



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

<b>Processo nº</b>	14120.000217/2008-23
<b>Recurso nº</b>	Especial do Procurador
<b>Acórdão nº</b>	<b>9202-007.414 – 2ª Turma</b>
<b>Sessão de</b>	11 de dezembro de 2018
<b>Matéria</b>	CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
<b>Recorrente</b>	FAZENDA NACIONAL
<b>Interessado</b>	VIAÇÃO CAMPO GRANDE LTDA

**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 Custo da Seguridade Social.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva e Ana Paula Fernandes, que lhe negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício.

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes,

Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional contra o Acórdão n.º 2401-003.802 proferido pela 1<sup>a</sup> Turma Ordinária da 4<sup>a</sup> Câmara da 2<sup>a</sup> Seção de Julgamento do CARF, em 4 de dezembro de 2014, no qual restou consignada a seguinte ementa, fls. 416:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

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

*PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA PLR. IMUNIDADE. OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. ASSIDUIDADE/ABSENTEÍSMO. META. VALIDADE/POSSIBILIDADE. IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO.*

*A Participação nos Lucros e Resultados PLR concedida pela empresa aos seus funcionários, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por força do disposto no artigo 7º, inciso XI, da CF, sobretudo por não se revestir da natureza salarial, estando ausentes os requisitos da habitualidade e contraprestação pelo trabalho.*

*Somente nas hipóteses em que o pagamento da verba intitulada de PLR não observar os requisitos legais insculpidos na legislação específica, notadamente artigo 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91, bem como MP nº 794/1994 e reedições, c/c Lei nº 10.101/2000, é que incidirão contribuições previdenciárias sobre tais importâncias, em face de sua descaracterização como Participação nos Lucros e Resultados.*

*O legislador ordinário, ao contemplar os pressupostos da PLR, optou por prestigiar os acordos feitos entre as partes, ou melhor, a negociação coletiva levada a efeito pelos Sindicatos em conjunto com as respectivas empresas ou mesmo comissões de empregados, não cabendo, via de regra, à autoridade fazendária ou julgadora adentrar a essência do acordo, mas, sim, verificar se, de fato, existem metas, mecanismos de aferição, regras claras e objetivas, etc, bem como se foram cumpridos pela contribuinte por ocasião do pagamento da verba sob análise.*

*In casu, afastar a possibilidade de a empresa estabelecer como parâmetro/condição ao pagamento da PLR a assiduidade/absenteísmo, aferido mensalmente, mas pago em duas parcelas, é de cunho subjetivo do aplicador/intérprete da lei, extrapolando os limites das normas específicas em total afronta à própria essência do benefício, o qual, na condição de verdadeira imunidade, deve ser interpretado de maneira ampla e não restritiva.*

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. EXISTÊNCIA DE CONVENÇÃO COLETIVA PREVENDO REGRAS PARA PAGAMENTO DA VERBA. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.**

*Constatando-se que a empresa concedeu Participação nos Lucros e Resultados com base em Convenção Coletiva com a explicitação de regras claras e objetivas e mecanismos de aferição, ainda que apurada mensalmente a partir de valor fixo ajustável de acordo com o número de faltas do trabalhador, não há se falar em afronta a legislação de regência e, por conseguinte, na incidência de contribuições previdenciárias.*

*Recurso Voluntário Provido.*

Interposto o Recurso Especial pela Procuradoria da Fazenda Nacional, fls. 435 a 443, houve sua admissão, por meio do Despacho de fls. 464 a 467, para rediscutir a decisão recorrida no tocante à assiduidade - parâmetro aceitável para aferição do direito ao pagamento da PLR (Contribuições Previdenciárias - Salário indireto - Participação nos Lucros e Resultados (PLR) para empregados).

