



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12448.733104/2012-76
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-009.181 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de setembro de 2022
Recorrente EDITORA FORENSE LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2003

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS - PLR. AUTO APLICABILIDADE DA NORMA CONSTITUCIONAL. IMPOSSIBILIDADE.

O pagamento da PLR, para que não sofra a incidência de contribuições sociais, deve ser efetuado em consonância com a legislação infraconstitucional que regulou o inciso XI do art. 7º da Constituição Federal, o qual não possui eficácia plena.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS - PLR. INEXISTÊNCIAS DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS QUE TRATEM DO DIREITO AO PAGAMENTO. DESATENDIMENTO À NORMA DE REGÊNCIA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

A previsão de regras claras e objetivas nos instrumentos de negociação efetuado entre empresa e trabalhadores, que permitam aos empregados aferirem o cumprimento das exigências para percepção da participação nos lucros e resultados - PLR, é exigida pela Lei n.º 10.101/2000, sendo que sua ausência leva à incidência de contribuições sociais sobre as verbas pagas a esse título.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS - PLR. PAGAMENTO VINCULADO À ASSIDUIDADE.

O pagamento da PLR vinculado exclusivamente à assiduidade é insuficiente para preencher os requisitos contidos na legislação de regência.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (PLR). NOMENCLATURA. IRRELEVÂNCIA.

Somente o nome da verba não caracteriza a remuneração decorrente do trabalho, é necessário observar a sua natureza.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos - Presidente.

(assinado digitalmente)

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira - Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira (Relatora), Mário Hermes Soares Campos (Presidente), Martin da Silva Gesto, Samis Antônio de Queiroz, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Sônia de Queiroz Accioly e Ricardo Chiavegatto de Lima (suplente convocado para substituir o conselheiro Christiano Rocha Pinheiro).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por EDITORA FORENSE LTDA. contra acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro – DRJ/RJ1 – que *rejeitou* a impugnação apresentada para manter a exigência consubstanciada nos seguintes autos de infração, ambos referentes às competências 01/2009 a 12/2009:

AI 51.016.180-4: contribuições sociais devidas às Seguridade Social, correspondentes à parte da empresa e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre remunerações pagas a segurados empregados;

AI 51.016.181-2: contribuições devidas ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação – FNDE -, ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária – INCRA -, ao Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial – SENAI -, ao Serviço Social da Indústria – SESI - e ao Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE, incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados que prestaram serviços à autuada. – *vide* relatório fiscal às f. 18.

O lançamento se deu em razão da instituição de PLR em desacordo à Lei nº 10.101/2000. De acordo com as autoridades fazendárias, **(i)** as regras estabelecidas em Convenção Coletiva de Trabalho não são claras e objetivas, não considerando a índices de produtividade, qualidade ou lucratividade, mas tão somente a assiduidade dos empregados; **(ii)** o programa de metas não foi pactuado previamente, considerando que os instrumentos de negociação foram celebrados em data posterior ao período de apuração; **(iii)** o programa prevê o pagamento valores fixos e predeterminados ao beneficiário e; **(iv)** não foram cumpridas as regras estabelecidas no instrumento de negociação, uma vez que foram pagos a título de PLR valores acima do negociado – *vide* f. 19/25.

Em sua peça impugnatória argumenta que “não poderia o legislador impor condições para que a PLR seja desvinculada da remuneração, já que a própria CF/88 prevê essa desvinculação de forma irrestrita.” De toda sorte, pontua que “a Lei n.º 10.101/00 determina apenas que as regras relativas à PLR devem ser claras e objetivas, de forma a se evitar qualquer tipo de dúvida quanto ao que fora acordado, e que elas sejam previamente discutidas entre as partes.” – *vide* impugnação ao AI n.º 51.016.180-4 (patronal) às f. 143/165 e ao AI n.º 51.016.181-2 (terceiros) às f. 216/237. *Subsidiariamente*, afirma que teria sido a PLR tratada como abono assiduidade pela fiscalização, verba esta que teria natureza indenizatória, segundo a remansosa jurisprudência pátria.

Ao apreciar os motivos de irrisignação, prolatou a DRJ acórdão que restou assim ementado:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS
PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

Participação nos Lucros e Resultados. Incidência.

Integra o salário de contribuição do segurado o pagamento de participação nos lucros ou resultados da empresa em desacordo com a legislação. (f. 129)

Intimada, a recorrente apresentou, em 13/05/2010, recurso voluntário (f. 333/354), replicando as teses arguidas em sede de impugnação para a defesa da higidez de sua PLR.

Acuso o recebimento de memoriais gentilmente ofertados pela parte recorrente, os quais mereceram minha atenciosa leitura.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Relatora.

O recurso é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, dele conheço.

Registro, para delimitação da controvérsia, que diferentemente do que consta no item III das razões recursais – no sentido de que teria o relatório fiscal “estabele[cido] que a natureza jurídica dos valores pago é de abono assiduidade” (f. 352) – dito apenas que “critérios adotados não se coadunam com o instituto da PLR (...), [d]esta forma, não se assemelham nem a um prêmio de produtividade e sim simplesmente a um abono pago pela empresa.” (f. 22)

I – PRELIMINAR: DA IMPOSSIBILIDADE DE RESTRIÇÃO DO DIREITO CONSTITUCIONALMENTE SALVAGUARDADO

Embora não tenha rotulado a tese de natureza preliminar, parece-me estar à ela subsumida.

Alega a recorrente, em síntese, a impossibilidade de incidência de contribuições previdenciárias sobre a parcela paga a título de PLR, uma vez que a expressão contida no inc. XI do art. 7º, XI da CRFB/88 – “conforme definido em lei” –, se aplicaria apenas à parte final desse dispositivo – ou seja, à hipótese de participação na gestão da empresa, e não à parte inicial, que trata de PLR – *vide* f. 148.

O inciso XI, do artigo 7º, da CRRB/88 determinou a desvinculação da participação nos lucros ou resultados da remuneração. Contudo, conforme observado no acórdão recorrido, trata-se de norma de eficácia limitada, de modo que depende de lei ordinária para ter eficácia plena. A norma é clara ao dispor ser direito das trabalhadoras e dos trabalhadores a “participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, **conforme definido em lei.**” Não acolho, por essa razão, a tese suscitada.

II – DO MÉRITO: DA NECESSIDADE DE AFASTAMENTO DA AUTUAÇÃO

Sustenta que a Lei n.º 10.101/00 não impediu a possibilidade de que o pagamento de PLR fosse fixo, uma vez que o §1º, do seu art. 2º da referida dispôs que poderiam ser considerados, **entre outros critérios**, índices de produtividade, qualidade, lucratividade e programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente. Ao seu sentir, as únicas determinações da Lei n.º 10.101/00 são que as regras relativas à PLR sejam claras e objetivas e que sejam previamente discutidas entre as partes.

Diz que “não há nada em tal dispositivo que vede seja a assiduidade do empregado adotada para pagamento de PLR. Tampouco existe qualquer proibição da fixação da PLR em valores fixos ou mínimos para cada empregado.” (f. 338)

A regulamentação da norma constitucional, conforme já bem explicado pelo acórdão recorrido, foi trazida por meio do artigo 28, parágrafo 9º, alínea “j” da Lei n.º 8.212/1991, segundo o qual a participação nos lucros ou resultados só não terá natureza jurídica salarial, se for paga em conformidade com o disposto na Medida Provisória 794/1994, e as que se lhe seguiram reeditando a matéria, finalmente convertidas na Lei n.º 10.101, de 19/12/2000.

A Lei n.º 10.101/00, ao dispor sobre as diretrizes do programa de participação dos lucros e resultados, estabeleceu em seu art. 2º, os requisitos a serem cumpridos:

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. (sublinhas deste voto)

Para o desate da querela, portanto, mister analisar os termos do instrumento decorrente de negociação para aferir se de acordo (ou não) com a legislação de regência. Consta à f. 123-ss os termos para a percepção da verba:

As partes acordaram o que segue quanto à participação dos empregados nos lucros e/ou resultados das empresas (PLR), nos termos do art. 7, XI, primeira parte, e do art. 8, VI, da Constituição federal, bem como da Lei 10.101, de 19/12/00, que dispõem sobre a PLR.

Parágrafo 1º. **O recebimento da PLR é vinculado às faltas injustificadas de cada empregado durante o período de apuração (01/09/2008 a 31/08/2009)**, nos seguintes termos:

Não serão consideradas faltas injustificadas as hipóteses elencadas pelo art. 473, da CLT, as expressamente previstas nesta Convenção e aquelas que forem abonadas pela política de faltas do empregador.

O empregado que não tiver nenhuma falta injustificada durante o período de apuração terá direito ao recebimento equivalente a 100% (cem por cento) do valor da PLR.

O empregado que tiver de uma a três faltas injustificadas durante o período de apuração terá direito ao recebimento equivalente a 80% (oitenta por cento) do valor da PLR.

O empregado que tiver de quatro a seis faltas injustificadas durante o período de apuração terá direito ao recebimento equivalente a 60% (sessenta por cento) do valor da PLR.

O empregado que tiver sete ou mais faltas injustificadas durante o período de apuração não será direito ao recebimento da PLR.

Parágrafo 2º. Não será devida pelas empresas que já a tenham implantado, estejam implantando ou venham a implantar a PLR, nos termos da Lei 10.101, de 19/12/00, até 19/02/09, ficando convalidadas, portanto, estas implantações a nível de empresas; não sendo devida, também, pelas empresas que já concederam ou venham a conceder, até a mesma data (19/02/09), qualquer reajustamento, correção, adiantamento,

antecipação, aumento, abono ou gratificação, espontâneos ou compulsórios, iguais ou superiores ao valor desta PLR, sendo que, quando inferiores a tal valor, deverão ser complementados até atingir o mesmo valor, substituindo, assim, esta participação e isentando do pagamento desta PLR as empresas que efetuarem a aludida complementação:

Parágrafo 3º. **O valor equivalente a 100% (cem por cento) da PLR corresponderá à quantia de R\$860,80, por empregado, a ser paga em 02 parcelas iguais de R\$430,40 cada uma; vencendo a primeira parcela em 28/02/09 e a segunda em 31/08/09 ou, alternativamente, a critério das empresas, numa única parcela, até 31/05/09; Parágrafo 4.: deverá ser paga aos empregados com contrato em vigor em 01/07/08, admitidos antes de 01/01/08.** (sublinhas deste voto)

O regramento é silente sobre quais as metas deveriam ser atingidas para a percepção da verba, tampouco fixados critérios ou índice de produtividade, resultados e prazos, o que é suficiente para qualificar a parcela distribuída como de natureza remuneratória e sujeita à incidência de contribuições sociais previdenciárias. Inexiste qualquer vínculo do valor pago com o atingimento de metas ou índices de produtividade, próprios do instituto, o que o descaracteriza. Confira posicionamento idêntico deste eg. Conselho em caso assaz similar:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Exercício: 2004, 2005
PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E FUNCIONÁRIOS.
PORCENTAGEM
FIXA DESVINCULADA A LUCRO OU RESULTADO.
CRITÉRIOS.

Para fins de não incidência sobre as verbas pagas aos empregados a título de PLR, é necessário que os critérios sejam vinculados a resultado e lucro, com metas bem definidas.

(...)

No caso em questão, efetivamente, **a pactuação de porcentagens fixas (20%) sobre o próprio salário do funcionário e limitadas a valores fixos pagos a outros funcionários (motoristas), desnatura a finalidade da legislação, que vincula tais pagamentos aos resultados e lucros da empresa** (CARF. Acórdão 2803-003.935, sessão de 04.12.2014, sublinhas deste voto)

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.
PAGAMENTO EM VALORES FIXOS. ASSINATURA DO
ACORDO APÓS O PERÍODO DE AFERIÇÃO DOS
RESULTADOS. AUSÊNCIA DE NEGOCIAÇÃO ENTRE
EMPRESA E SEUS EMPREGADOS COM PARTICIPAÇÃO DO
SINDICATO. NÃO ATENDIMENTO DA LEI Nº
10.101, DE 2000. TRIBUTAÇÃO.

O valor pago ao segurado empregado a título de participação nos lucros ou resultados em desacordo com a Lei nº 10.101, de 2000, integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

O pagamento em valores fixos desvinculados de qualquer meta ou resultado previamente pactuado configura parcela com nítida natureza salarial submetida à incidência das contribuições previdenciárias (CARF. Acórdão n.º 2401-004.508, sublinhas deste voto)

A utilização da assiduidade como critério para pagamento da PLR igualmente inadmitida pela remansosa jurisprudência do Conselho. Confira-se:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS
PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.
ASSIDUIDADE.

AUSÊNCIA DE METAS OU RESULTADOS.
DESCONFORMIDADE COM A LEI REGENTE.
INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES
PREVIDENCIÁRIAS.

A simples utilização do critério da assiduidade para fins de cumprimento de metas ou resultados, por si só, não atende ao disposto em lei.

Os valores auferidos por segurados obrigatórios do RGPS a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, quando pagos ou creditados em desconformidade com a lei específica, integram o conceito jurídico de Salário de Contribuição para todos os fins previstos na Lei de Custeio da Seguridade Social (CARF. Acórdão n.º 9202-007.413, Câmara Superior/2ª Turma, sessão de 11/12/2018).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS
PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/01/2007

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.
PAGAMENTO EM PARCELA FIXA E COM BASE NA
ASSIDUIDADE. AUSÊNCIA DE REGRAS CLARAS E
OBJETIVAS. INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES
SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS.

A parte da PLR paga em valor fixo, bem como a parte variável paga de acordo com a frequência do empregado, peremptoriamente, não atendem às disposições contidas na Lei n.º 10.101/2001, pois não atingem a finalidade da norma que é servir como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade (CARF. Acórdão n.º 9202-007.475, Câmara Superior/2ª Turma, sessão de 29/01/2019).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS
PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2002 a 31/12/2006

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS
PAGAS A

EMPREGADOS. PAGAMENTO COM BASE NA
ASSIDUIDADE.

INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Os pagamentos efetuados a título de participação nos lucros ou resultados, quando correlacionados com a assiduidade dos trabalhadores, estão sujeitos à incidência de contribuição previdenciária, por não se verificar critério/condição diferenciado voltado à integração capital/trabalho e ao incentivo à produtividade, como requer a legislação de regência (CARF. Acórdão nº 2202-008.477, 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, sessão de 10/08/2021).

Não é excessivo frisar ainda que o simples fato de serem as parcelas denominadas PLR o faz caracterizá-las enquanto tais. É dizer, “[s]omente o nome da verba não caracteriza a remuneração decorrente do trabalho, é necessário observar a natureza da verba paga.” (CARF. Acórdão nº 2402005.116, sessão de 09.03.2016, sublinhas deste voto).

Por derradeiro, esclareço que expressão “entre outros” prevista no §1º, do art. 2º da Lei 10.101/00, embora permita a utilização de diversos critérios e condições pelas partes, não autoriza a desvirtuação do instituto ao substituir ou complementar a remuneração devida ao empregado. Nesse sentido, já manifestou esta eg. Turma em composição ligeiramente distinta da que ora se apresenta:

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.
NOTAS CARACTERIZADORAS.

Os instrumentos de negociação devem adotar regras claras e objetivas, de forma a afastar quaisquer dúvidas ou incertezas, que possam vir a frustrar o direito do trabalhador quanto a sua participação na distribuição dos lucros.

A expressão “entre outros”, contida na Lei nº 10.101/00, denota que os critérios e condições para a distribuição da participação de lucros e resultados não se encontram exaustivamente previstos, razão pela qual outros podem ser fixados, desde que fixados de forma clara e objetiva, sem que substituam ou complementem a remuneração devida a qualquer empregado. (CARF. Acórdão nº 2202-005.718, sessão de 06.11.2019)

Mantenho a autuação, pois.

III – DO DISPOSITIVO

Ante o exposto, **nego provimento ao recurso.**

(documento assinado digitalmente)

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira