



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

**Processo n°** 13888.005265/2008-73  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2301-005.795 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de janeiro de 2019  
**Matéria** Contribuições Sociais Previdenciárias  
**Recorrente** MAGAL - INDUSTRIA E COMERCIO LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2004

RELATÓRIO DE REPRESENTANTES LEGAIS. SÚMULA CARF 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 (Súmula CARF nº 88).

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2004

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA.

Devida contribuições sociais a cargo da empresa sobre o total das remunerações auferidas pelos segurados empregados que lhe prestarem serviços.

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.

Diante da inexistência de proibição pela Lei nº 10.101/00 do pagamento de PLR em valor fixo e da sua previsão no acordo coletivo aprovado previamente e com participação da empresa, dos empregados e do sindicato, não há incidência de contribuição previdenciária.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ABONO ÚNICO. PREVISTO EM CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO. NÃO INCIDÊNCIA. ATO DECLARATÓRIO PGFN Nº 16/2011.

Não incide contribuição previdenciária sobre a importância paga, devida ou creditada, aos segurados empregados a título de abono único, previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, desvinculado do salário e pago sem

habitualidade. Nos termos do Ato Declaratório PGFN nº 16/2011, c/c Parecer PGFN/CRJ nº 2.114/2011.

LANÇAMENTO. PREVIDENCIÁRIO. ALIMENTAÇÃO *IN NATURA*. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NÃO INCIDÊNCIA. APLICAÇÃO DE PARECER VINCULANTE.

Não incide contribuição previdenciária sobre os valores relativos ao fornecimento in natura de alimentação, independente de adesão da empresa ao Programa de Alimentação do Trabalhador. Aplicação do Parecer Vinculante PGFN/CRJ nº 2.117/2011.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES PRINCIPAL E ACESSÓRIA. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. SÚMULA CARF 119.

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (Súmula CARF nº 119).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares. No mérito, DAR PARCIAL PROVIMENTO para: 1) por unanimidade, excluir do lançamento os valores decorrentes de pagamento de cesta básica e abono previsto na convenção coletiva de trabalho e, quanto à multa, aplicar a Súmula Carf nº 119; 2) por maioria de votos, em excluir do lançamento os valores de pagamento de PLR a empregados, vencidos os conselheiros Antônio Sávio Nastureles (relator), Reginaldo Paixão Emos e João Maurício Vital, que negaram provimento e 3) por voto de qualidade, em negar provimento nas demais matérias, mantendo-se o lançamento quanto aos valores pagos a estagiários, aprendizes e os constantes do PLR-Gerencial, vencidos os conselheiros Alexandre Evaristo Pinto, Wesley Rocha, Marcelo Freitas de Souza Costa e Juliana Marteli Fais Feriato, que deram provimento. Designado para fazer o voto vencedor o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto.

*(Assinado digitalmente)*

João Maurício Vital - Presidente.

*(Assinado digitalmente)*

Antonio Sávio Nastureles - Relator.

*(Assinado digitalmente)*

Alexandre Evaristo Pinto - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Sávio Nastureles, Alexandre Evaristo Pinto, Reginaldo Paixão Emos, Wesley Rocha, Jorge Henrique Backes (suplente convocado), Marcelo Freitas de Souza Costa, Juliana Marteli Fais Feriato e João Maurício Vital (Presidente).

Julgamento realizado na sessão da manhã do dia 16/01/2019.

## Relatório

1. Trata-se de julgar recurso voluntário (e-fls 408/494) interposto em face do Acórdão nº 14-24.824 (e-fls 352/386), prolatado pela 6ª Turma da DRJ Ribeirão Preto, em sessão de julgamento realizada em 23 de junho de 2009.

2. Faz-se a transcrição do relatório contido na decisão recorrida:

(início da transcrição do relatório contido no Acórdão nº 14-24.824)

Trata-se de Auto de Infração de obrigação principal – AI/DEBCAD nº 37.181.166-0 que constitui contribuições devidas à Seguridade Social em face do contribuinte acima identificado, atinentes às parcelas da empresa, inclusive para o financiamento dos benefícios em razão da incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho.

São fatos geradores das contribuições constituídas as remunerações pagas ou creditadas pela empresa a título de: I) Abonos e Gratificações Salariais: pagamentos de abonos salariais advindos de cláusulas contidas em Acordos coletivos de trabalho e programa de gratificações por tempo de serviço que premia os funcionários com um percentual sobre o salário de acordo com o tempo de serviço prestado à empresa; II) Cesta básica: Distribuição de cestas básicas (*in natura*) aos segurados empregados fora do âmbito regulamentar do PAT, ou seja, a empresa distribuía cesta básica sem estar inscrita nesta modalidade de participação naquele programa; III- PLR: pagamento de verbas a título de participação nos lucros ou resultados em desacordo com a legislação de regência. As desconformidades relatadas dão conta de que: a) a empresa têm dois programas de PLR distintos, um para os trabalhadores sem cargos (fábrica), homologado pelo Sindicato da categoria, e outro, denominado Gerencial, que abrangem os cargos de liderança e sem a homologação sindical; b) o PLR-Fábrica é composto por uma parcela fixa, percebida independente de metas objetivas a serem alcançadas, e de uma parcela variável, vinculadas às metas adjetivas constantes dos planos internos de metas integrantes dos acordos coletivos; apenas a parcela fixa foi constituída como base de cálculo das contribuições previdenciárias, uma vez que não atrelada a qualquer melhoria ou ganho em produtividade; c) a empresa estendeu os pagamentos do PLR aos funcionários afastados e aprendizes do SENAI, os quais não podem estar vinculados ao cumprimento de metas; d) o PPR-Gerencial caracteriza-se como ‘política de RH’ da empresa, posto que não está homologado pelo Sindicato, segrega os participantes pelos cargos que ocupam, vinculando sua remuneração final ao peso de seus cargos, não somente às metas objetivas traçadas e não foram pactuados previamente.