Em seu recurso, aduz a Fazenda, em síntese, que:

- a) *o ponto nuclear posto em debate atine à possibilidade de a verba denominada pelo contribuinte como “participação nos lucros” integrar ou não o salário de contribuição para fins de cobrança de exações destinadas à Seguridade Social;*
- b) *a verba intitulada de “Participação nos Lucros ou Resultados” foi paga pela contribuinte em desacordo com os dispositivos legais, conforme devidamente enfatizado no conjunto fático-probatório do Relatório Fiscal, uma vez que o Acordo Coletivo de Trabalho não estabelece qualquer programa de resultados a serem cumpridos pelos beneficiários (empregados);*
- c) *não é a mera instituição de um plano de pagamento, ou mesmo previsão em Convenção Coletiva de Trabalho referente ao pagamento de verbas a títulos de participação nos lucros que irá lhe retirar o seu caráter remuneratório;*
- d) *os índices de ausências dos trabalhadores (absenteísmo), por si só, e desacompanhado de elementos subjacente à meta ou resultado que se pretende comprovar, não atendem aos*

*parâmetros do programa de metas delineados no art. 2º da Lei 10.101/2000;*

*e) por não estarem de acordo com o que determina a legislação pertinente, tais valores integram o salário de contribuição, nos termos do artigo 28, inciso I, da Lei 8.212/1991, não estando enquadrados na excludente do § 9º, alínea “j”, deste mesmo artigo, bem como do artigo 214, § 9º, “X” e § 10 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/1999.*

Intimado, o Contribuinte apresentou Contrarrazões, fls. 522 e seguintes, requerendo a manutenção da decisão recorrida, com as seguintes considerações:

- a) resta claro que a assiduidade é uma meta da mais alta importância na atividade empresarial desenvolvida pela recorrida;*
- b) a Recorrida não efetuou qualquer pagamento em desacordo com a Lei 10.101/2000;*
- c) é perfeitamente possível que as Convenções coletivas de trabalho ou acordos coletivos possam considerar a assiduidade dos trabalhadores como um fator influente nos lucros ou resultados de uma empresa e aceitá-la como meta a ser alcançada, podendo, portanto, e sem qualquer ofensa à lei, inserir cláusula que considere a assiduidade dos trabalhadores como um fator que causa reflexos na apuração de resultados ou lucros;*
- d) o acórdão trazido pela Recorrente não traduz a melhor interpretação da Constituição Federal e da legislação reguladora da distribuição de lucros ou resultados, consubstanciada na Lei 10.101/2000 e na Lei 8.212/1991, não merecendo acatamento para reformar a decisão recorrida.*

É o relatório.

## Voto

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora

Conheço do recurso, pois se encontra tempestivo e presentes os requisitos de admissibilidade.

Trata-se de **crédito tributário de contribuição social** como definido na alínea "a", parágrafo único, do artigo 11 da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, **devida pela empresa (quota patronal)** incidente sobre a remuneração paga ou creditada a empregados.

O fato gerador das contribuições apuradas neste levantamento ocorreu pelo pagamento ou o crédito de remuneração mensal aos empregados através da verba PLP MENSAL, no período de 01/2004 a 12/2004. Esta verba não foi considerada na base de cálculo das contribuições recolhidas.

Conforme narrado, a matéria objeto do Recurso Especial, a qual foi admitida para rediscussão refere-se à assiduidade como parâmetro aceitável para aferição do direito ao pagamento da Participação nos lucros ou resultados.

O acórdão recorrido consignou entendimento no sentido da possibilidade de utilização da assiduidade como meta, em atendimento à Lei 10.101/2000, como se extrai dos trechos abaixo transcritos:

*Ora, tratando-se de empresas de ônibus, com mais razão a assiduidade dos funcionários, especialmente motoristas, é determinante ao alcance de lucros ou resultados pretendidos. Havendo faltas de funcionários desse ofício, como exemplo, diminuirão os veículos em trânsito, exigindo o cumprimento de horas extras de outros motoristas ou deslocamentos para cumprir o serviço.*

*Em outra via, o fato de a apuração do valor a ser pago ser mensal, igualmente, não afronta à legislação de regência. Trata-se de simples mecanismo de aferição da importância a ser paga, verificada a cada mês, mas apurada ao final do ano para o pagamento em duas parcelas no ano subsequente. Ou seja, não há se falar em pagamento mensal, mas, sim, de apuração mensal, com percentual predeterminado, estabelecendo o critério da assiduidade para fins de se chegar ao valor a ser destinado a cada funcionário.*

