES PARITÁRIAS. NÃO PARTICIPAÇÃO DE REPRESENTANTE DO SINDICATO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. A ausência de membro do sindicato representativo da categoria nas comissões constituídas para negociar o pagamento de PLR implica descumprimento da lei que regulamenta o benefício e impõe a incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a esse título.** (Acórdão nº 9202-007.366, Relatora: Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, 04/02/2019).

Além da ausência de efetiva participação do sindicato nas negociações, neste caso observa-se que o programa de PLR apresentado pela recorrente sequer foi objeto de ampla negociação entre a empresa e seus respectivos empregados.

Isso porque, conforme se constata do documento apresentado pelo contribuinte (fl. 1680) os empregados apenas aportaram ciência e concordância integral com os termos e condições do programa previamente elaborado pela empresa, o que se denota a ausência de efetiva participação nas negociações. Ou seja, o programa de PLR não foi fruto de uma legítima negociação entre a empresa e seus empregados, e que tenha sido efetivamente elaborado de maneira paritária, se assim não o fosse, o termo de adesão assinado pelos empregados seria absolutamente desnecessário.

Desse modo, não merece reparos a decisão recorrida neste ponto.

### PLR utilizado como complementação à remuneração

Por fim, a fiscalização entendeu que os pagamentos efetuados pela recorrente a título de PLR eram utilizados como forma de complementação da remuneração dos empregados.

Novamente os argumentos trazidos pela recorrente em seu Recurso Voluntário apenas repisou àqueles aduzidos na Impugnação, os quais foram enfrentados pelo juízo *a quo*, com os quais concordo, adoto-os, nesta questão, como razões de decidir, nos termos do artigo 114, § 12, inciso I da Portaria MF nº 1.634 de 2023, mediante a reprodução do seguinte excerto (fls. 1828 a 1829):

Também há que se concordar com a colocação contida no relatório fiscal de que o PLR era utilizado como forma de complementação da remuneração dos empregados.

Nesse ponto, mesmo levando-se em consideração a afirmação da defesa de que a fiscalização considerou o valor total pago a título de PLR e o total da folha de salários, é inconteste o fato de que o valor de PLR pago a vários empregados era superior aos valores dos salários anuais.

Ressalte-se que tal ocorrência, por si só, não seria suficiente para descaracterizar a verba paga a título de PLR. De fato, a lei não estipula expressamente um limite de valor para pagamento do PLR.

Contudo, a própria Lei 10.101/2000, dispõe em seu art. 3º, que a participação nos lucros não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado.

O fato de a PLR ser mais significativa que o montante recebido anualmente a título de salário, somado aos demais fatos apresentados, corrobora a conclusão de que, os valores pagos a título de PLR, em desacordo com a legislação, configuram salário de contribuição.

Portanto, entendo que a recorrente descumpriu os ditames preconizados pela Lei nº 10.101/2000, especialmente o artigo 2º, §1º, de modo que os valores pagos a título de PLR devem compor o salário de contribuição, base de cálculo das contribuições previdenciárias.

### Previdência Privada PGBL

A recorrente, reitera os mesmos argumentos tecidos na Impugnação ao lançamento, e afirma que não há incidência de contribuição previdenciária sob os valores pagos a título de previdência privada PGBL, uma vez que:

- a) Não há necessidade de adesão por todos os funcionários ao plano de previdência complementar (artigo 28, §9º, alínea “p” da Lei nº 8.212/1991), apenas que o plano seja disponibilizado a todos;
- b) Não há necessidade de isonomia no plano de previdência complementar ofertado (artigo 28, §9º, alínea “j” da Lei nº 8.212/1991).

De fato, com a edição da Lei Complementar nº 109/2001, o requisito da extensividade do plano de previdência complementar à totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, previsto no art. 28, § 9º, “p” da Lei nº 8.212/91, passou a ser exigível apenas a planos fechados. Em relação aos planos abertos, como no caso em comento, a matéria passou a ser disciplinada pelo art. 26 e seguintes da Lei Complementar nº 109/2001, que reconhecem expressamente a possibilidade de eleição de grupos de empregados e dirigentes pertencentes à determinada categoria, desde que a vantagem não seja caracterizada como instrumento de incentivo ao trabalho e não esteja vinculada a produtividade.

No presente caso, o que levou à fiscalização a desconsiderar os valores pagos a título de PGBL foi que, de acordo com o contrato nº 901/61/410 (fls. 235 a 253) sobre o Plano Gerador de Benefício Livre firmado pela recorrente junto a Icatu Hartford Seguros S.A., **o plano era parcialmente contributivo**, ou seja, a contribuição total necessária ao plano seria dividida entre a Instituidora e os Participantes, conforme definido na cláusula quinta do citado contrato:

5.1. O PLANO contratado será parcialmente contributivo, ou seja, a contribuição total necessária ao PLANO será dividida entre a INSTITUIDORA e os PARTICIPANTES, conforme definido abaixo.

Ocorre que, a fiscalização, após proceder com a análise de todos os descontos registrados em folhas de pagamentos, no período de janeiro/2009 a dezembro/2009, dos empregados beneficiados pelos aportes, **não identificou nenhum desconto para custeio do plano, ou seja, nenhum dos 11 (onze) empregados contemplados com o benefício financeiro é participante do referido plano de previdência.**

Ao contrário do alega a recorrente, ainda que houvesse a distinção entre os 02 (dois) Grupos, para os participantes e integrantes do Grupo II, embora não houvesse um valor mínimo definido de participação mensal, como determinado para o Grupo I no valor de R\$ 500,00 (quinhentos reais), mas havia sim a necessidade de participação mensal, que era limitada a 12% (doze por cento) do salário de participação.

Ou seja, não foi definido expressamente qual seria o valor mensal de participação dos empregados aderentes ao plano de previdência, mas não se encontrava dispensada a sua participação. Entretanto, pelas provas apresentadas pela recorrente, como bem apontado pela fiscalização, assim como pela decisão da DRJ, não restou demonstrado qualquer aporte realizado por aqueles integrantes do Grupo II, que supostamente teriam aderido ao PGBL.

Nesse sentido, o que se verifica é que **o plano ofertado pela recorrente não tem o propósito previdenciário, mas ao contrário, possui um verdadeiro caráter remuneratório**, e destina-se a remunerar seletivo grupo de funcionários – sendo apenas 11 (onze) beneficiados, de um total de 90 (noventa) empregados em 03/2009 (fl. 34).

Desse modo, ainda que após o advento da LC nº 109/2001, em se tratando de plano de planos abertos, tenha se dispensado a necessidade de oferta do plano de previdência complementar a totalidade dos funcionários, a recorrente não se desincumbiu de seu ônus

probatório, especialmente acerca da desnecessidade de contribuição mensal pelos integrantes do Grupo II, contrariando o próprio PGBL, Contrato nº 9001/61/401 (fls. 1.661/1.679), por ela apresentado.

Portanto, não merece reforma o acórdão recorrido.

### **Incidência de Juros Moratórios sobre a Multa de Ofício**

A recorrente, pugnou, ainda, caso não sejam acolhidas as razões expostas no Recurso Voluntário, que seja afastada a incidência dos juros moratórios sobre os valores da multa de ofício.

Entretanto, o pedido não comporta acolhimento.

Isso porque, forçosa a aplicação da Súmula CARF nº 108, de observância obrigatória por parte de seus membros, nos termos do artigo 123, § 4º do RICARF, que determina a incidência de juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic, sobre o valor correspondente à multa de ofício:

Súmula CARF nº 108

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

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

### **Conclusão**

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e negar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Luana Esteves Freitas**

### **DECLARAÇÃO DE VOTO**

Conselheiro **Thiago Álvares Feital**.

#### **Da ausência de participação do representante sindical na comissão paritária**

Dirijo acerca da interpretação que a Fiscalização normalmente atribui aos requisitos previstos na Lei nº 10.101/2000. Contudo, no presente caso, a razão que me leva a acompanhar o voto da relatora refere-se exclusivamente ao desatendimento do requisito previsto no artigo 2º, I, da mencionada lei. Cabe ao contribuinte escolher se a negociação do programa de participação nos lucros ou resultados ocorrerá por meio de comissão paritária (art. 2º, I) ou por meio de convenção ou acordo coletivo (art. 2º, II).

Uma vez que o contribuinte tenha optado pela comissão paritária, a participação de um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria é condição obrigatória. Dado que o próprio recorrente confessou a ausência de participação deste representante na comissão e que não há nos autos documentos que apontem em sentido contrário, reputo não atendido o requisito.

Em relação aos demais requisitos, inclusive acerca da clareza das regras pactuadas, entendo que foram cumpridos. Porém, a inobservância de um dos requisitos contidos na Lei nº 10.101/2000 é o suficiente para descaracterizar a isenção pleiteada.

São essas as razões que me levam a votar pelo não provimento do Recurso Voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Thiago Álvares Feital**