Todos os levantamentos tiveram por base de cálculo valores extraídos da contabilidade da autuada em rubricas específicas, e importaram numa contribuição devida no montante de R\$ 905.351,62 (Novecentos e cinco mil, trezentos e cinquenta e um reais e sessenta e dois centavos), consolidado em 28/11/2008.

A empresa interessada apresentou impugnação tempestiva, alegando em síntese e preliminarmente que: i) não há fundamentação legal para sustentar a inclusão dos representantes legais da empresa no anexo REPLEG, razão pela qual este deve ser desentranhado; ii) ocorreu a decadência de parte dos débitos cobrados, de acordo com o disposto no artigo 150, § 4º do CTN.

No mérito, aduz que: iii) quanto aos abonos e gratificações salariais, ambos estão desvinculados do salário de contribuição por força do art. 28, § 9º aliena 'e', item 7 da lei nº 8.212/91; neste tópico alega também cerceamento de defesa, pela descrição do fato infringente constante do 'Relatório Fiscal' apontar como infração justamente o comando legal citado, que lhe permite excluir da base de cálculo os pagamentos efetuados a estes títulos; a título de argumentação, aduz que a impugnante pagou abonos a seus empregados em razão de cláusulas contidas em Acordos Coletivos de Trabalho que expressamente desvinculam tais pagamentos dos salários; sustenta que a previsão em lei exigida no RPS deve ser entendida em sentido amplo, que certamente comportariam os instrumentos de negociação coletiva do trabalho, sob pena de ferir o artigo 111 inciso II do CTN (cita trechos de Acórdãos do CRPS e do Conselho de Contribuintes); frisa tratar-se de ganhos eventuais, posto que não há habitualidade em seus pagamentos, feitos uma única vez, em uma única parcela; no tocante à gratificação pelo tempo de serviço prestado, também sustenta sua eventualidade, e que a sua natureza não é a de remuneração, mas de incentivo de permanência do funcionário nos quadros da empresa.

iv) No tocante às cestas básicas, são desvinculadas do salário por força do disposto na alínea 'c' do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, foram fornecidas *in natura* e com conhecimento e aprovação dos funcionários que autorizaram desconto de parte dos custos em seus holerites; sustenta que pouco importa o fato de a empresa estar ou não inscrita no PAT e menos ainda em que modalidade se inscreveu, pois em sendo fornecido *in natura* o auxílio alimentação perde a natureza salarial (cita jurisprudências).

v) No tocante ao Programa de Participação nos Resultados e Lucros, sustenta que sua desvinculação da remuneração é expressa na Constituição Federal de 1988, e referendada pela edição da Medida Provisória nº 794 de 1994 até sua conversão na Lei 10.101/2000; aduz que os critérios elencados por aquela Lei são diretrizes a serem seguidas, e por isso facultativos e não obrigatórios, e que seu princípio norteador é o da livre negociação entre empregadores e empregados; ainda, que os programas de PPRL da Defendente estão em perfeita harmonia com a legislação de regência, posto que, quanto ao PLR-Fábrica, não obstante uma parte do valor pago seja fixo, houve vinculação ao cumprimento de metas eleitas e segundo critérios definidos em relação à outra parte do pagamento; tais pagamentos decorrem de Acordos Coletivos firmados e se aplicam a todos os trabalhadores da Impugnante com vínculo empregatício e que há, na leitura dos Planos Internos de Metas cumulado com os Acordos firmados, a fixação dos direitos substantivos e das regras adjetivas, do cumprimento do acordado, da periodicidade da distribuição e da vigência; a pactuação de um valor fixo acompanhado de variáveis não pode descaracterizar tal pagamento como PPRL uma vez que acaba por estimular o empregado e por conseqüência, aumentar a produtividade, traduzindo-se em interpretação restritiva do diploma normativo instituidor (cita Acórdão do Conselho de Contribuintes e do CRPS). No que tange à extensão do PPRL aos aprendizes, diz que tais trabalhadores podem estar vinculados ao cumprimento de metas, uma vez que podem ter seu contrato rescindido por desempenho insuficiente ou inadaptação ao trabalho. Quanto ao PPRL-Gerencial, em sua parte variável, sustenta que este também está em perfeita harmonia com a legislação aplicável; que se encontram contemplados pela homologação sindical, posto que oriundos dos Acordos Coletivos extensivos a todos os trabalhadores com vínculo empregatício, e que já que previam o pagamento de um valor variável; que a homologação pelo Sindicato deve ser relativizada para os cargos de mais alto escalão, ocupados por profissionais

usualmente mais familiarizados com os assuntos de natureza salarial e negocial que a “massa” de trabalhadores; que a Lei 10.101/2000 não contém dispositivo que obriga a participação nos lucros proporcional a todos os empregados da empresa, não havendo vício em fórmula de cálculo que contemple outros critérios além dos listados na Lei; também entende desnecessária a pactuação prévia dos PPRL antes da apuração dos lucros ou resultados, mas sim pactuação prévia ao pagamento da participação nos lucros ou resultados (cita jurisprudências).

Posta nestes argumentos, requer o acolhimento de suas considerações para que produza os efeitos cabíveis.

(fim da transcrição do relatório contido no Acórdão nº 14-24.824)

2.1. Julgado parcialmente procedente o lançamento, para excluir dos levantamentos "DAB - DEB ABONOS E GRATIF SALARIAIS", "DCB - DEB CESTA BASICA FORA PAT" e "DPL - DEB PLR" as contribuições cobradas até a competência 11/2003, por decadentes ficando o débito retificado conforme o anexo Discriminativo Analítico do Débito Retificado – DAD-R (e-fls 332/342).