*Como se observa, é um critério claro e objetivo e de fácil entendimento por parte dos funcionários, indo, portanto, ao encontro com os pressupostos exigidos nos dispositivos legais que regulamentam a matéria.*

*Partindo dessas premissas, é de se restabelecer a ordem legal no sentido de considerar o Plano de Participação nos Lucros de Resultados da empresa em conformidade com a legislação de regência, decretando, portanto, a improcedência do feito.*

Não obstante os fundamentos expostos, o meu entendimento converge com o disposto no voto vencido constante do Acórdão de Segunda Instância, pois, com a análise dos termos da Convenção Coletiva, não se vislumbra a estipulação de meta ou resultado, mas sim a possibilidade de se reduzir o valor do benefício em razão do absenteísmo dos funcionários, conforme fundamentos abaixo colacionados:

*Façamos um rápido passeio pela fundamentação legal na qual se embasou a auditoria para considerar a incidência previdenciária sobre a verba sob comento.*

*A participação dos empregados no lucro das empresas tem sede constitucional no Capítulo que trata dos Direitos Sociais. Eis o que preleciona a Carta Máxima:*

***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;*

(...)

Atendendo a essa previsão, veio ao mundo legal a Medida Provisória n.º 794/2004, sucessivamente reeditada até a conversão na Lei n. 10.101/2000. O seu art. 1.º dispõe:

*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 diploma veio normatizar diversos aspectos atinentes à participação dos trabalhadores no resultado do empregador, tais como: forma de negociação, impossibilidade de

substituição da remuneração por esse benefício, periodicidade, isenção tributária, etc.

Nesse sentido, ao entender que o pagamento dessa verba é irrestrito, não se subordinando a qualquer regramento infraconstitucional que venha a lhe impor determinados condicionamentos, a recorrente está indiretamente a afirmar que esses dispositivos da Lei n. 10.101/2000 são inconstitucionais.

A Lei n. 8.212/1991, na que a alínea “j” do § 9.º do art. 28, que regula a isenção previdenciária sobre a participação nos lucros, prevê que não haverá a incidência de contribuições previdenciárias sobre a citada verba, mas condiciona o benefício fiscal ao pagamento da parcela dos resultados em conformidade com a lei específica, no caso a Lei n. 10.101/2000. Eis o dispositivo:

*Art. 28. (...)*

*§ 9 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;*

(...)

Da mesma forma, com a defesa da tese de que nunca haveria incidência previdenciária sobre a PLR, inevitavelmente, estaria diante da declaração de inconstitucionalidade da Lei de Custeio da Previdência Social. (...).

*Assiduidade como condição para pagamento da PLR*

A outra questão abordada no recurso refere-se a utilização da assiduidade dos empregados como condição para que façam jus a participação nos resultados. Iniciemos pela transcrição dos dispositivos da Convenção Coletiva de Trabalho que deu ensejo ao pagamento da verba sob discussão:

"44.0 PLR (PRODUTIVIDADE) Fica assegurado aos empregados a percepção dos valores decorrentes a título de prêmio de produtividade de acordo com a Lei 10.101 de 19/12/2000 que disciplina a matéria, considerando os seguintes critérios:

I. A apuração e aquisição do direito será realizada mensalmente e corresponderá a 11% (onze por cento) por mês efetivamente trabalhado sobre o salário normativo do mês, desde que os empregados atenda o seguinte requisito: quem tiver uma primeira falta perderá somente 20% (vinte por cento) sobre o PLR. Na Segunda falta, perderá mais 30% (trinta por cento), e numa terceira falta perderá 100 (cem por cento) do PLR. Ficou acertado também entre as partes laboral e patronal, que o funcionário que vier a faltar ao serviço por questão de nascimento de filhos e/ou falecimento de ascendente ou descendente justificado através certidões não terá perda do PLR do corrente mês.

II. O pagamento observará o valor calculado e acumulado mensalmente e ocorrerá conforme previsto no. art. 3.º, § 2.º, da Lei 10.101, de 19/12/2000, em folha suplementar nos meses de janeiro e julho de 2005, juntamente com a folha de pagamento do mês imediatamente anterior.

