



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.720681/2011-44
ACÓRDÃO	2202-011.750 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BANCO CRUZEIRO DO SUL S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/06/2008

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.

A parcela paga aos empregados a título de participação nos lucros e resultados em desacordo com a Lei nº 10.101/2000 integra o salário de contribuição.

MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA. 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%; e (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.

RELATÓRIO DE VÍNCULOS. SÚMULA CARF Nº 88.

A Relação de Co-Responsáveis - CORESP", o "Relatório de Representantes Legais - RepLeg" e a "Relação de Vínculos -VÍNCULOS", anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso para que as multas imputadas sejam recalculadas em conformidade com a Súmula CARF nº 196, devendo ser considerados nesse cômputo os pagamentos realizados pela contribuinte antes da ciência do lançamento.

Assinado Digitalmente

Andressa Pegoraro Tomazela – Relatora

Assinado Digitalmente

Ronnie Soares Anderson – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Henrique Perlatto Moura, Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Thiago Buschinelli Sorrentino, Andressa Pegoraro Tomazela, Ronnie Soares Anderson (Presidente).

RELATÓRIO

Com a finalidade de resumir o presente caso, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida:

Trata-se de créditos lançados contra o contribuinte acima identificado, que de acordo com o Termo de Verificação Fiscal de fls.86 a 97, se referem aos seguintes Autos de Infração – AI:

AI nº 37.298.528-9 - multa por descumprimento de obrigação acessória, em razão de a empresa ter apresentado as Guias de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social - GFIP's com os dados não correspondentes a todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, infringindo o artigo 32, IV da Lei nº 8.212/91 e o artigo 225, IV do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99

AI nº 37.298.529-7 - contribuição patronal prevista no artigo 22, inciso I e seu § 1º, ambos da Lei nº 8.212/91 e do artigo 201, inciso I e seu § 6º, ambos do RPS e contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho,

na alíquota de 1% (um por cento) nos termos do artigo 22, inciso II, da Lei nº 8.212/91 e do artigo 202 do RPS.

Al nº 37.298.530-0 - contribuições destinadas às outras entidades ou fundos, nos termos do artigo 15 da Lei nº 9.424/96 e do artigo 1º do Decreto 6.003/06 (Salário Educação), e nos termos do artigo 3º do Decreto-Lei nº 1146/70 (INCRA).

Al nº 37.298.531-9, referente à majoração (diferença de 2%) da alíquota da contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, nos termos do artigo 22, inciso II, da Lei nº 8.212/91 e do artigo 202 do RPS.

Al nº 37.298.532-7 - diferença de contribuição previdenciária para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, nas competências 05/2008 e 10/2008, cuja exigibilidade não está suspensa devido à inexistência de seu depósito judicial.

O contribuinte tomou ciência dos Autos de Infração em 19/07/2011 e apresentou impugnação em 18/08/2011, cuja peça foi juntada às fls.159 a 240. Na defesa faz uma narrativa dos fatos e aduz as alegações a seguir, relatadas em síntese:

Nulidade da autuação fiscal em razão da ausência de configuração da obrigação tributaria, já que não há qualquer prova no sentido de que se está diante de pagamentos de natureza remuneratório ou habitual.

Nulidade da autuação fiscal em razão da ilegalidade da metodologia adotada na identificação do valor da multa, o que torna as autuações ilícitas e incertas.

No curso do procedimento de fiscalização, visando afastar a incidência da multa de ofício, efetuou o recolhimento das contribuições previdenciárias - cota patronal, adicional de 2,5%, SAT/RAT e as contribuições destinadas ao FNDE e ao INCRA - no seu montante integral com os respectivos juros, sobre os períodos de 07/2007, 08/2007, 09/2007 e 06/2008 (doc. Anexos). Contudo, ainda assim, o Sr. Agente Fiscal entendeu por bem lavrar os presentes Autos de Infração ora combatidos para cobrança das contribuições previdenciárias, cumuladas com multa e juros.

Apesar do Acordo Coletivo de Trabalho firmado para instituir o PLR estabelecer uma série de parâmetros para sua aferição, e a antecipação de PLR não estar ali mencionada, fato é que o pagamento realizado pelo impugnante não se enquadra às hipóteses de incidência das contribuições previdenciárias, já que não estão preenchidos os requisitos da retributividade ou habitualidade.

Qualquer pagamento que não possua natureza salarial (retributividade), ou não for pago com habitualidade (para os casos em que não guardar relação com o trabalho realizado), não se adequará ao fato jurídico tributário que dá ensejo à ocorrência da

hipótese de incidência das contribuições previdenciárias devidas pela impugnante, e, conseqüentemente, não deverá ensejar o recolhimento do tributo.

Como os pagamentos realizados pelo impugnante não se prestaram a retribuir o trabalho ou tampouco foram pagos com habitualidade, motivos pelos quais não se enquadram nas taxativas hipóteses de incidência das contribuições previdenciárias.

PLR das competências 07/2007, 08/2007, 09/2007 e 06/2008 - ressalta que os valores recolhidos aos cofres do INSS e das outras entidades são os mesmos que estão sendo exigidos no presente processo. Dessa forma, encontra-se extintos estes créditos tributários pelo pagamento, conforme disposto no artigo 156, inciso I, do CTN, devendo ser cancelados os valores em questão.

Uma vez que referidos créditos tributários foram devidamente quitados antes da formalização dos Autos de Infração, requer a redução da multa de ofício em 50%, conforme determina a legislação em vigor.

Que a cobrança do adicional de 2,5% afronta os Princípios da Isonomia e do Equilíbrio Financeiro e Atuarial, bem como da Legalidade. Todavia, acaso se entenda pela manutenção da cobrança em razão da impossibilidade do reconhecimento da sua ilegalidade e/ou inconstitucionalidade, fato é que o julgamento desta questão deverá restar sobrestado, até ulterior decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal sobre a questão, nos termos do art. 62-A da Portaria MF nº 256/2009.

Que as divergências de SAT das competências 05/2008 e 10/2008, apuradas do confronto entre as informações contidas nas folhas de pagamento e aquelas declaradas em GFIP, não refletem a base tributável da contribuição SAT/RAT. Sendo assim, e não havendo qualquer elemento em sentido contrário nos autos, se conclui que as autuações fiscais, nesse ponto, não podem prosperar.

Ilegalidade da inclusão dos diretores no pólo passivo da autuação.

Dos pedidos: 1)- nulidade das autuações fiscais, em razão da ausência de configuração da obrigação tributária e ilegalidade incorrida na definição do valor das multas. 2)- improcedência do lançamento fiscal, vez que restou demonstrado: a)- a não configuração do fato gerador das contribuições previdenciárias no período de 03/2008, b)- a suficiência dos depósitos judiciais nos períodos 05/2008 e 10/2008; c)- exclusão os juros de mora por conta dos pagamentos terem ocorrido nos respectivos montantes integrais; d)- reduzir a multa de ofício em 50% tendo em vista o pagamento antes da formalização do lançamento; 5)- exclusão do adicional de 2,5%. 3)- a exclusão dos diretores do pólo passivo da autuação fiscal.

A DRJ negou provimento à Impugnação do contribuinte em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/06/2008

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE

Quando a exigência fiscal sustenta-se em processo instruído com todas as peças indispensáveis, contendo o lançamento descrição da legislação e dos fatos suficientes para o conhecimento da infração cometida e não se vislumbrando nos autos a ocorrência de preterição do direito de defesa, não há que se falar em nulidade.

PERDA DA ESPONTANEIDADE

A perda da espontaneidade do sujeito passivo ocorre pelo início do procedimento fiscal, mediante termo próprio ou qualquer outro ato escrito que o caracterize. Os recolhimentos efetuados após o início da ação fiscal, não têm força para impedir a constituição do crédito tributário.

RECOLHIMENTOS APÓS O INÍCIO DA AÇÃO FISCAL.

Os recolhimentos efetuados após o início do procedimento fiscal, não podem ser deduzidos pela fiscalização quando da constituído do crédito tributário. Os valores recolhidos, no caso em questão, serão aproveitados na amortização do crédito tributário apurado.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.

A parcela paga aos empregados a título de participação nos lucros e/ou resultados, em desacordo com as diretrizes fixadas pela legislação pertinente, integra o salário de contribuição.

SUJEITO PASSIVO. CO-RESPONSÁVEL.

Figura no pólo passivo do Auto de Infração somente a pessoa jurídica responsável pelo crédito tributário lançado.

MULTAS.

Não compete ao órgão julgador administrativo reduzir valores de multas lançados de conformidade com a legislação.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

É vedado ao fisco afastar a aplicação de lei, decreto ou ato normativo por alegação de inconstitucionalidade ou ilegalidade.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, alegando o seguinte:

- (i) que os autos de infração seriam nulos, pois houve a indevida reclassificação dos rendimentos de PLR como remuneração, sem qualquer comprovação de habitualidade e retributividade;
- (ii) que os autos de infração seriam nulos por ilegalidade no procedimento adotado pelas autoridades fiscais na aplicação da penalidade;
- (iii) no mérito, que não incide contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de PLR, por não serem pelo trabalho, justamente por não haver retributividade e habitualidade;
- (iv) que efetuou o recolhimento dos tributos relativos às competências de 07/2007, 08/2007, 09/2007 e 06/2008, razão pela qual não seria devida a multa de ofício ou que esta deveria ser reduzida em 50%;
- (v) de que a cobrança do adicional de 2,5% afronta os princípios da isonomia e do equilíbrio financeiro e atuarial, bem como da legalidade;
- (vi) e que as divergências de SAT das competências 05/2008 e 10/2008, apuradas do confronto entre as informações contidas nas folhas de pagamento e aquelas declaradas em GFIP, não refletem a base tributável da contribuição SAT/RAT.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Andressa Pegoraro Tomazela**, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

PRELIMINAR DE NULIDADE

A Recorrente alega que não há comprovação da materialidade da obrigação tributária, pois as autoridades fiscais desconsideraram a natureza de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) atribuída aos valores pagos, reclassificando a verba como de natureza remuneratória sujeita às contribuições previdenciárias sem qualquer prova, o que ensejaria a nulidade da exigência fiscal.