2.2. Segue-se a transcrição da ementa:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2004

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA.

Devida contribuições sociais a cargo da empresa sobre o total das remunerações auferidas pelos segurados empregados que lhe prestarem serviços.

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. ABONOS. GRATIFICAÇÕES.

As remunerações pagas e/ou creditadas a título de abono e/ou gratificação, não expressamente desvinculadas do salário através de lei, integram o salário de contribuição para fins previdenciários.

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. FORNECIMENTO DE CESTAS BÁSICAS.

Integram o salário de contribuição os valores relativos à alimentação fornecida em desacordo com a legislação do PAT - Programa de Alimentação do Trabalhador.

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.

Integram o salário de contribuição os valores relativos aos pagamentos a título de Participação nos Lucros ou Resultados, efetuados em desacordo com a lei de regência.

RELATÓRIO DE REPRESENTANTES LEGAIS. REPLEG.

Constitui peça de instrução do processo administrativo-fiscal previdenciário o Anexo de Representantes Legais - REPLEG, que lista todas as pessoas físicas e jurídicas representantes legais do sujeito passivo, indicando sua qualificação e período de atuação.

DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA PARCIAL.

A partir da publicação da Súmula Vinculante nº 08 do STF, em 20/06/2008, que reconheceu a inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, aplicam-se aos créditos previdenciários o prazo decadencial quinquenal, previsto no Código Tributário Nacional.

3. Interposto o recurso voluntário (e-fls 408/494), inicia com exposição dos fatos (e-fls 412/414) e deduz, em síntese, as mesmas razões oferecidas ao tempo da impugnação, subdivididas nos tópicos que se relaciona a seguir:

<i>II.a. Da ausência de fundamento legal para a inclusão de "Relatório de Representantes Legais" nos autos</i>	(e-fls 416/420)
<i>II.b. Da insubsistência das contribuições objeto do auto de infração originário</i>	(e-fls 420/488)
<i>(a) Abonos e gratificações salariais por tempo de serviço</i>	(e-fls 422/440)
<i>(b) Cesta básica in natura</i>	(e-fls 440/448)
<i>(c) Programa de Participação nos Lucros e Resultados</i>	(e-fls 448/488)
<i>II.c Da multa de mora</i>	(e-fls 488/492)

3.1. Faz-se a transcrição do pedido (e-fls 492):

*119. Diante do exposto, requer seja o presente Recurso Voluntário processado, julgado e acolhido na sua totalidade, para o fim de determinar a reforma da r. decisão recorrida, de forma que seja declarada a insubsistência do Auto de Infração em questão, tornando-se inexigíveis os principais, multas e juros de mora das contribuições previdenciárias ora exigidos.*

*120. Caso V.Sas, entendam ser o caso de manter, ainda que parcialmente, o lançamento ora combatido, pede a Recorrente seja parcialmente reformada a r. decisão para:*

*(i) determinar o desentranhamento do "REPLEG - Relatório de Representantes Legais" dos presentes autos de Processo Administrativo, ou para que ao menos seja ressaltada a impossibilidade de utilizá-lo para fins de arrolamento de co-devedores quando da eventual inscrição do crédito em dívida ativa; e*

*(ii) determinar que a multa de mora aplicada no presente caso seja limitada a 20% (vinte por cento), nos termos do art. 35 da Lei n. 8.212/91, com a redação que lhe foi dada pela Medida Provisória n. 449/2008, convertida na Lei n. 11.941/2009, c/c art. 61 da Lei n° 9.430/96*

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Antonio Sávio Nastureles

4. O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade.

**PRELIMINAR DE NULIDADE - CERCEAMENTO DE DEFESA**

5. Não está caracterizada nos autos nenhuma das hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, tampouco no artigo 60 do mesmo ato normativo.

5.1. Faz-se, ainda, a transcrição de trecho da decisão de primeira instância ao tratar da questão:

*No arremate das alegações do contribuinte no tocante a este tópico, não vislumbro qualquer cerceamento ao exercício da sua defesa advindo do contido no relato fiscal. Cumpre considerar que o Relatório Fiscal é apenas um dos anexos do presente Auto de Infração, e ainda que não seja dotado do rigorismo técnico-jurídico apontado pelo Impugnante, ao esgrimir com a Lógica Jurídica e a Teoria Geral do Direito, cumpre de forma mais que satisfatória o seu desiderato de identificar o sujeito passivo, noticiar a ocorrência de fatos geradores de contribuições previdenciárias não oferecidos à tributação, explicitar a base de cálculo utilizada para aferir a contribuição devida e a fundamentação legal em que se firmou todo o procedimento. Tanto é assim que o contribuinte apresenta extensa peça impugnatória na qual aborda com precisão e exaustivamente todos os tópicos que julgou relevantes para contradizer a autuação.*

5.2. Rejeita-se, portanto, a preliminar suscitada.

#### **DA AUSÊNCIA DE FUNDAMENTO LEGAL PARA A INCLUSÃO DE "RELATÓRIO DE REPRESENTANTES LEGAIS" NOS AUTOS**

6. Concernente à relação de representantes legais da Recorrente para fins de eventual cobrança solidária, a matéria já foi objeto de Súmula no CARF e, de fato, não está a fiscalização desde então atribuindo responsabilidade, mas tão somente indicando as pessoas que poderiam responder subsidiária ou solidariamente pelo crédito numa execução fiscal:

*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.*

#### **MÉRITO**

##### **DAS VERBAS PAGAS OU CREDITADAS A TÍTULO DE ABONO E GRATIFICAÇÃO SALARIAL**

7. Consoante exposto no Relatório Fiscal (e-fls 80):

*Do levantamento - DAB - DEB ABONOS E GRATIF SALARIAIS*

*3) O fato gerador ocorreu com o pagamento/crédito de: Abonos Salariais advindos de cláusulas contidas nos Acordos Coletivos de Trabalho e Gratificações por Tempo de Serviço, programa este que retribui os funcionários com percentuais sobre o salário de acordo com o tempo de serviço prestado (Anexo I deste*

*Relatório Fiscal e AI). Estes pagamentos/créditos ocorreram sem a incidência de contribuição previdenciária, infringindo o disposto na Lei 8.212/91, artigo 28, § 9º "e.7" e no Decreto 3.048/99, artigo 214 § 9º. V "j", com a redação dada pelo Decreto 3.265 de 29/11/1999.*

8. Como bem identificado pela decisão de primeira instância:

*Trata-se de verbas distintas, a primeira devida por força de Acordo Coletivo de Trabalho, a segunda instituída por política remuneratória da própria empresa, que declara em documento anexo às fls. 43, conceder a título de benefícios a todos os seus colaboradores, um prêmio por tempo de serviço, correspondente a um percentual sobre o seu salário nominal, conforme estes completarem um certo período de trabalhos prestados à empresa.*

#### **Do abono eventual oriundo da Convenção Coletiva**

9. Concernente ao pagamento de abono eventual oriundo da Convenção Coletiva, o entendimento já consolidado na jurisprudência do CARF está alicerçado no Ato Declaratório PGFN nº 16/2011, no sentido de não haver incidência da contribuição previdenciária.

9.1. O Ato Declaratório nº 16/2011, com fundamento no Parecer PGFN nº 2.114/2011, declarou a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexistir outro fundamento relevante: “nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o abono único, previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, desvinculado do salário e pago sem habitualidade, não há incidência de contribuição previdenciária”.

9.2. Os conselheiros deste colegiado devem observar os Atos Declaratórios emanados pela PGFN, com aprovação ministerial, consoante art. 62, II, 'c', do RICARF, *verbis*:

*Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

*§ 1º O disposto no **caput** não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:*

...

*II - que fundamente crédito tributário objeto de:*

...

*c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;*

9.3. Verifica-se que a situação presente nos autos se amolda às condições previstas no citado Ato Declaratório, e com isso, deve-se excluir do levantamento "DAB - DEB ABONOS E GRATIF SALARIAIS", as verbas pagas a título de abonos salariais determinado em Convenções Coletivas de Trabalho.

**Das gratificações por tempo de serviço**

10. Concernente ao pagamento de gratificações por tempo de serviço, afigura-se correta a análise empreendida pela decisão de primeira instância, no sentido da incidência de contribuição previdenciária.

10.1. Veja-se que tal entendimento está lastreado em documento produzido pela própria Recorrente. Segue-se a visão do documento anexado às e-fls. 88:

Declaramos que a empresa MAGAL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, CNPJ n.º 56.990.526/0001-10, conforme consta no Manual de Integração na parte de Benefícios, concede a todos os nossos colaboradores, um Prêmio por Tempo de Serviço que até abril/2007 era calculado da seguinte forma:

20 anos de Empresa – 80 % do Salário Nominal  
25 anos de Empresa – 90 % do Salário Nominal  
30 anos de Empresa – 100 % do Salário Nominal

A partir de maio/2007, além do previsto acima, a Empresa passou a conceder este benefício também para os colaboradores que completam:

05 anos de Empresa – 5 % do Salário Nominal  
10 anos de Empresa – 15 % do Salário Nominal  
15 anos de Empresa – 30 % do Salário Nominal

Para compor o tempo de serviço, são considerados todos os períodos trabalhados na Empresa, ou seja, na eventualidade do colaborador possuir mais de um registro com a Empresa, somamos todos os períodos para o cálculo. Não são considerados os períodos em que o colaborador ficar afastado pelo INSS, portanto, os períodos de afastamento superiores a 15 dias não são considerados no cálculo. O pagamento deste prêmio é realizado juntamente com a Folha de Pagamento do mês em que o colaborador completar o tempo de serviço

10.2. Como se pode perceber, trata-se de pagamento que foi pactuado, e por isso com natureza salarial, como determina o enunciado da Súmula nº 203 do TST, e como precisamente abordado no voto contido na decisão de primeira instância.

*Súmula nº 203 do TST*

***GRATIFICAÇÃO POR TEMPO DE SERVIÇO. NATUREZA SALARIAL***

*A gratificação por tempo de serviço integra o salário para todos os efeitos legais.*

10.3. Por esse modo, deve-se manter no levantamento "DAB - DEB ABONOS E GRATIF SALARIAIS", as verbas pagas a título de Gratificações por Tempo de Serviço.

**DA DISTRIBUIÇÃO DE CESTAS BÁSICAS EM DESCONFORMIDADE COM O PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR.**

11. Consoante exposto no Relatório Fiscal (e-fls 80):

*Do levantamento - DCB-DEB CESTA BASICA FORA PAT*

*6) O fato gerador ocorreu com a distribuição aos empregados de cestas básicas (parcela in natura), tendo por base o disposto no art. 28, inciso I, da Lei 8212/91, em razão da empresa, mesmo tendo efetuado a adesão ao Programa de Alimentação ao Trabalhador — PAT, instituído pela Lei nº. 6.321/76, com validade até 2003 e em 20/05/2004, adesão comprovada nos sistemas informatizados do Ministério do Trabalho, não ter feito*

*a opção pelo fornecimento de cestas básicas, adotando como 100% na modalidade Administração de Cozinha, conforme demonstrado em seu comprovante de inscrição, anexo II deste Relatório Fiscal e Al.*

*7) Dessa forma o fornecimento das cestas básicas foi feito fora do âmbito do PAT, sem a devida previsão no formulário próprio pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos — EBCT. Neste caso, o valor da cesta básica constitui-se em remuneração.*

11.1. Quanto ao fornecimento de cestas básicas, há entendimento consolidado na jurisprudência do CARF, fundamentado no Ato Declaratório nº 03/2011 e no Parecer PGFN/CRJ nº 2.117/2011, ambos da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN, sobre a não incidência de contribuição previdenciária.

11.2. A título de exemplo, cabe citar o Acórdão 9202-003.212 (Câmara Superior de Recursos Fiscais), assim como decisões deste Colegiado: 2301-005.538; 2301-005.432 e 2301-004.883.

*AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO. IN NATURA. AUSÊNCIA DE INSCRIÇÃO NO PAT. PARECER PGFN/CRJ/Nº 2117 /2011. NÃO INCIDÊNCIA.*

*Com e edição do parecer PGFN 2117/2011, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional reconheceu ser aplicável a jurisprudência já consolidada do STJ, no sentido de que não incidem contribuições previdenciárias sobre valores de alimentação in natura concedidas pelos empregadores a seus empregados.*

*Acórdão nº 9202-003.212 (Sessão: 08 de maio de 2014).*

*CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. ALIMENTAÇÃO. PAGAMENTO IN NATURA. SEM ADESÃO AO PAT. AUSÊNCIA DE NATUREZA SALARIAL. NÃO INCIDÊNCIA*

*O fornecimento de alimentação aos empregados não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não constituir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador PAT.*

*Acórdão nº 2301-005.538 (sessão de 08/08/2018)*

*LANÇAMENTO. PREVIDENCIÁRIO. ALIMENTAÇÃO IN NATURA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NÃO INCIDÊNCIA. APLICAÇÃO DE PARECER VINCULANTE. Não incide contribuição previdenciária sobre os valores relativos ao fornecimento in natura de alimentação, independente de adesão da empresa ao Programa de Alimentação do Trabalhador. Aplicação do Parecer Vinculante PGFN/CRJ nº 2.117/2011.*

*Acórdão nº 2301-005.432 (sessão de 04/07/2018)*

*SALÁRIO INDIRETO - AJUDA ALIMENTAÇÃO - IN NATURA - NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA*

*Não há incidência de contribuição previdenciária sobre os valores de alimentação fornecidos in natura e vales-refeição, conforme entendimento contido no Ato Declaratório nº 03/2011 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN.*

*Acórdão nº 2301-004.883 (sessão de 19/01/2017)*

11.3. No caso dos autos, deve-se excluir do lançamento os valores decorrentes de pagamento de cesta básica.

## DOS PROGRAMAS DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS

12. Consoante exposto no Relatório Fiscal (e-fls 84):

*14) A empresa adotou no período da autuação procedimentos e métodos de execução do programa de PLR, que estão em desacordo com a legislação, como segue:*

*a) A empresa tem dois programas de PLR distintos sendo um para os trabalhadores que não detém cargos de liderança (Fabrica), homologado pelo sindicato da categoria, e outro denominado PPR -Gerencial que abrange os cargos de Liderança (Coordenadores e Mestres, Gerentes e Diretores) e que não tem a homologação do sindicato, conforme justificou a empresa em esclarecimento — Anexo IV deste Relatório Fiscal e AI.*

*b) No PLR—Fabrica nota-se que a maior parte do valor a ser pago a "fixo" e independe de qualquer meta objetiva a ser alcançada, constando como variável um valor adicional pago junto com a 2a. parcela fixa, este sim vinculado as metas adjetivas e por esta razão excluído da base calculo. Estes valores constam do Plano Interno de Metas, integrante dos Acordos Coletivos relativos ao PLR-Fabrica, conforme anexo V deste Relatório Fiscal e AI (2002 a 2004). Sendo assim, a parte fixa ajustada a título de PLR fica descaracterizada em relação ao objetivo da Lei 10101/2000, uma vez que não atrela a remuneração a qualquer melhoria ou ganho em produtividade. Outro ponto observado é que a empresa, por liberalidade, estendeu 50% do pagamento total PLR aos funcionários afastados e aprendizes do SENAI, os quais não podem estar vinculados ao cumprimento de metas.*

*c) No PPR — Gerencial ocorreram vários fatores que caracterizam o PLR como "Política de RH" ao invés do PLR previsto na lei. No anexo VI deste Relatório Fiscal e AI está o PPRG-2003, anexado como amostra já que é semelhante aos praticados em 2002 (com efeitos financeiros em 2003) e o de 2004.*

*• A começar pelo fato de não atender o § 2º. da Lei não sendo homologado pelo sindicato.*

*• Em segundo lugar os PPR-G contém um vício na fórmula principal do prêmio a ser pago que leva em conta o fator de "grade salarial", o que por si só já o descaracteriza com PLR, pois segrega os participantes vinculando sua remuneração final ao peso do cargo que ocupam (Diretores — 4 salários, Gerentes - 1,5 salários e Coordenadores/Mestres -1,0 salário) e não somente as metas objetivas a serem alcançadas.*

• *Por último temos que os PPR-G apresentados foram aprovados pela Diretoria durante o ano em curso o que coloca em desacordo com a lei no sentido de haver pactuação prévia (2002— assinado em 12/04/2002, 2003- em 10/10/2003, e 2004— sem data de assinatura).*

13. Cabe ilustrar que o mero fato de coexistirem dois planos de participação nos lucros e resultados, um destinado aos trabalhadores e outro ao corpo gerencial, não constitui, por si só, irregularidade aos termos da lei de regência. É possível, sim, a coexistência de planos distintos, desde que cada um deles, especificamente, atenda as exigências contidas na Lei nº 10.101/2000. Como se verá adiante, a decisão de primeira instância, ao perfazer a análise individualizada de cada plano, evidenciou irregularidades específicas em cada um deles.