Parágrafo Único. O benefício da presente cláusula não se incorporará ao salário, não refletirá no cômputo da média das horas extras, prêmios, adicionais noturno, de insalubridade, periculosidade, além de outras vantagens e também não integrará base de cálculo para efeito previdenciário."

Conforme se observa não há qualquer resultado ou meta estipulada na CCT, o que esta dispõe é a possibilidade de se reduzir o valor do benefício em razão do absenteísmo dos funcionários. A recorrente, por sua vez, sustenta que essa condição está em perfeita consonância com a Lei n.º 10.101/2000, posto que as faltas dos empregados gera uma perda de produtividade, que impacta nos resultados do negócio.

De acordo com a Lei n.º 8.212/1991, transcrita acima, os valores pagos a título de PLR somente estarão excluídos do salário-de-contribuição caso sejam pagos em obediência à lei específica que no caso é a Lei n.º 10.101/2000. Esta exige que o instrumento de negociação entre patrão e empregados contenha regras claras e objetivas quanto à aferição do direito à percepção do benefício. Eis o que dispõe o § 1.º do art. 2.º:

§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.*

*Quando analisamos o texto da Convenção Coletiva acima, fica evidente o não atendimento da regra legal citada. Sabe-se que esta norma menciona critérios e condições que podem ser eleitos no instrumento de negociação, sendo a relação meramente exemplificativa, todavia, o pagamento da PLR deve estar atrelado a algum parâmetro.*

*No caso sob apreciação, verifica-se que a empresa fica obrigada a pagar a cada empregado o valor correspondente a 11% do seu salário nominal, desde que o empregado não conte com nenhuma falta ao trabalho, podendo este valor ser reduzido em razão do absenteísmo do trabalhador.*

*Na verdade estamos diante de um benefício que não decorre de qualquer meta da empresa, o qual, todavia, pode ser reduzido como punição ao empregado pela falta ao trabalho. De se concluir que, inexistindo na Convenção Coletiva metas corporativas ou individuais a serem alcançadas, o pagamento da verba em questão está em dissonância com a lei de regência, não se aplicando a isenção prevista na alínea "j" do § 9º do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991. (...).*

*Não devo acatar também a tese de que a verba poderia ser tratada como "abono assiduidade", a qual estaria fora do campo de tributação para a Seguridade Social.*

*Analisando o § 9º do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991, dispositivo que traz relação exaustiva dos casos de exclusão de parcelas do salário-de-contribuição, não se verifica qualquer menção ao abono relacionado à frequência ao trabalho. Assim, por falta de previsão legal não se admite que este tipo de abono deixe de sofrer a incidência de contribuições.*

*Quando a Lei (item 7 da alínea "e" do § 9º do art. 28) fala não incidência sobre o abono, faz a ressalva que devem ser excluídos do salário-de-contribuição **apenas os abonos expressamente desvinculados do salário, o que não é o caso, haja vista que na espécie o ganho representa o percentual de 11% do salário do empregado para cada mês trabalhado.** (...).*

*Considerando que a verba discutida **representa um ganho ao empregado**, já que tem nítida repercussão econômica, concedida com **características de habitualidade**, não se enquadra em nenhuma das hipóteses excludentes do art. 28, § 9º, da Lei n.º 8.212/1991, é correta a sua inclusão na base de cálculo das contribuições previdenciárias.*

Além dos argumentos expostos, entendo que a assiduidade, que diz respeito ao comparecimento contínuo do colaborador a seu trabalho, é dever elementar do empregado, podendo o seu descumprimento, inclusive, ocasionar justa causa para a rescisão do contrato de trabalho por desídia, conforme se observa do art. 482, alínea "e" da Consolidação das Leis do Trabalho.

Assim, a simples utilização do critério da assiduidade não se mostra suficiente para fins de cumprimento de metas ou resultados necessários ao recebimento da PLR desvinculada do salário, de acordo com a interpretação atribuída à Lei 10.101/2000.

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Especial e, no mérito, dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz.