



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



<b>PROCESSO</b>	<b>16327.720064/2013-19</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2302-004.500 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	15 de maio de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	ZURICH SANTANDER BRASIL SEGUROS E PREVIDENCIA S.A.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

AUSÊNCIA DE FORMALIZAÇÃO PRÉVIA DO ACORDO. MERA EXPECTATIVA DE DIREITO. INSUFICIÊNCIA PARA AFASTAR AS EXIGÊNCIAS DA LEI Nº 10.101/2000.

Inexistindo documento formalmente pactuado e firmado antes do início do período de aferição, permanece caracterizada apenas mera expectativa de direito. A ausência de formalização prévia de acordo descaracteriza a natureza jurídica da PLR e atrai a incidência das contribuições previdenciárias.

PEX.INEXISTÊNCIA JURÍDICA DO ACORDO COMPLEMENTAR.

O Programa PEX não possui capacidade jurídica para produzir efeitos próprios, diante de sua manifesta deficiência documental e da ausência de elementos que comprovem o atendimento às exigências legais aplicáveis à instituição de programas de Participação nos Lucros e Resultados.

SIM/SOMAR.AUSÊNCIA DE ASSINATURA DO INSTRUMENTO. INEXISTÊNCIA DE METAS E CRITÉRIOS CLAROS, PRÉVIOS E OBJETIVOS. PROGRAMA TOP. COMPETIÇÃO INDIVIDUAL ENTRE GERENTES. INCIDÊNCIA.

O Programa SIM/SOMAR apresentado carece de assinatura, não estabelecendo metas ou critérios de avaliação claros, prévios e objetivos, indispensáveis para a caracterização da Participação nos Lucros e Resultados. Ademais, os pagamentos realizados no âmbito do Programa TOP, integrante do SIM/SOMAR, têm como premissa a competição individual entre gerentes, em afronta ao modelo legal, que exige estímulo coletivo à produtividade e à consecução dos resultados corporativos.

QUEBRA DA SEMESTRALIDADE. FALTA DE ANTERIORIDADE. PAGAMENTOS HABITUAIS.

Verificada a irregularidade formal da periodicidade, agravada pela ausência de anterioridade da pactuação, restam comprometidos os pressupostos legais mínimos para o enquadramento da verba como PLR.

**NÃO ATENDIMENTO AOS REQUISITOS ESSENCIAIS. INCLUSÃO INTEGRAL NO SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.**

O descumprimento dos requisitos essenciais previstos na Lei nº 10.101/2000 compromete a própria natureza jurídica da Participação nos Lucros ou Resultados, que deixa de configurar parcela desvinculada do salário. Nessa hipótese, todos os valores pagos a esse título passam a integrar o salário-de-contribuição para todos os fins, atraindo a incidência das contribuições previdenciárias sobre a integralidade das quantias desembolsadas, e não apenas sobre aquelas consideradas isoladamente irregulares pelo contribuinte.

**TAXA SELIC. MANUTENÇÃO DOS ACRÉSCIMOS LEGAIS.**

O entendimento desta Corte Administrativa é pacífico e consolidado pela Súmula CARF nº 108, que reconhece a legitimidade da incidência da Selic sobre tributos e penalidades.

**MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA. SÚMULA CARF Nº 196.**

Para fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449/2008, aplica-se o art. 106, II, do CTN. A retroatividade benigna deve observar os critérios fixados na Súmula CARF nº 196.

## ACÓRDÃO

Visto relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, dar parcial provimento para aplicar a Súmula CARF nº 196. Vencidas as conselheiras Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo e Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz que votaram por dar provimento ao recurso.

*Assinado Digitalmente*

**Roberto Carvalho Veloso Filho – Relator**

*Assinado Digitalmente*

**Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente**

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rosimery Brandao Barbosa, Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Maria Auxiliadora de Sousa Ramalho Fonseca, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Roberto Carvalho Veloso Filho e Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por ZURICH SANTANDER BRASIL SEGUROS E PREVIDÊNCIA S.A. em face do Acórdão nº 15-42.027, proferido pela 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador/BA, que julgou improcedente a impugnação apresentada e manteve integralmente os lançamentos formalizados nos Autos de Infração DEBCAD nºs 37.371.574-9, 37.371.575-7 e AIOA nº 37.371.573-0.

### 1.AÇÃO FISCALIZATÓRIA

O procedimento fiscal teve origem na fiscalização instaurada por meio do Procedimento Fiscal nº 08.1.66.00-2012-00044, destinada à verificação de pagamentos efetuados pela contribuinte a título de Participação nos Lucros e Resultados – PLR no exercício de 2008, relacionados aos programas instituídos para os exercícios de 2007 e 2008.

Em decorrência da fiscalização, foram constituídos créditos tributários relativos: (i) à contribuição previdenciária patronal incidente sobre remunerações pagas a segurados empregados, inclusive SAT/RAT, no valor total de R\$ 389.581,84; (ii) às contribuições destinadas a terceiros, no montante de R\$ 44.310,42; e (iii) multa por descumprimento de obrigação acessória referente à entrega de GFIP com informações consideradas inexatas, no valor de R\$ 25.760,70. O lançamento abrangeu fatos geradores compreendidos entre janeiro e dezembro de 2008.

Segundo a fiscalização, os pagamentos realizados a título de PLR não atenderiam aos requisitos previstos na Lei nº 10.101/2000, razão pela qual deveriam integrar o salário-de-contribuição, nos termos do art. 28 da Lei nº 8.212/91. A autoridade fiscal entendeu que os acordos teriam sido celebrados após o início — ou até mesmo após o encerramento — do período de aferição das metas; que inexistiriam regras claras e objetivas quanto aos critérios de apuração; que determinados programas internos, especialmente o PEX e o SIM/SOMAR, configurariam remuneração variável ou premiação individual; que houve pagamento sem atingimento das metas previstas; que teria ocorrido utilização concomitante de múltiplos instrumentos de PLR; e que os pagamentos ocorreram em periodicidade inferior à permitida pela legislação.

Constou do Relatório Fiscal que os programas de participação analisados decorreram de Acordos Coletivos de Trabalho firmados entre o Banco Santander S.A., empresas integrantes do conglomerado econômico e entidades sindicais representativas dos trabalhadores.

A fiscalização, contudo, considerou que diversos anexos dos programas continham critérios genéricos, ausência de mensuração objetiva de metas, previsão de parâmetros definidos unilateralmente pela diretoria e mecanismos de avaliação individual semelhantes à remuneração variável.

## 2.IMPUGNAÇÃO

A contribuinte apresentou impugnação administrativa sustentando, em síntese, a improcedência integral da autuação. Alegou que os pagamentos de PLR decorreram de instrumentos coletivos regularmente negociados entre empresa e trabalhadores, com participação sindical, observando-se os requisitos previstos na Lei nº 10.101/2000. Argumentou que os programas continham regras claras e objetivas, metas quantitativas e qualitativas, bem como critérios previamente conhecidos pelos empregados. Sustentou ainda que o PEX e o SIM/SOMAR integravam os próprios programas de participação nos resultados, não configurando remuneração salarial disfarçada.

A impugnante também defendeu que a legislação não exige que os acordos sejam formalmente assinados antes do início do período de aferição, especialmente em hipóteses de programas reiteradamente aplicados ao longo dos anos, cujas estruturas permanecem estáveis e previamente conhecidas pelos empregados. Alegou que a interpretação adotada pela fiscalização seria excessivamente formalista e incompatível com a finalidade constitucional da participação nos lucros e resultados, prevista no art. 7º, inciso XI, da Constituição Federal.

Quanto à alegação de ausência de metas claras, a contribuinte afirmou que os programas continham critérios objetivos de avaliação, indicadores de desempenho e mecanismos de aferição compatíveis com a natureza dos cargos exercidos, inclusive em relação aos programas executivos. Defendeu que a existência de metas individuais ou avaliações qualitativas não descaracteriza, por si só, a natureza jurídica da PLR.

A impugnante sustentou, ainda, que a coexistência entre Convenção Coletiva de Trabalho e Programas Próprios de Participação nos Resultados não é vedada pela Lei nº 10.101/2000, especialmente quando os instrumentos possuem caráter complementar e previsão expressa de compensação entre valores pagos. Também alegou inexistir violação à periodicidade mínima legal, afirmando que os pagamentos questionados referiam-se a exercícios distintos ou consistiam em antecipações autorizadas pelos instrumentos coletivos.

Subsidiariamente, requereu o afastamento da multa por obrigação acessória, a aplicação retroativa da penalidade mais benéfica decorrente das alterações legislativas promovidas pela MP nº 449/2008, bem como a exclusão dos juros incidentes sobre a multa de ofício.

## 3.DECISÃO RECORRIDA

Ao apreciar a impugnação, a DRJ entendeu que os pagamentos de PLR não observaram os requisitos da Lei nº 10.101/2000 e, portanto, integrariam o salário-de-contribuição. A decisão recorrida concluiu que os acordos foram celebrados intempestivamente, sem pactuação prévia válida; que inexistiam regras claras e objetivas; que os programas PEX e SIM/SOMAR possuíam natureza remuneratória; que houve pagamento sem atingimento das metas pactuadas; e que ocorreram pagamentos em periodicidade inferior à permitida pela legislação. Por tais fundamentos, manteve integralmente os lançamentos.

## 4.RECURSO VOLUNTÁRIO

Inconformada, a contribuinte interpôs recurso voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Em suas razões recursais, reiterou os fundamentos já deduzidos na impugnação, defendendo a regularidade dos programas de PLR e a improcedência das exigências fiscais. Sustentou que houve efetiva negociação coletiva, com ampla participação sindical e observância da finalidade constitucional da participação nos lucros e resultados. Aduziu que a fiscalização desconsiderou a dinâmica própria dos programas corporativos e adotou interpretação incompatível com a jurisprudência administrativa e judicial aplicável ao tema.

A recorrente reafirmou que os programas possuíam regras claras e objetivas, metas previamente definidas e mecanismos de avaliação compatíveis com a Lei nº 10.101/2000, defendendo que a existência de indicadores individuais de desempenho não descaracteriza a natureza de PLR. Alegou também que o PEX constituía modalidade legítima de participação nos resultados voltada a executivos, expressamente prevista nos instrumentos coletivos.

No recurso, a contribuinte insistiu na inexistência de irregularidade decorrente da coexistência entre CCT e programas próprios de participação, bem como na ausência de afronta à periodicidade legal. Reiterou, por fim, os pedidos subsidiários relativos às multas e aos juros incidentes sobre a multa de ofício.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Roberto Carvalho Veloso Filho**, relator

### 1.ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade. Portanto merece ser conhecido e apreciado.

### 2.MÉRITO

#### **2.1 CONTEXTO HISTÓRICO DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS**

A participação nos lucros surgiu no Brasil em 1943, marcada pela intervenção do então Ministro do Trabalho, que promoveu a alteração do artigo 621 da CLT. O objetivo dessa mudança foi abrir caminho para que a matéria fosse negociada, permitindo sua inclusão em convenções e acordos coletivos. Assim, o dispositivo legal passou a autorizar que esses instrumentos normativos contemplassem as cláusulas de participação nos lucros.

Posteriormente, o inciso IV do art. 157 da Constituição Federal de 1946 assegurou a participação obrigatória e direta do trabalhador nos lucros da empresa.

A Constituição de 1967, por sua vez, tratou novamente do tema, embora tenha suprimido do texto o caráter obrigatório e direto da participação nos lucros.

Cumprir destacar que tais disposições normativas mantinham, à época, caráter meramente simbólico, uma vez que o instituto carecia de regulamentação específica.

No período anterior à Constituição Federal de 1988, as parcelas pagas a título de participação nos lucros eram consideradas integrantes do salário, em razão de sua natureza jurídica salarial. Inclusive, a matéria encontrava-se consolidada na Súmula nº 25 do TST, que classificava como salário, para todos os efeitos legais, a participação nos lucros paga de forma habitual.

Com o advento da Constituição de 1988, a participação nos lucros deixou de integrar o salário no ordenamento jurídico brasileiro. O art. 7º, XI, estabelece expressamente que a participação nos lucros ou resultados é desvinculada da remuneração, afastando, portanto, o caráter salarial anteriormente atribuído à verba.

Na mesma linha, o § 4º do art. 218 da Constituição determina que “a lei apoiará e estimulará as empresas (...) que pratiquem sistemas de remuneração que assegurem ao empregado, desvinculada do salário, participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade do seu trabalho”.

O Recurso Extraordinário nº 569.441, Tema 344 de repercussão geral do Supremo Tribunal Federal, examinou, à luz dos artigos 7º, XI, e 195, I, “a”, da Constituição Federal, a constitucionalidade da incidência de contribuição previdenciária sobre a parcela denominada participação nos lucros, relativamente ao período posterior à promulgação da Constituição de 1988 e anterior à edição da Medida Provisória nº 794/1994.

O referido recurso teve origem em apelo extraordinário interposto pelo INSS contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, o qual reconheceu a não incidência da contribuição previdenciária sobre valores pagos a título de participação nos lucros desde a vigência da Constituição Federal de 1988.

No recurso, o INSS sustentou, em síntese, que a participação nos lucros ostentaria natureza remuneratória, o que autorizaria a exigência de contribuição previdenciária no período anterior à Medida Provisória nº 794/1994, especialmente porque, na ausência de regulamentação específica, não haveria subsunção da hipótese ao disposto no art. 28, § 9º, “j”, da Lei nº 8.212/1991.

O Ministro Relator entendeu que a regulamentação introduzida pela MP nº 794/1994, posteriormente convertida na Lei nº 10.101/2000, representou mínima inovação, porquanto se limitou a prestigiar a livre negociação entre as partes, sem interferir substancialmente nas relações entre empregados e empregadores. Concluiu seu voto pelo desprovimento do Recurso Extraordinário, assentando que as verbas pagas a título de participação nos lucros ou resultados não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária prevista no art. 195, I, da Constituição Federal, mesmo antes da edição da norma específica referida no art. 28, § 9º, “j”, da Lei nº 8.212/1991.

Inaugurando a divergência, o Ministro Teori Zavascki, acompanhado pelos demais Ministros, observou que a jurisprudência de ambas as Turmas do STF já se firmara no sentido da incidência do tributo naquele período. Destacou que, embora o texto constitucional desvincule a participação nos lucros da remuneração, o exercício desse direito depende, de modo

indispensável, da existência de disciplina legal. Assim, reputou legítima a cobrança das contribuições previdenciárias até a entrada em vigor da Medida Provisória nº 794/1994.

Ao final, o Plenário do Supremo Tribunal Federal deu provimento ao Recurso Extraordinário, vencido o Ministro Dias Toffoli, fixando entendimento pela incidência da contribuição previdenciária sobre a participação nos lucros no período anterior à MP nº 794/1994.

O julgamento do RE nº 569.441 revelou-se de extrema relevância para a consolidação da incidência das contribuições previdenciárias sobre valores pagos a título de participação nos lucros e resultados.

A Segunda Turma da Câmara Superior, por sua vez, conforme Acórdão nº 9202-010.620, enfatizou a importância da jurisprudência firmada pelo Supremo Tribunal Federal no referido precedente, nos seguintes termos:

Perceba-se que esse direito constitucional já era levado à efeito antes mesmo da edição da MP 794/94, que deu origem à Lei 10.101/2000. Consigne-se sobre o tema, que o STF, no julgamento do RE 569.441, consolidou o entendimento de que há incidência de contribuições previdenciárias nas verbas pagas a título de participação nos lucros e resultados, antes de dezembro 1994. Em resumo: o pagamento da PLR, em cumprimento à determinação constitucional, era uma prática antes mesmo da edição da lei que o retirou do campo de incidência do tributo, observadas, por óbvio, as exigências legais.

Cumpra salientar que a Lei nº 10.101/2000, responsável por regulamentar o Programa de Participação nos Lucros ou Resultados, contém peculiaridades próprias que devem ser rigorosamente observadas.

No julgamento do Acórdão nº 2202-003.373, proferido pela 2ª Câmara da 2ª Turma da 2ª Seção, foram delineados os requisitos necessários ao cumprimento da Lei nº 10.101/2000, nos seguintes termos:

A Constituição Federal, ao tratar dos direitos conferidos aos trabalhadores assegurou, em seu artigo 7º, dentre outros, o direito a Participação nos Lucros e Resultados:

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

XI- participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei; Trata-se de norma de eficácia limitada, cuja regulamentação se deu por meio da Medida Provisória (MP) nº 794, de 29 de dezembro de 1994.

De forma harmônica com a Constituição Federal, a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, também determinou que a participação nos lucros ou resultados da empresas somente não integraria o salário de contribuição, quando paga ou creditada de acordo com lei específica, nestes termos:

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

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

pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (...)

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

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica; A Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, determina os requisitos da participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, tendo resultado da conversão em lei da já citada Medida Provisória nº 794, de 1994, após sucessivas reedições. São esses os termos da lei reguladora:

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

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

I comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; II convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

(...)

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

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil. (grifamos)

A leitura dos artigos acima transcritos nos permite verificar a existência de normas prescritivas (determinam a conduta a ser observada) e normas permissivas essa distinção, a nosso ver, é fundamental para interpretação da obediência ou não do plano de PLR ao estabelecido na mencionada lei.

Em primeiro lugar, observa-se que o artigo 1º da lei é norma de conteúdo programático, ou seja, trata da finalidade da lei que seria, em suas palavras, "integração entre o capital e o trabalho" "incentivo à produtividade O artigo 2º

traz uma norma prescritiva ao determinar que a participação deverá ser objeto de negociação coletiva realizada por comissão paritária, acordo ou convenção coletiva.

O §1º do artigo 2º, por sua vez, traz normas prescritivas e permissivas ao determinar que "dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas" e que, para essa finalidade poderão, ser considerados, dentre outros, os índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa, bem como os programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

Da leitura sistemática dos artigos 2º e 3º da Lei nº 10.101/00, depreende-se que os principais pilares de legitimidade de um plano de participação nos lucros ou resultados são: (i) a intervenção do sindicato e a participação dos empregados na negociação do plano; (ii) a existência de regras claras e objetivas para a distribuição dos valores; (iii) o prévio estabelecimento de metas, indicadores e mecanismos de aferição; (iv) o momento do arquivamento do acordo; e (v) a periodicidade do pagamento das parcelas referentes à participação nos lucros ou resultados.

De todo o exposto, verifica-se, em suma, a existência de diversos fundamentos, acima mencionados, aptos à descaracterização das parcelas pagas a título de PLR pelo sujeito passivo, embora a ocorrência de apenas um desses motivos já seria suficiente para afastar a isenção fiscal.

Portanto, mostra-se essencial analisar as condições em que a verba foi pactuada e paga, a fim de se verificar se corresponde, ou não, ao modelo disciplinado pela Lei nº 10.101/00, cuja observância permite a exclusão da tributação por força do disposto na Lei nº 8.212/91.

Delimitados os conceitos, passo à análise do caso concreto.

## **2.2DA IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO SOBRE OS PAGAMENTOS DE PLR – ATENDIMENTO AOS REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000**

O Recorrente sublinha que a Fiscalização optou por lavrar os Autos de Infração em questão, exigindo as Contribuições Previdenciárias referentes ao período de apuração de 01/01/2008 a 31/01/2008. Tal exigência baseou-se no entendimento de que a PLR paga pela Recorrente a seus empregados não atendia aos requisitos da Lei nº 10.101/00.

A integração entre o capital e o trabalho foi comprovada por meio da efetiva negociação da PLR autuada, que envolveu a empresa, os trabalhadores e o sindicato, o que, para o Recorrente, evidencia a insubsistência da autuação em debate.

De acordo com a Receita Federal, a Autuação Fiscal foi consubstanciada em dois aspectos principais: a ausência de regras claras e objetivas e a discrepância entre os valores de salário e os de PLR.

Exatamente neste ponto, impõe-se destacar que, diferentemente do que é sustentado por alguns, no sentido de que, o rigor na análise dos acordos, no que toca à observância dos requisitos legais, tende a inviabilizar o direito constitucional do trabalhador à percepção da PLR, entendo que o viés empregado não deve ser apenas esse, mas sim o da proteção do interesse público ao custeio da Previdência (9202-010.620 – CSRF / 2ª Turma).

Percebe-se que esse direito constitucional já era levado a efeito antes mesmo da edição da MP 794/94, que deu origem à Lei nº 10.101/2000. Consigne-se, sobre o tema, que o

STF, no julgamento do RE 569.441, consolidou o entendimento de que há incidência de contribuições previdenciárias nas verbas pagas a título de participação nos lucros e resultados antes de dezembro de 1994. Em resumo: o pagamento da PLR, em cumprimento à determinação constitucional, já era uma prática antes mesmo da edição da lei que o retirou do campo de incidência do tributo, observadas, por óbvio, as exigências legais.

Portanto, o não atendimento a quaisquer desses requisitos acarreta a necessária reincorporação da verba à remuneração para fins de incidência das contribuições sociais. Assim, não assiste razão à recorrente quanto a esse ponto.

### **2.3DA DEVIDA FORMALIZAÇÃO DOS PPRs QUANTO À DATA DE ASSINATURA**

A Fiscalização e a DRJ/SDR mantiveram a glosa sob o fundamento de que os Acordos de PLR foram firmados após o início do período de apuração a que se referem. O Acordo Coletivo de Trabalho (CCT) para o exercício de 2007 foi assinado em 16/01/2008 (fl. 500) e os PPRs posteriores (anexos) seguiam a mesma sistemática, sendo firmados já com o período aquisitivo em curso e, em alguns casos, já encerrado (fl. 494).

A interpretação predominante neste órgão é que a prévia pactuação não se limita à mera formalização antes do pagamento, mas sim antes do início do período de aferição das metas. A PLR visa estimular o esforço adicional do trabalhador; se as regras são definidas ou formalizadas após o início do período, o pagamento perde o caráter de incentivo produtivo e adquire feição de mera liberalidade ou prêmio, integrando a remuneração.

A Lei nº 10.101/2000, em seu art. 2º, § 1º, estabelece:

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: (...)

Portanto, a anterioridade negociação e pactuação é essencial para que a PLR cumpra sua função constitucional de instrumento de integração entre o capital e o trabalho e incentivo à produtividade, conforme o art. 1º da Lei nº 10.101/2000.

A jurisprudência do CARF é pacífica a esse respeito, conforme se extrai dos seguintes julgados:

#### **Acórdão nº 9202-011.409 – CSRF / 2ª Turma**

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 9202-005.718 – CSRF / 2ª Turma**

As regras para percepção da PLR devem constituir-se em incentivo à produtividade, devendo assim ser estabelecidas previamente ao período de aferição. Regras e/ou metas estabelecidas no decorrer do período de aferição não estimulam esforço adicional.

Embora a Recorrente alegue que a manutenção da estrutura dos programas de anos anteriores garantiria o prévio conhecimento pelos empregados (fl. 525), a segurança jurídica e a desvinculação constitucional da verba dependem da formalização do instrumento legal antes do início do período-base. A expectativa gerada por acordos anteriores não pode substituir a exigência legal de que o instrumento que define as regras do jogo (metas, indicadores, elegibilidade) esteja vigente e formalizado antes de as regras começarem a ser aplicadas para aquele ciclo. A ausência de anterioridade da formalização do acordo ao período de apuração constitui, por si só, um vício que descaracteriza a natureza da PLR.

Desta forma, os lançamentos que se baseiam neste vício de anterioridade encontram respaldo legal na Lei nº 10.101/2000 e nos precedentes administrativos, devendo ser mantida a descaracterização da PLR paga com base em instrumentos não formalizados previamente ao início do período de aferição.

Portanto, não assiste razão ao recorrente.

**2.4DA HIGIDEZ DA PLR PAGA – ESTRITO CUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO PREVISTA NOS PPR E NA CCT**

O Recorrente sustenta que, caso a Autuada tivesse alcançado uma das três primeiras colocações no Painel das Instituições Financeiras, parâmetro utilizado para a avaliação do critério de satisfação, seriam devidos aos empregados os correspondentes valores a título de PLR. Contudo, tal meta não foi atingida, razão pela qual a pretensão recursal não merece acolhimento.

Não assiste razão ao recorrente.

No caso *sub judice*, verifica-se a violação ao disposto no artigo 1º da Lei nº 10.101/2000, que estabelece a promoção da integração entre capital e trabalho como fundamento da Participação nos Lucros ou Resultados:

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.

Essa finalidade resta frustrada quando as metas e os critérios de aferição são fixados somente após o início do período de apuração. Tal circunstância compromete a transparência e a efetividade do instrumento, tornando-o incompatível com os pressupostos legais que regem a matéria.

A jurisprudência do CARF é pacífica em reconhecer a ilegalidade da estipulação de metas posteriores ao início do período aferível, consoante se observa:

**9202-010.620 – CSRF / 2ª Turma**

Com efeito, não vejo sentido, tampouco respaldo legal para que se pague essa PLR isenta, quando o respectivo acordo é firmado quando já iniciado o período de apuração a que ele se refere, sob pena de, eventualmente, estarmos tratando

esses pagamentos como prêmios pelo atingimento de determinadas metas ou pelo cumprimento de determinadas regras.

E veja-se, objetivamente falando, a pactuação se encerra com a assinatura do acordo, sem o quê, não se pode admitir alegações no sentido de que o que foi ao final estabelecido já seria do conhecimento dos empregados ou a eles familiar, dada a fragilidade da prova que eventualmente pudesse ser trazida a esse pretexto, já que seria produzida, inoportunamente, por, no máximo, duas das três partes que possuem interesse no assunto, a saber, a empresa, os empregados (e representantes sindicais) e o Fisco.

Objetivamente, a pactuação se encerra com a assinatura do acordo. Sem essa formalização prévia, não se pode admitir alegações no sentido de que o que foi, ao final, estabelecido já seria do conhecimento dos empregados ou lhes seria familiar. Tal alegação carece de respaldo probatório, dada a fragilidade de uma prova que seria produzida, inoportunamente, por, no máximo, duas das três partes que possuem interesse na questão, a saber: a empresa, os empregados e o Fisco.

Portanto, diante do descumprimento dos requisitos legais essenciais, não assiste razão ao recorrente.

#### **2.5DA HIGIDEZ DA PLR FUNDADA NA EXISTÊNCIA DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS NOS PROGRAMAS ESPECÍFICOS CONSTANTES NOS ANEXOS DOS PPRs**

O recorrente alega que as Cláusulas Terceiras dos PPRs trariam disposições expressas acerca das metas, baseadas no “Programa de Melhoria do Índice de Satisfação dos Clientes”, e dos métodos de aferição, quantificados conforme a classificação obtida pelo Banco no “Painel das Instituições Financeiras (FRACTAL/USP)”. Defende, assim, que a existência de tais parâmetros demonstraria a clareza e objetividade das regras pactuadas, o que conferiria plena higidez à PLR concedida.

Todavia, tal argumento não procede.

De acordo com a Lei nº 10.101/2000, a fixação prévia de metas e critérios de aferição constitui requisito indispensável para a validade da Participação nos Lucros ou Resultados. A prévia pactuação não se limita à existência abstrata de metas dentro do texto do acordo, exige-se que os parâmetros sejam estabelecidos antes do início do período de apuração, permitindo que os empregados conheçam, de antemão, quais objetivos deverão atingir e qual será a compensação decorrente desse esforço. Esse requisito decorre diretamente da finalidade integrativa da PLR, que pressupõe transparência, previsibilidade e estímulo efetivo ao desempenho.

No caso concreto, contudo, observa-se que, embora o programa faça referência a metas e mecanismos de avaliação, tais critérios foram formalizados somente após o início do período aferível. Essa circunstância desnatura a própria essência do instituto, pois impede que o trabalhador tenha conhecimento prévio e oportuno das condições que regerem sua participação.

Além disso, é relevante registrar que, em nenhum dos exercícios analisados, o sujeito passivo alcançou o objetivo de figurar entre as três primeiras instituições no referido Painel, condição necessária para a distribuição dos valores. Assim, ainda que se admitisse a regularidade formal do programa, o que não ocorre, não haveria direito material à percepção da verba, pois a meta prevista simplesmente não se concretizou.

A alegação subsidiária de que as regras adotadas no período seguiriam o mesmo padrão de anos anteriores tampouco prospera. A ausência de formalização prévia dos acordos impede o reconhecimento de qualquer suposto costume ou prática reiterada como suprimento às exigências legais, dado que mera expectativa de direito não tem o condão de afastar a necessidade de estrita observância dos requisitos estabelecidos pela Lei nº 10.101/2000.

O recorrente infirma que as Clausulas Terceiras dos PPRs contém disposições expressas quantos às metas (pagamento com base no "Programa de Melhoria do Índice de Satisfação dos clientes") e métodos de aferição do cumprimento do acordado (quantificada de acordo com a classificação obtida pelo Banco no "Painel das Instituições Financeiras – FRACTAL /USP). Assim, é nítida a presença de meta e mecanismo de avaliação no bojo dos PPRs firmados pela Recorrente, devendo ser reconhecida a higidez da PLR fundada na existência de regras claras e objetivas nos PPRs e seus anexos.

É válido destacar, que em nenhum dos exercícios o sujeito passivo poderia pagar essa participação no resultado desse acordo coletivo, pois o objetivo era ficar entre os três primeiros colocados, o que não foi alcançado.

#### **Acórdão nº 9202-011.030 – CSRF / 2ª Turma**

Quanto ao argumento adicional de que as regras dos PLR seguiriam os mesmos critérios estipulados em anos anteriores, melhor sorte não assiste ao contribuinte, pois trata-se, na ausência de documento formalizando os acordos previamente ao período de aferição, de mera expectativa de direito, insuficiente para promover a relativização na exegese das prescrições legais.

Não assiste razão ao recorrente.

#### **2.6 DOS DEVIDOS PAGAMENTOS REALIZADOS COM BASE NO PROGRAMA PEX**

O recorrente sustenta que o PEX configuraria mero desdobramento operacional dos Programas de Participação nos Resultados (PPRs), razão pela qual, não haveria necessidade de assinatura específica do PEX, por se tratar, segundo afirma, de documento acessório e subordinado aos acordos principais. Argumenta, ainda, que, uma vez reconhecida a legitimidade dos PPRs já firmados, deveria ser igualmente reconhecida a validade do PEX, pois este não possuiria autonomia normativa, limitando-se a detalhar e complementar regras previamente estabelecidas. Ao final, conclui pela legitimidade dos pagamentos de PLR realizados com fundamento no PEX, requerendo o reconhecimento de sua natureza não salarial e, por consequência, a completa desconstituição dos Autos de Infração lavrados pela Fiscalização.

Todavia, tal linha argumentativa não se sustenta, seja sob o aspecto formal, seja sob o aspecto material.

Em primeiro lugar, é necessário salientar que acompanha-se o entendimento adotado pela Receita Federal de que o PEX carece dos requisitos mínimos de existência e validade jurídica. O documento não contém qualquer assinatura, identificação ou qualificação das partes envolvidas, tampouco apresenta indicação da data de sua celebração. Ausentes esses elementos essenciais, não é possível comprovar a existência jurídica do alegado acordo complementar, nem estabelecer sua vinculação efetiva aos PPRs que o recorrente afirma pretender complementar. Essa ausência de formalização mínima compromete diretamente a autenticidade, a higidez e a eficácia jurídica do instrumento apresentado.

Em segundo lugar, observa-se que o PEX não estabelece metas, critérios de desempenho, indicadores de produtividade ou mecanismos objetivos de aferição que permitam relacionar, de forma mensurável, o alcance de resultados ao pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados. Tais elementos são absolutamente indispensáveis para que um programa seja enquadrado nos parâmetros definidos pela Lei nº 10.101/2000. A inexistência desses critérios inviabiliza qualquer verificação concreta da relação entre esforço, resultado e compensação, que constitui premissa estrutural do modelo legal de PLR. Nesse contexto, a insuficiência material do PEX reforça sua completa inadequação aos requisitos normativos exigidos pelo ordenamento jurídico.

Dessa forma, ainda que se admitisse, apenas como hipótese argumentativa, a plena regularidade formal dos PPRs, o PEX não poderia produzir efeitos jurídicos próprios, em razão de sua manifesta deficiência documental e de sua incapacidade de demonstrar o atendimento às exigências legais aplicáveis à instituição de programas de PLR. Sem a comprovação de que o acordo complementar exista juridicamente e cumpra os pressupostos mínimos previstos na legislação, não há como reconhecer a legitimidade dos pagamentos efetuados com base em seu conteúdo.

Diante desse cenário, inexistente suporte jurídico para validar o pagamento de PLR realizado com fundamento no PEX, bem como para afastar sua natureza remuneratória no âmbito dos Autos de Infração analisados.

Conclui-se, portanto, que não assiste razão ao recorrente.

## **2.7 DA REGULARIDADE DO PROGRAMA SIM/ SOMAR**

O Relatório Fiscal detalhou a existência, nos programas anexos SIM/SOMAR, da modalidade denominada TOP Ouro, Prata e Bronze, destinada a reconhecer os três melhores Gerentes Comerciais Seguros e Gerentes de Negócios Jr., Pl. e Sr. do Banco Santander, em cada semestre. A premiação era estruturada em múltiplos do salário de referência, variando conforme a classificação dos 1º, 2º e 3º colocados.

Programas que instituem competição entre grupos específicos de empregados e restringem o pagamento de valores significativos apenas aos melhores desempenhos desnaturalizam a essência integrativa da Participação nos Lucros ou Resultados. A PLR, por sua natureza jurídica, deve representar um esforço coletivo orientado por metas empresariais ou setoriais previamente pactuadas, cujo atingimento resulta na distribuição do montante a todos os trabalhadores elegíveis, e não apenas a uma fração mínima deles.

Quando o pagamento se limita aos três empregados mais bem avaliados, a verba perde seu caráter de participação no resultado corporativo e passa a configurar prêmio ou remuneração variável condicionada à performance individual. Tal formatação é incompatível com o regime jurídico da PLR desvinculada do salário, justamente porque privilegia a competição individualizada em detrimento do resultado coletivo da empresa. Essa natureza eminentemente premial e competitiva implica sua descaracterização, nos termos do art. 3º da Lei nº 10.101/2000, que veda que a PLR substitua ou complemente a remuneração, reforçando que os valores pagos não podem ser vinculados à atividade individual nem possuir caráter remuneratório.

Diante disso, verifica-se que os critérios, metas e regras previstos no Programa SIM/SOMAR são absolutamente nítidos quanto à sua concepção e à sua forma de aplicação, evidenciando que não subsiste qualquer fundamento fático para a alegação de que as metas

deveriam estar integralmente previstas no acordo ou que este não conteria regras claras e objetivas.

O recorrente conclui afirmando que a verba paga com base no Programa SIM/SOMAR comporia a PLR distribuída aos empregados da Recorrente, afastando qualquer similitude com comissões sobre vendas, e sustenta que o programa foi instituído mediante negociação com o sindicato da categoria, o que asseguraria a preservação dos direitos trabalhistas. Alega, ainda, que o programa contempla critérios objetivos e mecanismos de aferição de desempenho aplicáveis às diferentes áreas, o que demonstraria, a seu ver, a natureza de PLR das verbas au tuadas.

No que se refere ao Programa SIM/SOMAR, entendo que este não atende aos requisitos previstos na Lei nº 10.101/2000, pois: primeiro, o instrumento não contém assinatura; segundo, não apresenta, de forma clara, prévia e objetiva, as metas e critérios exigidos pela legislação; e, terceiro, os pagamentos vinculados ao Programa TOP, integrante do SIM/SOMAR, não podem ser enquadrados como PLR, uma vez que estabelecem competição direta entre gerentes, em afronta ao propósito legal de estímulo coletivo à produtividade e aos resultados corporativos.

A Recorrente buscou a segregação e validação de diversas rubricas (PEX, SIM/SOMAR, TOP 3, CCT) alegando que estas, individualmente, cumpriam os requisitos.

Quanto ao PEX, SIM/SOMAR e TOP 3: A alegação de que o PEX era apenas um anexo dos PPRs e não precisava de assinatura própria (fl. 536) não prospera, uma vez que o PEX e o SIM/SOMAR (fls. 53-148) continham regras específicas de performance, objetivos individuais, e em alguns casos, premiavam apenas um pequeno grupo de elite, o que os assemelha a prêmios ou bônus de desempenho, e não à PLR no seu sentido constitucional de distribuição vinculada ao esforço coletivo da empresa. A menção de que as regras seriam "fixadas pela diretoria" e a ausência de assinaturas independentes reforçam o argumento da Fiscalização de que se tratava de determinações unilaterais, e não de fruto da negociação ampla e transparente exigida.

Quanto ao Pagamento Mínimo/Antecipação: A Recorrente alegou que a CCT e o PPF impunham o pagamento de um valor mínimo ou antecipação (fl. 531). No entanto, se o programa não atende aos requisitos substanciais (anterioridade, regras claras, periodicidade), o pagamento desse valor mínimo também perde a característica da PLR e se torna remuneração, conforme reiterado nesta instância.

Portanto, não assiste razão ao recorrente.

### **2.8DA POSSIBILIDADE DE CONCOMITÂNCIA DE INSTRUMENTOS AOS PAGAMENTOS DE PLR**

O recorrente afirma que os Programas PEX, SIM/SOMAR e TOP seriam meros anexos dos PPRs, elaborados separadamente apenas em razão das peculiaridades inerentes a cada categoria profissional, que possuiria atribuições e responsabilidades específicas dentro da estrutura organizacional da empresa. Assevera que todos os beneficiários da PLR objeto da autuação estariam submetidos aos PPRs e que a apuração dos valores se daria conforme o programa aplicável ao grupo funcional correspondente. Argumenta, ainda, que a elegibilidade à PLR não se confundiria com seu efetivo recebimento, pois este somente se concretizaria caso as metas previamente estabelecidas fossem alcançadas. Conclui, por fim, que seria equivocado tratar os PPRs e seus alegados anexos como programas simultâneos distintos, sustentando que, em realidade, representariam um único programa ajustado a públicos diferentes. Acrescenta,

também, que a concomitância entre PPR e Convenção Coletiva de Trabalho não violaria a Lei nº 10.101/2000.

Entretanto, tais argumentos não encontram respaldo jurídico.

No caso concreto, não há qualquer elemento que justifique a existência e o pagamento de múltiplos programas supostamente integrados, mas, na prática, aplicáveis a um mesmo grupo de trabalhadores. A alegação de que tais instrumentos seriam meros anexos dos PPRs não é suficiente para suprir a ausência dos requisitos formais essenciais previstos na Lei nº 10.101/2000, especialmente no que se refere à prévia pactuação, à definição de metas objetivas e mensuráveis e à existência de mecanismos claros e transparentes de aferição de desempenho.

Cumprir destacar que a instituição de mais de um programa de participação, ainda que sob o argumento de adaptação às diferentes funções existentes na empresa, não pode resultar na multiplicidade de regimes de PLR aplicados simultaneamente aos mesmos empregados. Tal prática desvirtua a finalidade do instituto, que exige harmonia, linearidade e unicidade na apuração dos resultados, e acaba por transformar a PLR em instrumento remuneratório habitual, hipótese expressamente vedada pela legislação de regência.

Ademais, a simples menção à Convenção Coletiva de Trabalho não tem o condão de afastar a obrigatoriedade de observância integral dos requisitos legais, tampouco autoriza a sobreposição de programas ou a coexistência de instrumentos diversos de apuração de resultados sem a necessária comprovação de que todos foram formalizados previamente e estruturados com estrita observância das exigências do ordenamento jurídico. A pactuação coletiva, por si só, não supre a ausência de clareza, objetividade e formalidade dos programas apresentados.

Diante desse conjunto de inconsistências, não se vislumbra qualquer suporte fático ou jurídico que permita concluir que os diversos instrumentos apontados pelo recorrente constituiriam um único programa ou que justificariam o pagamento de múltiplas parcelas de PLR a um mesmo trabalhador. A argumentação apresentada carece de comprovação formal e não atende aos parâmetros mínimos exigidos pela legislação.

Assim, entende-se que não se evidenciam motivos ou razões que legitimem o pagamento de diversos programas de PLR aos mesmos empregados.

Não assiste razão ao recorrente.

### **2.9DA OBSERVÂNCIA DA PERIODICIDADE SEMESTRAL QUANTO AOS PAGAMENTOS DE PLR AUTUADOS**

O recorrente sustenta que a empresa poderia realizar diversos pagamentos a título de Participação nos Lucros ou Resultados ao longo do mesmo ano-calendário, desde que respeitado o limite de duas parcelas dentro do exercício e observado o intervalo mínimo de um semestre civil, ainda que os pagamentos fossem destinados aos mesmos beneficiários ou fundamentados no mesmo instrumento de PLR. Segundo sua tese, a legislação não vedaria a existência de múltiplos pagamentos, desde que observados tais parâmetros temporais.

A Recorrente argumenta que a fiscalização deveria ter tributado apenas as parcelas excedentes (fl. 544). Todavia, tal interpretação não encontra qualquer respaldo na legislação de regência.

Todavia, tal interpretação não encontra qualquer respaldo na legislação de regência.

O § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101/2000 dispõe, de forma clara, expressa e inequívoca, que é vedado o pagamento de quaisquer antecipações ou distribuições de valores relativos à Participação nos Lucros ou Resultados em periodicidade inferior a um semestre civil, além de limitar o número máximo de parcelas a duas por ano civil. Trata-se de comando normativo de natureza cogente, destinado a impedir a pulverização e a fragmentação indevida dos pagamentos, evitando que a PLR seja utilizada como forma disfarçada de remuneração habitual.

O propósito da norma é inequívoco: assegurar que a PLR mantenha sua natureza jurídica extraordinária, desvinculada do salário, condicionada a metas previamente estabelecidas e distribuída com base em resultados efetivamente apurados. A violação desses limites, portanto, não se restringe às parcelas excedentes ou às pagas fora da periodicidade mínima exigida, mas compromete a higidez de todo o programa instituído no exercício. Isso porque a inobservância da periodicidade mínima e da limitação quantitativa descaracteriza estruturalmente o instituto, o que impede o reconhecimento da natureza não salarial da verba.

Quando a quebra da semestralidade é constatada, o Plano de PLR é desvirtuado para aquele exercício, pois passa a vigorar o entendimento de que os pagamentos irregulares representaram uma tentativa de mascarar remuneração habitual. A tributação deve incidir sobre toda a verba paga a título de PLR naquele exercício irregular. A manutenção da irregularidade formal da periodicidade (somada, neste caso, à falta de anterioridade) é suficiente para sustentar a descaracterização total dos valores pagos a título de PLR (rubricas 465, 466, 505, 735, 745, 975, 980 e 985) e sua inclusão no salário de contribuição.

Dessa forma, uma vez verificado o descumprimento dos critérios estabelecidos na Lei nº 10.101/2000, todos os valores pagos sob a rubrica de PLR devem ser considerados integrantes do salário-de-contribuição, atraindo a incidência das contribuições previdenciárias sobre a totalidade das quantias distribuídas, independentemente de o pagamento individual estar ou não dentro dos limites temporais alegados.

Assim, não assiste razão ao recorrente.

### **2.10DA IMPOSSIBILIDADE DE DESCONSIDERAÇÃO TOTAL DOS VALORES PAGOS A TÍTULO DE PLR PELA RECORRENTE**

O recorrente sustenta que, na remota hipótese de serem mantidos os lançamentos ora impugnados, deveria ser determinada a revisão da exigência fiscal, a fim de que as Contribuições Previdenciárias incidam apenas sobre os valores supostamente pagos em desacordo com a Lei nº 10.101/2000, e não sobre a integralidade das verbas distribuídas a título de Participação nos Lucros ou Resultados. Afirma que, havendo previsão de pagamentos fundamentados na Convenção Coletiva de Trabalho, seria indevida a incidência das contribuições sobre todas as parcelas pagas, devendo a autuação restringir-se apenas àquelas que não teriam atendido aos requisitos legais.

Todavia, tal pretensão não merece prosperar.

É firme o entendimento de que os requisitos previstos na legislação de regência da PLR possuem natureza estritamente cumulativa. Assim, o descumprimento de qualquer dos elementos estruturantes definidos pela Lei nº 10.101/2000 compromete a validade do programa em sua totalidade. Desse modo, a inobservância dos pressupostos legais necessários alguns deles já reconhecidos de forma definitiva no presente processo administrativo inviabiliza, por consequência lógica, qualquer discussão residual acerca da proporcionalidade, periodicidade ou segregação de parcelas.

O não atendimento aos requisitos essenciais compromete a própria natureza jurídica da Participação nos Lucros ou Resultados, fazendo com que a verba deixe de configurar parcela desvinculada do salário. Nessas circunstâncias, todos os valores pagos passam a integrar o salário-de-contribuição para todos os fins, atraindo a incidência das contribuições previdenciárias sobre a integralidade das quantias desembolsadas, e não apenas sobre aquelas isoladamente consideradas irregulares pela ótica do contribuinte.

Tal conclusão decorre do fato de que os critérios legais possuem caráter estruturante e não comportam fracionamento: uma vez verificado o descumprimento de qualquer requisito, resta descaracterizado o programa de PLR em sua essência, tornando impossível distinguir, dentro de um mesmo conjunto de pagamentos, quais parcelas seriam regulares e quais seriam irregulares. Em outras palavras, a invalidade atinge o plano como um todo, impedindo a cisão entre valores supostamente legítimos e valores supostamente ilegítimos.

Nesse mesmo sentido, o Acórdão nº 9202-008.404, proferido pela 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, firmou entendimento de que os valores pagos sob a rubrica de PLR, quando não atendem às diretrizes legais, integram o salário-de-contribuição, afastando, assim, qualquer possibilidade de segregação entre parcelas tidas como regulares e parcelas tidas como irregulares.

Diante disso, concluo que não assiste razão ao recorrente.

### **2.11 NECESSÁRIO AFASTAMENTO DA APLICAÇÃO DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA**

A Recorrente pugna pela exclusão da cobrança de juros de mora sobre a multa, com base em interpretações restritivas do CTN e da Lei nº 9.430/96.

Tal alegação não assiste razão ao Recorrente.

A Taxa Selic é aplicável integralmente aos débitos tributários federais, o que inclui as contribuições previdenciárias e as multas de ofício decorrentes do lançamento, desde 1º de janeiro de 1999 (art. 35-A da Lei nº 8.212/91, conforme incluído pela Lei nº 9.528/97, e art. 30 da Lei nº 10.522/02).

O entendimento desta Corte Administrativa sobre o tema é cristalino e consolidado, por meio da Súmula CARF nº 108.

Transcreve-se a Súmula nº 108 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, de observância obrigatória por esta Turma de Julgamento, para o exato fim de dirimir a questão:

Súmula CARF nº 108: Incide a taxa Selic sobre o valor do crédito tributário, que engloba o principal e a multa de ofício, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento até o mês anterior ao do pagamento.

A multa de ofício, após sua constituição, assume a natureza de penalidade pecuniária e integra o crédito tributário, nos termos do art. 113, § 1º, e do art. 139 do CTN. Conseqüentemente, o atraso no pagamento do crédito tributário, incluindo a multa, gera a aplicação dos juros de mora previstos legalmente sobre a integralidade do crédito, desde a data do vencimento.

Assim, não há margem para a exclusão da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício aplicada.

Não assiste razão ao recorrente.

## **2.12MULTA APLICADA**

Conforme consta no Relatório Fiscal, o contribuinte, não declarou na GFIP os valores pagos a título de PLR cujo programa não atende às determinações da legislação em vigor. Assim como remuneração paga a trabalhadores autônomos, na qualidade de Contribuintes Individuais, categoria 13 na GFIP, assim sendo, a multa aplicada foi fundamentada da seguinte forma:

Logo, a empresa não apresentou a GFIP, documento a que se refere o art. 32, IV, §3º da Lei 8.212/91, com dados correspondentes a todos os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

Para esta infração, os sistemas da RFB consideram o Código de Fundamento Legal - CFL 68 (AI-68), cujo valor da multa consta na planilha anexa denominada DEMVRMULTA.

Conforme preceituava o art. 32, §5º Lei 8.212/91, combinado com o art. 284, II, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99, o valor da multa corresponderá a 100% do valor devido relativo à contribuição para a Previdência Social não declarada, respeitado o limite previsto no §4º art. 32 da Lei 8.212/91.

Para as infrações com fatos geradores anteriores a 04/12/2008, data da entrada em vigor da MP nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941/ de 2009, com base no que dispõe o CTN, art. 106, inciso II, a multa aplicada deve observar o princípio da retroatividade benigna, comparando-se a multa atual com a multa imposta pela legislação vigente à época da ocorrência do fato gerador, conforme a Súmula CARF nº 196:

### **Súmula CARF nº 196**

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal, bem como de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449/2008, a retroatividade benigna deve ser aferida da seguinte forma:

(i)em relação à obrigação principal, os valores lançados sob amparo da antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 deverão ser comparados com o que seria devido nos termos da nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Medida Provisória nº 449/2008, sendo a multa limitada a 20%;

(ii)em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória, os valores lançados nos termos do art. 32, IV, §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212/1991, de forma isolada ou não, deverão ser comparados com o que seria devido nos termos do que dispõe o art. 32-A da mesma Lei nº 8.212/1991.

Logo, entendo aplicável ao caso a recente Súmula CARF nº 196.

## **3.CONCLUSÃO**

Ante ao exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, para no mérito dar provimento parcial para aplicar a Súmula CARF nº 196.

*Assinado Digitalmente*

**Roberto Carvalho Veloso Filho**

DOCUMENTO VALIDADO