



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10640.002689/2008-91  
**Recurso n°** 272.787 Voluntário  
**Acórdão n°** **2803-00.880 – 3ª Turma Especial**  
**Sessão de** 27 de julho de 2011  
**Matéria** SALÁRIO INDIRETO: PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS  
**Recorrente** TRANSUR TRANSP. ROD. MANSUR LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/06/2004 a 31/07/2005

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. LEI Nº 10.101/2000.

Considerando-se o que estabelece o art. 28, § 9º, alínea *j*, os requisitos trazidos pela Lei nº 10.101/2000 são de observância obrigatória para que o empregador possa se beneficiar da regra de isenção para os valores pagos à título de Participação nos Lucros e Resultados.

A previsão dos índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa e de programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente é meramente exemplificativa, podendo as partes envolvidas elegerem os critérios que deverão ser observados para a percepção da verba a ser paga pelo empregador à título de PLR.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) relator(a). Vencido(a) o(a)s Conselheiro(a)s Oseas Coimbra Junior.

(assinado digitalmente)

Helton Carlos Praia de Lima - Presidente.

(assinado digitalmente)

Processo nº 10640.002689/2008-91  
Acórdão n.º **2803-00.880**

**S2-TE03**  
Fl. 179

---

Carolina Siqueira Monteiro de Andrade - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Helton Carlos Praia de Lima (presidente da turma), Eduardo Augusto Marcondes de Freitas, Oseas Coimbra, Amilcar Barca Teixeira Junior, Eduardo de Oliveira e Carolina Siqueira Monteiro de Andrade.

CÓPIA

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado em desfavor de TRANSUR TRANSP. ROD. MANSUR LTDA., em virtude do não recolhimento das contribuições previdenciárias decorrentes de remuneração paga aos segurados empregados a título de participação nos lucros e resultados, no período de junho de 2004 a julho de 2005, conforme recibos de pagamentos, folhas de pagamentos e livro diário.

Assim, de acordo com o Relatório Fiscal, o contribuinte não informou à Fiscalização quais os critérios utilizados na distribuição dos lucros aos segurados empregados, limitando-se a fixar um valor de 20%.

O contribuinte foi intimado pessoalmente no dia 19/06/2008, e apresentou defesa tempestiva protocolizada em 16/07/2008, juntada às fls. 107/115.

A Delegacia da Receita de Julgamento manteve o lançamento em sua integralidade, em acórdão ementado nos seguintes termos (fls. 163/162):

*“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/07/2004 a 31/07/2005*

*AUTO DE INFRAÇÃO OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. NÃO RECOLHIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS E DESTINADAS A SEGURIDADE SOCIAL. NÃO DESCONTO DOS SEGURADOS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA. NÃO DESVINCULAÇÃO DA REMUNERAÇÃO. NÃO DECLARADO EM GFIP. LANÇAMENTO PROCEDENTE.*

*Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta lei, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e do período a que se referem. Art. 37 da Lei nº8.212/1991.*

*Entende-se por salário de contribuição para o empregado, 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.*

*Integram a base de cálculo para incidência de contribuições previdenciárias a participação do empregado nos lucros ou*

*resultados da empresa, quando paga ou creditada em desacordo com lei específica.*

*A Administração Pública está sujeita ao princípio da legalidade, à obrigação de cumprir e respeitar as leis em vigor. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*

*Lançamento Procedente”*

Contra a decisão, o contribuinte apresentou recurso tempestivo em 11/12/2008 (fls.166/174), por meio do qual alega, em síntese, que:

(a) a Recorrente efetuou os pagamentos a título de participação nos lucros ou resultados, de acordo com o disposto no acordo coletivo firmado, haja vista que este instrumento é de cumprimento obrigatório pelas partes envolvidas;

(b) de acordo com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e o art. 2º da Lei nº 10.101/2000 não cabe discussão, de que este pagamento pode ser imposto à categoria econômica por via do acordo coletivo;

(c) conforme o texto constitucional, a participação nos lucros e resultados não constitui remuneração para qualquer efeito legal, e portanto a legislação infraconstitucional não poderá impor regras ou limites à desvinculação da remuneração;

(d) o entendimento do STJ é de que os valores pagos a título de PLR não podem ser incluídos no conceito de remuneração prevista no art. 475 da CLT, e assim sendo, não são alcançáveis pela contribuição para previdência social;

(e) o art. 2º, § 1º, incisos I e II da Lei nº 10.101 apenas demonstra um roteiro para os instrumentos de negociação, e em nenhum momento obrigam as partes colocarem nos acordos o disposto nos incisos, possuindo a norma caráter meramente exemplificativos.

Não apresentadas contrarrazões.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Carolina Siqueira Monteiro de Andrade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche todos os requisitos de admissibilidade, razão pela qual passo a analisá-lo.

A presente autuação decorre do não recolhimento pela Recorrente das contribuições previdenciárias incidentes sobre os valores pagos a seus empregados a título de participação nos lucros e resultados, no período de 06/2004 a 07/2005.

Inicialmente, cumpre esclarecer que não são apenas as verbas decorrentes da folha de salários que estão sujeitas à incidência de contribuições previdenciárias. Consoante o disposto no art. 195, I, da Constituição Federal de 1988, a contribuição da empresa incide sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, **a qualquer título** à pessoa física que lhe preste serviço mesmo sem vínculo empregatício.

O mesmo entendimento poderá ser extraído das disposições contidas dos arts. 22, inciso III, e 28, inciso III, ambos da Lei nº 8.212/91, que, em total conformidade com o texto constitucional, assim determina:

*“Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:*

...

*III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados ou contribuintes individuais que lhe prestem serviços.”*

*“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;”*

Do disposto nos mencionados artigos é possível inferir que não só as parcelas pagas aos empregados em folha de salários é que terão a natureza remuneratória para fins de incidência das contribuições previdenciárias.

Contudo, há que se observar que existem parcelas que não sofrem incidência das referidas contribuições, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial. É o caso dos

valores pagos aos empregados à título de participação nos lucros ou resultados, conforme preleciona o art. 28, § 9º, alínea j, da Lei n.º 8.212/1991:

“Art. 28 (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

...

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;”

Não é, todavia, qualquer valor pago a título de participação nos lucros e resultados que está fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias. Conforme se verifica da disposição acima transcrita, a única hipótese para que não haja a exigência do tributo é que a verba seja paga de acordo com lei específica.

De forma expressa, a Constituição Federal de 1988 também remete à lei ordinária a fixação dos direitos da participação nos lucros, nestas palavras:

*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.*

Nestes termos, vê-se que a Participação nos Lucros é norma constitucional de eficácia limitada. A esse respeito, vale conferir o que dispõe o Parecer CJ/MPAS nº 547, de 03 de maio de 1996, aprovado pelo Exmo. Sr. Ministro do MPAS, em seu item 02, *verbis*:

*(...) de forma expressa, a Lei Maior remete à lei ordinária, a fixação dos direitos dessa participação. A norma constitucional em foco pode ser entendida, segundo a consagrada classificação de José Afonso da Silva, como de eficácia limitada, ou seja, aquela que depende "da emissão de uma normatividade futura, em que o legislador ordinário, integrando-lhe a eficácia, mediante lei ordinária, lhes dê capacidade de execução em termos de regulamentação daqueles interesses". (Aplicabilidade das normas constitucionais, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1968, pág. 150). (Grifamos)*

O Parecer CJ/MPAS nº 1.748/99 confirma esse entendimento, fazendo menção, inclusive, ao posicionamento já adotado pelo Supremo Tribunal Federal:

*EMENTA*

*DIREITO CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO - TRABALHADOR - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS - ART. 7º, INC. XI DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA - POSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO*

*SOCIAL. 1) O art. 7º, inciso XI da Constituição da República de 1988, que estende aos trabalhadores o direito a participação nos lucros desvinculado da remuneração é de eficácia limitada. 2) O Supremo Tribunal Federal ao julgar o Mandado de Injunção nº 426 estabeleceu que só com o advento da Medida Provisória nº 794, de 24 de dezembro de 1994, passou a ser lícito o pagamento da participação nos lucros na forma do texto constitucional. 3) A parcela paga a título de participação nos lucros ou resultados antes da regulamentação ou em desacordo com essa norma, integra o conceito de remuneração para os fins de incidência da contribuição social.*

(...)

*7. No entanto, o direito a participação dos lucros, sem vinculação à remuneração, não é auto aplicável, sendo sua eficácia limitada a edição de lei, consoante estabelece a parte final do inciso anteriormente transcrito.*

*8. Necessita portanto, de regulamentação para definir a forma e os critérios de pagamento da participação nos lucros, com a finalidade precípua de se evitar desvirtuamento dessa parcela.*

*9. A regulamentação ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 794, 29 de dezembro de 1994, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas e dá outras providências, hoje reeditada sob o nº 1.769-56, de 8 de abril de 1999.*

*10. A partir da adoção da primeira Medida Provisória e nos seus termos, passou a ser lícito o pagamento de participação nos lucros desvinculada da remuneração, mas, destaco, a desvinculação da remuneração só ocorrerá se atender os requisitos pré estabelecidos.*

*11. O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL ao julgar o Mandado de Injunção nº 426, onde foi Relator o Ministro ILMAR GALVÃO, que tinha por escopo suprir omissão do Poder Legislativo na regulamentação do art. 7º, inc. XI, da Constituição da República, referente a participação nos lucros dos trabalhadores, julgou a citada ação prejudicada, face a superveniência da medida provisória regulamentadora.*

*12. Em seu voto, o Ministro ILMAR GALVÃO, assim se manifestou:*

*O mandado de injunção pretende o reconhecimento da omissão do Congresso Nacional em regulamentar o dispositivo que garante o direito dos trabalhadores de participarem dos lucros e resultados da empresa (art. 7º, inc. IX, da CF), concedendo-se a ordem para efeito de implementar in concreto o pagamento de tais verbas, sem prejuízo dos valores correspondentes à remuneração.*

*Tendo em vista a continuação da transcrição a edição, superveniente ao julgamento do presente WRIT injuncional, da*

*Medida Provisória nº 1.136, de 26 de setembro de 1995, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa e dá outras providências, verifica-se a perda do objeto desta impetração, a partir da possibilidade de os trabalhadores, que se achem nas condições previstas na norma constitucional invocada, terem garantida a participação nos lucros e nos resultados da empresa. (grifei)*

*14. O Pretório Excelso confirmou, com a decisão acima, a necessidade de regulamentação da norma constitucional (art. 7º, inc. XI), ficando o pagamento da participação nos lucros e sua desvinculação da remuneração, sujeitas as regras e critérios estabelecidos pela Medida Provisória.*

*15. No caso concreto, as parcelas referem-se a períodos anteriores a regulamentação do dispositivo constitucional, em que o Banco do Brasil, sem a devida autorização legal, efetuou o pagamento de parcelas a título de participação nos lucros.*

*16. Nessa hipótese, não há que se falar em desvinculação da remuneração, pois, a norma do inc. XI, do art. 7º da Constituição da República não era aplicável, na época, consoante ficou anteriormente dito. (Grifamos)*

As normas constitucionais de eficácia limitada, como já visto, são as que dependem de outras providências normativas para que possam surtir os efeitos essenciais pretendidos pelo legislador constituinte.

Conforme disposição expressa no art. 28, § 9º, alínea j, da Lei nº 8.212/91, nota-se que a exclusão da parcela de participação nos lucros na composição do salário-de-contribuição está condicionada à estrita observância da lei reguladora do dispositivo constitucional. Essa regulamentação somente ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, reeditada sucessivas vezes e convertida na Lei nº 10.101/2000, que veio regular o assunto em tela, nos seguintes termos:

*“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:*

*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 (...)*

*§ 3º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.*

*(...)*

*Art. 4º Caso a negociação visando à participação nos lucros ou resultados da empresa resulte em impasse, as partes poderão utilizar-se dos seguintes mecanismos de solução do litígio:*

*I – Mediação;*

*II – Arbitragem de ofertas finais.*

*§ 1º Considera-se arbitragem de ofertas finais aquela que o árbitro deve restringir-se a optar pela proposta apresentada, em caráter definitivo, por uma das partes.*

*§ 2º O mediador ou o árbitro será escolhido de comum acordo entre as partes.*

*§ 3º Firmado o compromisso arbitral, não será admitida a desistência unilateral de qualquer das partes.*

*§ 4º O laudo arbitral terá força normativa independentemente de homologação judicial.”*

No presente caso, as parcelas pagas à título de PLR foram objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, por meio de acordo coletivo.

Todavia, entendeu a autoridade lançadora que os referidos valores foram pagos em desacordo com a lei, na medida em que não haveria, no acordo firmado entre as partes, regras claras e objetivas.

A Lei nº 10.101/2000 é imperativa ao determinar a necessária existência prévia de convenção ou acordo coletivo, nos quais deveriam 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.

As regras claras e objetivas quanto ao direito substantivo referem-se à possibilidade de os trabalhadores conhecerem previamente, no corpo do próprio instrumento de negociação, quanto irão receber a depender do lucro auferido pelo empregador se os objetivos forem cumpridos.

Já as regras adjetivas referem-se não somente à previsão de recursos e discussão pelos empregados quanto às dúvidas ou divergências relativas ao cumprimento do acordo, mas também como serão demonstrados os mecanismos de aferição do que foi acordado e a periodicidade do pagamento.

Desse modo, uma vez não cumpridos os requisitos previstos na lei específica, há que se considerar a parcela paga em desacordo com o ordenamento jurídico como parcela integrante do salário de contribuição, não podendo se enquadrar na hipótese de isenção prevista no ordenamento jurídico vigente.

Com efeito, no presente caso, as regras para o pagamento da Participação nos Lucros e Resultados encontram-se previstas nos acordos coletivos firmados entre as partes nos seguintes termos:

*“3- PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS*

*3.1 — As empresas concederão a título de participação nos lucros ou resultados, pagando até o dia 20 de julho de cada ano, uma quota única correspondente a:*

*20% (vinte por cento) do salário nominal do ano anterior.*

*Limitado ao valor máximo de 20% do piso salarial do motorista.*

*3.2 — Conforme previsto na Constituição e na Lei nº 10.101 de 19/12/2000 e em todas as suas reedições posteriores, o pagamento previsto nesta cláusula não constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista ou previdenciário não se aplicando o princípio da habitualidade.*

*3.3 — A quantia a ser paga deverá ser compensada caso a empresa empregadora decida firmar outro acordo sobre a participação nos lucros ou resultados*

*3.4 — O pagamento da quota se sujeitará aos critérios estabelecidos a seguir:*

*I — Terá direito à quota integral da PLR nas condições estabelecidas na cláusula 3.1 da presente Convenção Coletiva de Trabalho, os empregados admitidos a partir da data de 01/01/2003 levando em consideração a proporcionalidade do tempo efetivamente trabalhado e da admissão.*

*II — Os valores pagos pelas empresas, em cumprimento do disposto na presente cláusula, serão compensados, caso as empresas sejam obrigadas ao pagamento de qualquer parcela a título de participação nos lucros ou resultados, em decorrência da legislação ou Medida Provisória superveniente ou por decisão da Justiça.*

*III — Ficam desobrigados do cumprimento do disposto na presente cláusula as empresas que já possuem outros tipos de programas de participação nos lucros ou resultados e as que concederam no mesmo período abono, gratificação ou qualquer outro prêmio em valor igual ou superior ao disposto nesta cláusula com a mesma finalidade.*

*IV — Conforme previsto na Constituição Federal e na Lei nº 10.101 de 19/12/2000 e em todas as reedições posteriores, o pagamento previsto nesta cláusula no constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista ou previdenciário não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.”*

Partindo-se do que dispõe a legislação de regência, é possível verificar que constam dos acordos firmados pelas partes regras claras acerca dos mecanismos de aferição do que foi acordado, bem como da periodicidade do pagamento.

A disposição contida na Lei nº 10.101/2000 acerca de previsão dos índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa e de programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente é meramente exemplificativa, podendo as partes envolvidas elegerem os critérios que entenderem necessários.

Nestes termos, ao contrário do entendimento manifestado pela autoridade lançadora e corroborado pela decisão de primeira instância, a ausência desses elementos não tem o condão de desnaturar a parcela paga à título de PLR.

A natureza da parcela paga é ainda reforçada pela previsão contida no acordo coletivo, de que os referidos valores poderão ser deduzidos dos programas próprios de PLR criados pelas empresas.

Não se pode perder de vista que a Lei nº 10.101/2000 foi editada com o único objetivo de assegurar ao trabalhador o direito à participação nos lucros e resultados na empresa, sem qualquer prejuízo que lhe possa ser causado pela imposição unilateral de regras que não lhe sejam favoráveis. Não havendo nos autos comprovação de efetivo prejuízo que tenha sido causado ao trabalhador pelo programa de PLR, tal como acordado pelas partes, não pode a Fiscalização desconsiderar a natureza do pagamento feito, para exigir da empresa o recolhimento das contribuições previdenciárias.

Há que se levar em conta o objetivo maior da criação do referido instituto, cuja natureza não remuneratória encontra-se prevista pelo próprio Texto Constitucional. É inquestionável que a sua configuração como direito social do trabalhador visa à melhoria da sua condição social e a desvinculação da remuneração pode ser compreendida como um incentivo para que os empregadores possam dividir com os seus empregados os lucros auferidos em suas atividades.

Esse entendimento, inclusive, já foi manifestado pelo então Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, como se verifica pela decisão abaixo colacionada:

*“30. Da leitura dos dispositivos acima transcritos, fica evidente que os instrumentos de implementação do programa de participação nos lucros e resultados devem conter necessariamente: a) mecanismos de aferição das informações*

*pertinentes ao acordado; b) periodicidade da distribuição; c) período de vigência; e d) prazos para revisão do acordo.*

*31. Frise-se que, para a fixação desses requisitos, outros critérios poderão ser adotados, exemplificando a norma dois deles: índices de produtividade, qualidade ou lucratividade e programa de metas, resultados e prazos.*

*32. Como também se constata da norma acima, a regulamentação é no sentido de proteger o trabalhador para que os valores obtidos a título de participação não se confunda com remuneração.” (Acórdão 205-01.228, Segundo Conselho de Contribuintes, Quinta Câmara, Data do julgamento: 08/10/2008)*

Não há dúvidas, portanto, de que os pagamentos efetuados não possuem natureza remuneratória, devendo ser afastada a incidência das contribuições previdenciárias tal como lançada pela autoridade fiscal.

### **CONCLUSÃO**

Ante o exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário apresentado pela empresa, para reconhecer a improcedência do lançamento consubstanciado nos presentes autos.

(assinado digitalmente)

Carolina Siqueira Monteiro de Andrade - Relatora