Contudo, tal conclusão, ainda que possa ser objeto de controvérsia, não enseja nulidade do lançamento, uma vez que decorre de juízo de mérito sobre a qualificação jurídica dos rendimentos, e não de vício material. Isso porque os valores foram apurados com base na rubrica

paga aos empregados a título de PLR em desacordo com as regras estabelecidas na Lei nº 10.101/2000, uma vez que não existe previsão de antecipações no acordo firmado e o pagamento foi efetuado antes da assinatura do acordo, conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 86/97

Ademais, não há vício formal nos autos de infração, pois o Termo de Verificação Fiscal apresenta-se completo e devidamente fundamentado, tendo sido a autuação lavrada por Auditor Fiscal competente, além de conter todos os requisitos indispensáveis para a sua validade. Não houve descumprimento do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, que assim dispõe:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Portanto, não há que se falar em nulidade do Auto de Infração quando a exigência fiscal, como ocorre no presente caso, sustenta-se em processo instruído com as peças indispensáveis, contendo os lançamentos a descrição da legislação e dos fatos suficientes para o conhecimento da infração cometida e não se vislumbrando nos autos a ocorrência de preterição do direito de defesa.

Quanto à metodologia adotada na apuração do valor da multa, vale mencionar a decisão da DRJ, que dispôs:

[C]abe registrar que a autoridade lançadora procedeu de acordo com a legislação, tendo aplicado em cada competência a multa mais benéfica ao contribuinte, conforme demonstrado no Termo de Verificação Fiscal de fls. 86 a 97. No quadro comparativo das multas constata-se que nas competências 07/2007 e 09/2007 a legislação anterior é mais benéfica e nas competências 08/2007, 03/2008, 05/2008, 06/2008 e 10/2008 a legislação mais benéfica é a atual.

O Recorrente se insurge contra a metodologia para o cálculo da multa anteriormente vigente, no seguinte sentido:

A multa de mora que antes era calculada de forma majorada no tempo (24%) – nos termos do artigo 35 da Lei n.º 8.212/91 – passou a ser de 75%, nos termos da Lei n.º 11.941/2009.

Dentro deste contexto, a definição de qual a multa deve ser aplicada - se a nova ou se antiga - é simples. Em conformidade com o artigo 106, II, 'c' do Código Tributário Nacional, a nova multa só alcança fatos pretéritos se for mais benéfica ao contribuinte.

Nesses termos, sem muito esforço de raciocínio, se conclui que a metodologia que vigorava à época dos fatos (24%) é mais benéfica ao Recorrente. Ocorre que a definição dada pela Autoridade Fiscal, e igualmente aplicada pela DRJ, foi a de que a

multa mais benéfica seria aplicada por intermédio do seguinte procedimento: soma do valor da multa punitiva (obrigação acessória) ao valor da multa de mora (obrigação principal) que vigoravam à época da ocorrência dos supostos fatos geradores e confrontando o resultado aritmético com a soma das mesmas multas veiculadas pela Lei n.º 11.941/09.

No entanto, tal procedimento vai de encontro à lei, com o que o Recorrente não pode concordar.

Assim, se verifica que as autoridades fiscais procederam conforme indicava a legislação vigente à época dos fatos. Portanto, não procede o argumento do Recorrente de que os autos de infração seriam nulos por ilegalidade no procedimento adotado pela Autoridade Fiscal na aplicação da penalidade. A questão da metodologia para o cálculo da multa será tratada a seguir no mérito, em razão da retroatividade benigna disposta na Súmula CARF nº 196.

MÉRITO

Sobre o pagamento de lucros e resultados, muito bem elucidou o Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, no voto vencedor proferido no acórdão nº 2201-003.723, abaixo transcrito:

Como regra geral, as contribuições previdenciárias têm por base de cálculo a remuneração percebida pela pessoa física pelo exercício do trabalho. É dizer: toda pessoa física que trabalha e recebe remuneração decorrente desse labor é segurado obrigatório da previdência social e dela contribuinte, em face do caráter contributivo e da compulsoriedade do sistema previdenciário pátrio.

De tal assertiva, decorre que a base de cálculo da contribuição previdenciária é a remuneração percebida pelo segurado obrigatório em decorrência de seu trabalho. Nesse sentido caminha a doutrina. Eduardo Newman de Mattera Gomes e Karina Alessandra de Mattera Gomes (Delimitação Constitucional da base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias 'in' I Prêmio CARF de Monografias em Direito Tributário 2010, Brasília: Edições Valentim, 2011. p. 483.), entendem que:

“...não se deve descurar que, nos estritos termos previstos no art. 22, inciso I, da Lei nº 8.212/91, apenas as verbas remuneratórias, ou seja, aquelas destinadas a retribuir o trabalho, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo disponibilizado ao empregador, é que ensejam a incidência da contribuição previdenciária em análise” (grifos originais)

Academicamente (OLIVEIRA, Carlos Henrique de. Contribuições Previdenciárias e Tributação na Saúde 'in' HARET, Florence; MENDES, Guilherme Adolfo. Tributação da Saúde, Ribeirão Preto: Edições Altai, 2013. p. 234.), já tivemos oportunidade de nos manifestar no mesmo sentido quando analisávamos o artigo 214, inciso I do

Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, que trata do salário de contribuição:

“O dispositivo regulamentar acima transcrito, quando bem interpretado, já delimita o salário de contribuição de maneira definitiva, ao prescrever que é composto pela totalidade dos rendimentos pagos como retribuição do trabalho. É dizer: a base de cálculo do fato gerador tributário previdenciário, ou seja, o trabalho remunerado do empregado, é o total da sua remuneração pelo seu labor” (grifos originais)

O final da dessa última frase ajuda-nos a construir o conceito que entendemos atual de remuneração. A doutrina clássica, apoiada no texto legal, define remuneração como sendo a contraprestação pelo trabalho, apresentando o que entendemos ser o conceito aplicável à origem do direito do trabalho, quando o sinalagma da relação de trabalho era totalmente aplicável, pois, nos primórdios do emprego, só havia salário se houvesse trabalho.

Com a evolução dos direitos laborais, surge o dever de pagamento de salários não só como decorrência do trabalho prestado, mas também quando o empregado "está de braços cruzados à espera da matéria-prima, que se atrasou, ou do próximo cliente, que tarda em chegar", como recorda Homero Batista (Homero Mateus Batista da Silva. Curso de Direito do Trabalho Aplicado, vol 5: Livro da Remuneração. Rio de Janeiro, Elsevier. 2009. pg. 7). O dever de o empregador pagar pelo tempo à disposição, ainda segundo Homero, decorre da própria assunção do risco da atividade econômica, que é inerente ao empregador.

Ainda assim, cabe o recebimento de salários em outras situações. Numa terceira fase do direito do trabalho, a lei passa a impor o recebimento do trabalho em situações em que não há prestação de serviços e nem mesmo o empregado se encontra ao dispor do empregador. São as situações contempladas pelos casos de interrupção do contrato de trabalho, como, por exemplo, nas férias e nos descansos semanais. Há efetiva responsabilização do empregador, quando ao dever de remunerar, nos casos em que, sem culpa do empregado e normalmente como decorrência de necessidade de preservação da saúde física e mental do trabalhador, ou para cumprimento de obrigação civil, não existe trabalho. Assim, temos salários como contraprestação, pelo tempo à disposição e por força de dispositivos legais.

Não obstante, outras situações há em que seja necessário o pagamento de salários. A convenção entre as partes pode atribuir ao empregador o dever de pagar determinadas quantias, que, pela repetição ou pela expectativa criada pelo empregado em recebê-las, assumem natureza salarial. Típico é o caso de uma gratificação paga quando do cumprimento de determinado ajuste, que se repete ao

longo dos anos, assim, insere-se no contrato de trabalho como dever do empregador, ou determinado acréscimo salarial, pago por liberalidade, ou quando habitual.

Nesse sentido, entendemos ter a verba natureza remuneratória quando presentes o caráter contraprestacional, o pagamento pelo tempo à disposição do empregador, haver interrupção do contrato de trabalho, ou dever legal ou contratual do pagamento.

Assentados no entendimento sobre a base de cálculo das contribuições previdenciárias, vejamos agora qual a natureza jurídica da verba paga como participação nos lucros e resultados.

O artigo 7º da Carta da República, versando sobre os direitos dos trabalhadores, estabelece:

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;

De plano, é forçoso observar que os lucros e resultados decorrem do atingimento eficaz do desiderato social da empresa, ou seja, tanto o lucro como qualquer outro resultado pretendido pela empresa necessariamente só pode ser alcançado quando todos os meios e métodos reunidos em prol do objetivo social da pessoa jurídica foram empregados e geridos com competência, sendo que entre esses estão, sem sombra de dúvida, os recursos humanos.

Nesse sentido, encontramos de maneira cristalina que a obtenção dos resultados pretendidos e do conseqüente lucro foi objeto do esforço do trabalhador e, portanto, a retribuição ofertada pelo empregador decorre dos serviços prestados por esse trabalhador, com nítida contraprestação, ou seja, com natureza remuneratória.

Esse mesmo raciocínio embasa a tributação das verbas pagas a título de prêmios ou gratificações vinculadas ao desempenho do trabalhador, consoante a disposição do artigo 57, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, explicitada em Solução de Consulta formulada junto à 5ª RF (SC nº 28 – SRRF05/Disit), assim ementada:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

PRÊMIOS DE INCENTIVO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

Os prêmios de incentivo decorrentes do trabalho prestado e pagos aos funcionários que cumpram condições pré-estabelecidas integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias e do PIS incidente sobre a folha de salários.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, de 1988, art. 195, I, a; CLT art. 457, §1º; Lei nº 8.212, de 1991, art. 28, I, III e §9º; Decreto nº 3.048, de 1999, art. 214, §10; Decreto nº 4.524, de 2002, arts. 2º, 9º e 50. (grifamos)

Porém, não só a Carta Fundamental como também a Lei nº 10.101, de 2000, que disciplinou a Participação nos Lucros e Resultados (PLR), textualmente em seu artigo 3º determinam que a verba paga a título de participação, disciplinada na forma do artigo 2º da Lei, “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” o que afasta peremptoriamente a natureza salarial da mencionada verba.

Ora, analisemos as inferências até aqui construídas. De um lado, concluímos que as verbas pagas como obtenção de metas alcançadas têm nítido caráter remuneratório uma vez que decorrem da prestação pessoal de serviços por parte dos empregados da empresa. Por outro, vimos que a Constituição e Lei que instituiu a PLR afastam – textualmente – o caráter remuneratório da mesma, no que foi seguida pela Lei de Custeio da Previdência Social, Lei nº 8.212, de 1991, que na alínea ‘j’ do inciso 9 do parágrafo 1º do artigo 28, assevera que não integra o salário de contribuição a parcela paga a título de “participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica”

A legislação e a doutrina tributária bem conhecem essa situação. Para uns, verdadeira imunidade pois prevista na Norma Ápice, para outros isenção, reconhecendo ser a forma pela qual a lei de caráter tributário, como é o caso da Lei de Custeio, afasta determinada situação fática da exação.

Não entendo ser o comando constitucional uma imunidade, posto que esta é definida pela doutrina como sendo um limite dirigido ao legislador competente. Tácio Lacerda Gama (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, Ed. Quartier Latin, pg. 167), explica:

"As imunidades são enunciados constitucionais que integram a norma de competência tributária, restringindo a possibilidade de criar tributos"

Ao recordar o comando esculpido no artigo 7º, inciso XI da Carta da República não observo um comando que limite a competência do legislador ordinário, ao reverso, vejo a criação de um direito dos trabalhadores limitado por lei. Superando a controvérsia doutrinária e assumindo o caráter isentivo em face da expressa disposição da Lei de Custeio da Previdência, mister algumas considerações.

Superando a controvérsia doutrinária e assumindo o caráter isentivo em face da expressa disposição da Lei de Custeio da Previdência, mister algumas considerações. Nesse sentido, Luis Eduardo Schoueri (Direito Tributário 3ªed. São Paulo: Ed Saraiva. 2013. p.649), citando Jose Souto Maior Borges, diz que a isenção é uma hipótese de não incidência legalmente qualificada.

Nesse sentido, devemos atentar para o alerta do professor titular da Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, que recorda que a isenção é vista pelo Código Tributário Nacional como uma exceção, uma vez que a regra é que: da incidência, surja o dever de pagar o tributo. Tal situação, nos obriga a lembrar que as regras excepcionais devem ser interpretadas restritivamente.

Paulo de Barros Carvalho, coerente com sua posição sobre a influência da lógica semântica sobre o estudo do direito aliada a necessária aplicação da lógica jurídica, ensina que as normas de isenção são regras de estrutura e não regras de comportamento, ou seja, essas se dirigem diretamente à conduta das pessoas, enquanto aquelas, as de estrutura, prescrevem o relacionamento que as normas de conduta devem manter entre si, incluindo a própria expulsão dessas regras do sistema (ab-rogação).

Por ser regra de estrutura a norma de isenção “introduz modificações no âmbito da regra matriz de incidência tributária, esta sim, norma de conduta” (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2013, p. 450), modificações estas que fulminam algum aspecto da hipótese de incidência, ou seja, um dos elementos do antecedente normativo (critérios material, espacial ou temporal), ou do conseqüente (critérios pessoal ou quantitativo).

Podemos entender, pelas lições de Paulo de Barros, que a norma isentiva é uma escolha da pessoa política competente para a imposição tributária que repercute na própria existência da obrigação tributária principal uma vez que ela, como dito por escolha do poder tributante competente, deixa de existir. Tal constatação pode, por outros critérios jurídicos, ser obtida ao se analisar o Código Tributário Nacional, que em seu artigo 175 trata a isenção como forma de extinção do crédito tributário.

Voltando uma vez mais às lições do Professor Barros Carvalho, e observando a exata dicção da Lei de Custeio da Previdência Social, encontraremos a exigência de que a verba paga a título de participação nos lucros e resultados “quando paga ou creditada de acordo com lei específica” não integra o salário de contribuição, ou seja, a base de cálculo da exação previdenciária. Ora, por ser uma regra de estrutura, portanto condicionante da norma de conduta, para que essa norma atinja sua finalidade, ou seja impedir a exação, a exigência constante de seu antecedente lógico – que a verba seja paga em concordância com a lei que regula a PLR – deve ser totalmente cumprida.

Objetivando que tal determinação seja fielmente cumprida, ao tratar das formas de interpretação da legislação tributária, o Código Tributário Nacional em seu artigo 111 preceitua que se interprete literalmente as normas de tratem de outorga de isenção, como no caso em comento.

Importante ressaltar, como nos ensina André Franco Montoro, no clássico Introdução à Ciência do Direito (24ªed., Ed. Revista dos Tribunais, p. 373), que a:

“interpretação literal ou filológica, é a que toma por base o significado das palavras da lei e sua função gramatical. (...). É sem dúvida o primeiro passo a dar na interpretação de um texto. Mas, por si só é insuficiente, porque não considera a unidade que constitui o ordenamento jurídico e sua adequação à realidade social. É necessário, por isso, colocar seus resultados em confronto com outras espécies de interpretação”. (grifos nossos)

Nesse diapasão, nos vemos obrigados a entender que a verba paga à título de PLR não integrará a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias se tal verba for paga com total e integral respeito à Lei nº 10.101, de 2000, que dispõe sobre o instituto de participação do trabalhador no resultado da empresa previsto na Constituição Federal.

Isso porque: i) o pagamento de verba que esteja relacionada com o resultado da empresa tem inegável cunho remuneratório em face de nítida contraprestação que há entre o fruto do trabalho da pessoa física e a o motivo ensejador do pagamento, ou seja, o alcance de determinada meta; ii) para afastar essa imposição tributária a lei tributária isentiva exige o cumprimento de requisitos específicos dispostos na norma que disciplina o favor constitucional.

Logo, imprescindível o cumprimento dos requisitos da Lei nº 10.101 para que o valor pago a título de PLR não integre o salário de contribuição do trabalhador. Vejamos quais esses requisitos.

Dispõe textualmente a Lei nº 10.101/00:

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

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

II - convenção ou acordo coletivo.

§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição,

período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

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

...

Art. 3º ...

(...)

§ 2o É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil. (grifamos)

Da transcrição legal podemos deduzir que a Lei da PLR condiciona, como condição de validade do pagamento: i) a existência de negociação prévia sobre a participação; ii) a participação do sindicato em comissão paritária escolhida pelas partes para a determinação das metas ou resultados a serem alcançados ou que isso seja determinado por convenção ou acordo coletivo; iii) o impedimento de que tais metas ou resultados se relacionem à saúde ou segurança no trabalho; iv) que dos instrumentos finais obtidos constem regras claras e objetivas, inclusive com mecanismos de aferição, sobre os resultados a serem alcançados e a fixação dos direitos dos trabalhadores; v) a vedação expressa do pagamento em mais de duas parcelas ou com intervalo entre elas menor que um trimestre civil.

Esses requisitos é que devemos interpretar literalmente, ou como preferem alguns, restritivamente. O alcance de um programa de PLR, ao reverso, não pode - sob o prisma do intérprete do direito - discriminar determinados tipos de trabalhadores, ou categorias de segurados. Não pode o Fisco valorar o programa de metas, ou seja, entender que as metas são boas ou ruins, ou mesmo emitir juízo sobre a participação sindical, devendo simplesmente verificar se as metas são claras e objetivas e se houve a participação sindical. A autoridade lançadora deve sim, verificar o cumprimento dos ditames da Lei nº 10.101/00.

Com base nos ensinamentos acima elucidados, é possível concluir que o ordenamento jurídico tributário outorgou isenção para as verbas pagas a título de PLR, desde que cumpridos os requisitos legais estabelecidos pela Lei nº 10.101/2000, dentre os quais, destaca-se “i) a existência de negociação prévia sobre a participação; ii) a participação do sindicato em comissão paritária escolhida pelas partes para a determinação das metas ou resultados a serem alcançados ou que isso seja determinado por convenção ou acordo coletivo; iii) o impedimento de

que tais metas ou resultados se relacionem à saúde ou segurança no trabalho; iv) que dos instrumentos finais obtidos constem regras claras e objetivas, inclusive com mecanismos de aferição, sobre os resultados a serem alcançados e a fixação dos direitos dos trabalhadores; v) a vedação expressa do pagamento em mais de duas parcelas ou com intervalo entre elas menor que um trimestre civil”

No que se refere ao requisito relativo à negociação prévia, há discussão na jurisprudência administrativa sobre se acordo deveria ser celebrado antes do início do período de apuração a que se refere ou se bastaria que fosse pactuado previamente ao pagamento da PLR. Recentemente, a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no acórdão nº 9202-011.744, de 9 de abril de 2025, decidiu o seguinte:

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

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

Nessa mesma linha são os acórdãos nº 9202-011.667 e 9202-011.747. De qualquer forma, a Lei nº 14.020/2020, definiu, sem efeitos retroativos, que o termo “previamente estabelecidas” se refere àquelas regras fixadas anteriormente ao pagamento da antecipação ou com antecedência mínima de 90 (noventa) dias da data do pagamento da PLR – regra que não vale para o presente caso, mas que resolve a controvérsia acima mencionada. Vide abaixo o texto legal:

“Art. 2º. (...)

§ 7º Consideram-se previamente estabelecidas as regras fixadas em instrumento assinado: (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

I - anteriormente ao pagamento da antecipação, quando prevista; e (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

II - com antecedência de, no mínimo, 90 (noventa) dias da data do pagamento da parcela única ou da parcela final, caso haja pagamento de antecipação. (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)”

No presente caso, as autoridades fiscais constataram que os pagamentos das antecipações de PLR foram realizados nos meses em que os empregados foram admitidos. Assim,

não seria possível admitir que os pagamentos seriam relativos à PLR, pois os novos empregados não poderiam receber lucros e resultados para os quais não contribuíram. Ademais, esses pagamentos não estavam previstos contratualmente, razão pela qual estão em desacordo com a legislação. Dessa forma, tais pagamentos foram considerados remuneração sujeita à incidência das contribuições previdenciárias.

O Recorrente alega que não há retributividade e habitualidade a justificar a classificação da remuneração como sendo pelo trabalho. Sendo assim, não se enquadraria na hipótese de incidência das contribuições previdenciárias. Ademais, cita o artigo 28, I, da Lei nº 8.212/91, destacando os trechos conforme transcrito abaixo:

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;*

Aduz o Recorrente que esse argumento é válido para a competência de 03/2008, mas que o Recorrente efetuou o pagamento das contribuições previdenciárias devidas relativas às competências de 07/2007, 08/2007, 09/2007 e 06/2008 durante o procedimento fiscalizatório, em seu montante integral, acompanhado dos respectivos juros incidentes. Subsidiariamente, requer ausência de cobrança da multa de ofício ou sua redução em 50% por ter realizado o recolhimento antes da lavratura do auto de infração, nos termos do artigo 6º da Lei nº 8.218/91, abaixo transcrito:

Art. 6º Ao sujeito passivo que, notificado, efetuar o pagamento, a compensação ou o parcelamento dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, inclusive das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, será concedido redução da multa de lançamento de ofício nos seguintes percentuais:

I – 50% (cinquenta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado do lançamento;

Sobre o tema, a DRJ aduziu o seguinte em sua decisão:

No caso sob análise a auditoria Fiscal verificou-se que o contribuinte possui plano próprio para pagamento de Participações no Resultado, denominado "Acordo de Participação em Lucros ou Resultados", que possui as seguintes características:

É um Acordo Coletivo de Trabalho para Participação nos Resultados, firmado entre o contribuinte e o Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de São Paulo;

O pagamento é realizado em duas vezes, sendo a primeira parcela paga até a data 30/09/2008, e a segunda em data a ser determinada pela Convenção Coletiva de Trabalho - PLR 2008/2009, referente ao segundo semestre de 2008. Não há previsão de pagamentos de adiantamentos ou antecipações;

O acordo tem vigência de 12 (doze) meses, de 01 de janeiro de 2008 a 31 de dezembro de 2008;

O acordo foi firmado em 17 de setembro de 2008.

Foi constatado pela auditoria fiscal que o contribuinte efetuou pagamentos a determinados segurados empregados sob o título de "Antecipação de Participação nos Lucros ou Resultados" nas mesmas competências em que foram admitidos na empresa, conforme demonstrado no Termo de Verificação Fiscal, às fls. 86/97.

Como se observa a partir das características relacionadas acima, não há no acordo coletivo de trabalho previsão para pagamentos de antecipações de PLR, tanto no exercício de 2007 como no primeiro semestre de 2008.

Cabe, ainda, ressaltar que as antecipações foram pagas em data anterior à assinatura do acordo coletivo, ou seja, os pagamentos ocorreram no período de 07/2007 a 06/2008 e o acordo foi firmado em 17 de setembro de 2008.

Por se tratar de um programa de participação em resultados, não são admissíveis tais pagamentos, uma vez que esses empregados, quando do pagamento, ainda não tinham começado a contribuir para o alcance das metas ou dos resultados acordados no programa, pois como já mencionado os pagamentos das antecipações ocorreram nos mesmos meses em que os empregados que as receberam foram admitidos.

Os instrumentos decorrentes das negociações devem ser formalizados antes do ano base, devendo deles constar, de forma clara e objetiva, as metas, os resultados, prazos, critérios e condições que, se implementados, darão aos empregados o direito de receber a verba desvinculada da remuneração. Afinal, se assim não fosse, indagar-se-ia sobre a utilidade e eficácia das regras contidas na legislação, não bastando, tão somente, a existência de um acordo.

Logo, pelo fato de os pagamentos das antecipações de PLR terem acontecido nas mesmas competências em que os empregados foram admitidos, e por estarem

esses pagamentos desamparados de previsão contratual, eles estão em desacordo com a legislação, devendo, sobre os respectivos valores, incidirem as contribuições previdenciárias e as contribuições sociais destinadas aos terceiros.

Nos termos do “Acordo de Participação em Lucros ou Resultados” de fls. 114 a 153, é possível verificar que foi firmado em 17 de setembro de 2008, com vigência de 01 de janeiro de 2008 a 31 de dezembro de 2008 e com a previsão de pagamento em duas parcelas, sendo a primeira até 30 de setembro de 2008 e a segunda a ser determinada pela Convenção Coletiva de Trabalho - PLR 2008/2009, referente ao segundo semestre de 2008.

Ainda que se entendesse que o termo legal “previamente pactuado” se refere ao pagamento, note-se que a primeira parcela do PLR foi paga em 30 de setembro de 2008, tendo o referido acordo sido firmado em 17 de setembro de 2008. Este pagamento, em tese, teria cumprido o requisito legal. Contudo, os pagamentos realizados nas competências anteriores a 09/2008 não estão cobertos por este acordo de PLR.

Conforme bem apontado na decisão de piso, não há no referido acordo previsão para pagamentos de antecipações de PLR tanto no exercício de 2007 como no primeiro semestre de 2008. E, ainda, as supostas antecipações discutidas no presente processo foram pagas em data anterior à assinatura do referido acordo, ou seja, os pagamentos ocorreram no período de 07/2007 a 06/2008 e o acordo foi firmado em 17 de setembro de 2008.

Sendo assim, não se trata de pagamento de PLR, razão pela qual não tem razão o Recorrente.

Com relação à multa, importante mencionar que a Súmula CARF nº 196, de caráter vinculante para este Conselho, aduz o seguinte:

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%; e (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.

Assim, o cálculo da multa deve ser realizado de acordo com os ditames acima descritos.

Ainda, o Recorrente alega que teria realizado o pagamento de parte dos débitos tributários cobrados no presente auto de infração durante o curso da fiscalização e que, por isso,

não deveria ser cobrada a multa de ofício ou que, ao menos, seja reduzida em 50%, nos termos do artigo 6º da Lei nº 8.218/91. De fato, por ocasião da Impugnação, o Recorrente juntou 4 (quatro) guias GPS relativas às competências de 07/2007 (fls. 232), 08/2007 (fls. 233), 09/2007 (fls. 234), 06/2008 (fls. 235), todas pagas em 14 de junho de 2010. O início da fiscalização se deu em fevereiro de 2010 (fls. 67) e os autos de infração foram lavrados em julho de 2011 (fls. 7 a 31).

Nesse sentido, importante considerar que havia fator de redução da multa em caso de pagamento nos termos da antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 (§2º do art. 35), o que também deve ser considerado para fins de cálculo da multa com base na retroatividade benigna prevista na Súmula CARF nº 196.

Sobre a alegação do Recorrente de que a cobrança do adicional de 2,5% afronta os Princípios da Isonomia e do Equilíbrio Financeiro e Atuarial, bem como da Legalidade, observa-se que tal argumento não merece acolhimento, uma vez que a exigência encontra amparo legal expresso e está em conformidade com o regime jurídico pertinente.

No que se refere ao argumento de que as divergências de SAT das competências 05/2008 e 10/2008, apuradas do confronto entre as informações contidas nas folhas de pagamento e aquelas declaradas em GFIP, não refletem a base tributável da contribuição SAT/RAT, também não prospera, tendo em vista que os valores foram apurados com base nas GFIPs apresentadas pelo Recorrente, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal.

Por fim, alega o Recorrente que os diretores não poderiam ter sido incluídos no polo passivo do auto de infração. Porém, os referidos nomes apenas foram indicados no Relatório de Vínculos, documento de caráter meramente informativo, sem que isso configure a sua efetiva inclusão como sujeitos passivos no lançamento tributário, conforme dispõe a Súmula CARF nº 88, abaixo transcrita. Assim, tal alegação não merece acolhimento.

Súmula CARF nº 88

A Relação de Co-Responsáveis - CORESP", o "Relatório de Representantes Legais - RepLeg" e a "Relação de Vínculos -VÍNCULOS", anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, dar parcial provimento para que as multas sejam calculadas conforme Súmula CARF nº 196, devendo ser considerados nesse computo os pagamentos dos débitos tributários antes da lavratura do auto de infração, relativos às competências de 07/2007, 08/2007, 09/2007, 06/2008.

Assinado Digitalmente

Andressa Pegoraro Tomazela

DOCUMENTO VALIDADO