14. Em prosseguimento, coincidentes as razões recursais e as deduzidas ao tempo da impugnação, a análise do recurso na parte relativa aos planos de PLR pode ser feita utilizando-se da prerrogativa conferida pelo Regimento Interno do CARF.

### **RICARF: ARTIGO 57 § 3º**

15. De acordo com o disposto no § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 –RICARF, adotam-se os fundamentos da decisão recorrida, mediante transcrição dos trechos do voto que guardam pertinência com as questões recursais ora tratadas (item 12 supra).

(início da transcrição do voto contido no Acórdão nº 14-24.824)

### III- Da participação nos lucros ou resultados

Neste tópico identifica a autoridade fiscal o pagamento de verbas a título de participação nos lucros ou resultados em desacordo com a legislação de regência. Lista as desconformidades observadas, que por sua vez são contestadas pela Impugnante.

Ainda uma vez, trata-se de decidir se verbas pagas à guisa de PLR, quando não atendam os pressupostos previstos na Lei 10.101/00, fazem parte do salário de contribuição para efeito de incidência das contribuições devidas à Seguridade Social, com base no disposto no art. 28, § 9º, “j”, da Lei 8.212/91, e mais especificamente, decidir se as desconformidades observadas no caso concreto são suficientes para descaracterizar o pagamento em conformidade com a Lei de regência. Por oportuno, transcrevo o dispositivo citado da Lei de Custeio da Previdência Social, que assim giza:

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

(...)

*9º Não integram o salário-de-contribuição:*

(...)

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

Apesar da pouca tradição brasileira de adoção de sistemas de participação nos lucros, o assunto foi tratado por todas as constituições do país, desde 1946. A Constituição de 1988 estabelece em seu art. 7º, XI, a ”participação nos lucros ou resultados, desvinculada da remuneração (...), conforme definido em lei.”

Nota-se que o legislador Constituinte, ao estabelecer o direito à participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa, remeteu à lei o poder de definir as condições e requisitos aplicáveis a tal direito. Não poderia ser diferente, tendo em vista que, obviamente, o texto constitucional não poderia chegar a minúcias e detalhes, esmiuçando os critérios a serem observados na concessão de tal benefício.

Assim, a Constituição de 1988, apesar de desvincular expressamente a PLR das verbas salariais, não é, entretanto, auto-aplicável, tendo em vista que a norma veiculada no seu artigo 7º, inciso XI, não tem aplicabilidade imediata, dada a sua eficácia limitada. Tal qual às demais normas não auto-aplicáveis, necessitava de regulamentação, que acabou acontecendo por meio da Medida Provisória nº 794, de 29.12.94 que, por vários anos e por meio de inúmeras reedições, converteu-se na Lei 10.101/2000, e regulamentou definitivamente a matéria.

Por outro lado, o § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91 lista sobre quais verbas não incide a contribuição previdenciária. Tal dispositivo deve ser interpretado restritivamente, visto que a norma em comento reduz o âmbito de incidência da base de cálculo da regra matriz, devendo, por disposição expressa do Código Tributário Nacional, ser interpretada literalmente:

*Código Tributário Nacional – CTN (Lei n.º 5.172 de 25 de outubro de 1966)*

*Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:*

*I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;*

Via de consequência conclui-se que sobre os valores pagos pela empresa a título de PLR, incidem normalmente as contribuições previdenciárias e as devidas aos terceiros, prevista em lei. Esta incidência só restaria afastada na hipótese do § 9º, alínea “j” do artigo 28, da Lei nº 8212/91, quando pagos em conformidade com a lei de regência.

Temos a corroborar tal entendimento os Pareceres da Consultoria Jurídica que abaixo reproduzimos, em partes.

Parecer/CJ nº 547/96, publicado em 3 de maio de 1996

*02. Assim, 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).*

*09. Nesse sentido, fica claro o condicionamento desse dispositivo à regulamentação legal, pois segundo entendimento do Colendo Tribunal Superior do Trabalho, o texto constitucional defere a prerrogativa do estabelecimento desse direito ao legislador, verbis:*

*"Se a Constituição Federal de 1988 estabeleceu que participação dos trabalhadores nos lucros, ou resultados das empresas será devido conforme definido em lei (inciso XI, art. 7º), não pode essa vantagem ser instituída através de sentença normativa " (TST, Acórdão nº 1.024, Recurso Ordinário em Dissídio Coletivo, DJ de 23/09/94, pág. 25.460).*

Parecer/CJ nº 1.244 - DOU de 15/04/98

*DIREITO PREVIDENCIÁRIO - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS - INCIDÊNCIA. O pagamento de participação nos lucros ao empregado em desacordo com a lei específica, integra o salário de contribuição.*

Parecer/CJ nº 1748/99 - DOU 24/05/99

*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.*

Concluo a primeira parte da questão dizendo que, para a alínea “j” do inciso 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 e para este Relator, PLR é somente aquela distribuição de lucros que seja executada nos termos da legislação que a regulamentou, de maneira que a afronta ao quanto ali estabelecido desqualifica o pagamento, tornando-a verba paga em decorrência de um contrato de trabalho, representando remuneração para fins previdenciários.

Mister verificar-se, portanto, as condições em que a verba foi ajustada e paga, para que se possa concluir se a mesma corresponde, ou não, àquela disciplinada pela Lei 10.101/2000 (e normativos anteriores), excluída da tributação por força do inciso XI do art. 7º da Constituição Federal e alínea “j” do §9º do art. 28 da Lei 8.212/91.

Elenca a autoridade fiscal as desconformidades observadas entre o acordo firmado e a lei de regência, que sintetizo abaixo nos seguintes tópicos:

a) Existência de dois programas de PLR distintos, um para os trabalhadores sem cargos (fábrica), homologado pelo Sindicato da categoria, e outro, denominado Gerencial, que abrangem os cargos de liderança e sem a homologação sindical;

b) O PLR-Fábrica é composto por uma parcela fixa, percebida independente de metas objetivas a serem alcançadas, e de uma parcela variável vinculada às metas adjetivas constante dos planos internos de metas integrantes dos acordos coletivos; apenas a parcela fixa foi constituída como base de cálculo das contribuições previdenciárias, uma vez que seu pagamento não se encontra atrelado à remuneração para qualquer melhoria ou ganho em produtividade;

c) Caracterização do PPR-Gerencial como ‘política de RH’ da empresa, posto que não homologado pelo Sindicato, segrega os participantes pelos cargos que ocupam, vinculando sua remuneração final ao peso de seus cargos e não somente às metas objetivas; inexistência de pactuação prévia à aferição do lucro.

d) Extensão dos pagamentos do PLR aos funcionários afastados e aprendizes do SENAI, os quais não podem estar vinculados ao cumprimento de metas;

Por seu turno, a Lei de regência, nº 10.101/2000, assim giza em seus tópicos mais relevantes, *verbis*:

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

*§1º Para efeito de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacional as participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados, nos termos da presente Lei, dentro do próprio exercício de sua constituição.*

De plano é possível concluir que a adoção de planos de participação nos lucros diferenciados para diretores, gerentes e detentores de cargos de liderança (coordenadores, mestres e secretária executiva), apartados dos ‘demais funcionários’ da empresa, fere frontalmente o espírito da Lei.

Isto porque o PLR dito ‘gerencial’ não foi objeto de acordo coletivo, tampouco elaborado através de comissão escolhida pelas partes, com a participação de membro do Sindicato. Pelo contrário, é formulado diretamente pelas partes

envolvidas, com o escopo de estabelecer metas específicas por departamento, alinhadas com o planejamento estratégico da empresa, para assim “... *determinar a premiação*” a ser concedida a seus gerentes e diretores.

Contesta a Impugnante este tópico específico dizendo que se trata de cargos de mais alto escalão, ocupados por profissionais usualmente mais familiarizados com os assuntos de natureza salarial e negocial que a “massa” de trabalhadores, portanto dispensável qualquer intervenção sindical. Sem dúvida que sim, e com certeza fazem jus à premiação pactuada. O que se discute aqui é querer travestir esta premiação concedida a gerentes e diretores com a roupagem de ‘participação nos lucros e resultados’, numa tentativa de eximir tais pagamentos das contribuições sociais previdenciárias devidas por todos.

(...)

Assim, esses trabalhadores privilegiados (nos termos da impugnação), dotados dessa maior familiarização com os assuntos de natureza salarial e negocial, podem participar (como de fato participam), do PPR pactuado entre as partes por intermédio de Acordo Coletivo, mas não é correto que tenham um PPR próprio onde lhes serão destinadas outras premiações pelo cumprimento de metas, que não a distribuição dos lucros da empresa.

Por outro lado, o estabelecimento de uma parte fixa, independente de metas e resultados a serem atingidos, também fere o escopo da Lei.

Entenda-se que a necessidade de constar dos instrumentos que disciplinam tais pagamentos, regras claras e objetivas e parâmetros de mensuração, é exigência legal que consta do § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000 (acima transcrita), que se presta justamente a evitar o desvirtuamento dessa parcela, a encobrir remuneração indireta, aquilo que seu artigo 3º deixa claro que tais verbas não se prestam a substituir ou complementar.

Por isso também a necessidade de pactuação prévia dos objetivos a serem alcançados com a correspondente participação nos resultados da empresa.

Portanto fez bem também neste tópico a autoridade fiscal em considerar a parcela fixa paga pela empresa por força do acordado como integrante do salário de contribuição, mantendo como legítima participação nos resultados apenas a parcela variável, sujeita ao cumprimento das metas estabelecidas e passíveis de mensuração.

Por fim, no arremate das razões da Impugnante, no tocante à participação dos aprendizes do SENAI, trata-se, por óbvio, de mais uma ‘liberalidade’ da empresa autuada, e nestes termos está disposto no Acordo Coletivo de Trabalho que lhe deu origem.

Como é sabido, o Sindicato de uma determinada categoria profissional somente pode dispor e representar seus trabalhadores, de maneira que somente por generosidade tais valores poderiam ser estendidos a aprendizes e, nestes casos, com o correspondente pagamento dos tributos devidos.

Por todo o exposto, agiu bem a fiscalização também no tocante à constituição do presente crédito tributário sobre a parcela paga a título de PLR em desconformidade com a legislação de regência.

(final da transcrição do voto contido no Acórdão nº 14-24.824)

16. Evidenciada a relação de conexão entre o processo sob exame (13888.005265/2008-73; Debcad nº 37.181.166-0) e o auto-de-infração por descumprimento de obrigações acessórias (13888.005269/2008-51; Debcad nº 37.181.170-8), a aplicação da multa deve observar os termos do enunciado da Súmula CARF nº 119:

*No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.*

## CONCLUSÃO

17. Ante o exposto, voto por rejeitar as preliminares e DAR PARCIAL PROVIMENTO para excluir do lançamento os valores decorrentes de pagamento de cesta básica (subitem 11.3 supra) e abono previsto em Convenção Coletiva de Trabalho (subitem 9.3 supra).

17.1. Devem ser mantidos no lançamento os valores relativos aos pagamentos de gratificações por tempo de serviço (subitem 10.3 supra), e aos pagamentos a título de Participação nos Lucros ou Resultados, em desacordo com a lei nº 10.101/2000.

17.2. Quanto à multa, voto por determinar a aplicação da Súmula CARF nº 119.

*(Assinado digitalmente)*

Antonio Sávio Nastureles - Relator

## Voto Vencedor

Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto - Redator designado.

Com a devida vênia ao voto do Relator, apresento aqui as razões que me levaram a entender que devem ser excluídos do lançamento os valores de pagamento de PLR a empregados.

Dessa forma, me limitarei a apresentar as razões que foram vencedoras no presente processo, em que pese o meu entendimento mais detalhado sobre o tema esteja melhor apresentado em outros processos, tais quais os processos n. 16327.720779/2014-44 e 10680.725066/2010-38 (dentre outros).

A participação nos lucros ou resultados surge em um contexto em que se incentiva uma maior integração entre o capital e o trabalho, na medida em que parte do lucro que corresponde ao êxito da atividade empresarial é repassado aos titulares do fator de produção trabalho. Nesse sentido, Sérgio Pinto Martins assinala:

*“Não deixa de ser a participação nos lucros uma forma moderna, decorrente do capitalismo, de integração do trabalhador na empresa, por meio da divisão dos resultados obtidos pelo empregador com a colaboração do empregado. O fundamento da participação nos lucros está em que o empregador e o empregado contribuíram diretamente para que se alcançasse o lucro na empresa, ou seja, o capital e o trabalho participaram diretamente na obtenção do lucro. É uma forma de o trabalhador passar a participar do desenvolvimento da empresa, de maneira a cooperar com empregador no desenvolvimento da atividade deste”. (MARTINS, Sérgio Pinto. Direito do Trabalho. 29ª ed. São Paulo: Atlas, 2013. Pp. 306-307)*

No âmbito do Direito Positivo, a participação nos lucros ou resultados encontra guarida constitucional no artigo 7º, XI, da Constituição Federal como um dos direitos dos trabalhadores, nos seguintes termos:

*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.*

Considerando que o referido dispositivo prevê que a participação nos lucros é desvinculada da remuneração, o artigo 28, §9º, j, da Lei nº 8.212/91 explicitou que a participação nos lucros não integra o salário de contribuição, nos seguintes termos:

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

*(...)*

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

*(...)*

*j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou credita de acordo com lei específica.*

Cumprе salientar que a participação nos lucros ou resultados não possui natureza de salário, de modo que a previsão do artigo 28, §9º, j, da Lei nº 8.212/91 não estabelece isenção, mas apenas explicita de forma didática uma não incidência.

Sobre esse ponto, cumprе ressaltar a doutrina do Direito do Trabalho tão bem exposta nas palavras do ex-ministro do Tribunal Superior do Trabalho, Pedro Paulo Teixeira Manus:

*“Vê-se, tanto no artigo 1º da Medida Provisória n. 794/94, quanto nas subseqüentes e no artigo 1º da Lei n. 10.101/00, que o fundamentos de sua reedição é a integração entre o capital e o trabalho e o incentivo à produtividade, isto é, uma tentativa de procurar contornar o problema do desemprego, já que a Constituição Federal desvincula a participação dos lucros ou resultados da remuneração, desonerando as empresas quanto a*

*eventuais encargos trabalhistas que não incidem sobre esta verba.*

*Busca-se assim instituir uma melhoria no padrão de vida dos trabalhadores, sem aumentar sua remuneração. Isso porque do ponto de vista trabalhista as verbas pagas “pelo” trabalho têm sempre natureza salarial. Já aquelas que são pagas “para” o trabalho não têm natureza de salário. Isso significa, por exemplo, que uma gratificação pela assiduidade, ou pela produção tem natureza de salário, pois é instituída pelo trabalho. Já uma verba paga para cobrir despesas comprovadas no exercício de uma função não tem natureza salarial, porque é requisito para desenvolvimento do trabalho, o que não ocorre no primeiro caso.*

*E, guardando natureza salarial, referida verba terá tratamento igual ao dispensado ao salário em sentido estrito, servindo de base de cálculo para todos os haveres trabalhistas. Eis por que o legislador constitucional desvinculou a participação nos lucros ou resultados da remuneração, como forma de evitar tais reflexos e buscando estimular sua instituição por empresas e empregados. (MANUS, Pedro Paulo Teixeira. Direito do Trabalho. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2012. Pp.151-152)*

É interessante notar a distinção entre as verbas pagas “pelo” trabalho e as verbas pagas “para” o trabalho, de modo que o autor reconhece que a Constituição expressamente desvincula a PLR da natureza salarial, sendo que atribuir tal caráter à PLR somente teria o efeito de desestimular sua instituição pelas empresas.

Em igual sentido, observa Sérgio Pinto Martins que:

*“A Constituição de 1988 eliminou o caráter salarial da participação nos lucros, determinando que tal prestação vem a ser totalmente desvinculada da remuneração. O objetivo foi realmente este, de possibilitar que o empregador concedesse a participação nos lucros a seus empregados, mas, em contrapartida não tivesse nenhum encargo a mais com tal ato. O empregador não tinha interesse em conceder um benefício gratuitamente e ainda suportar os encargos sociais sobre tal valor. Foi uma forma de estimular o empregador a conceder a participação nos lucros, pois, se fosse utilizada a orientação da antiga Súmula 251 do TST, que considerava de natureza salarial a referida participação, o empregador não a iria conceder, porque haveria de pagar outros encargos sobre ela, como FGTS, contribuição previdenciária etc.”. (MARTINS, Sérgio Pinto. Direito do Trabalho. 29ª ed. São Paulo: Atlas, 2013. Pp. 308-309)*

Atualmente, a participação nos lucros ou resultados é regulada pela Lei nº 10.101/00, que assim dispôs:

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

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

*I - comissão 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.*

Com relação à PLR dos empregados, cumpre ressaltar que como decorrência do exposto no §1º, não há uma proibição de que o valor da PLR seja fixo, sendo que o referido dispositivo apenas exige que as regras sejam claras e objetivas. Tanto é assim que o referido parágrafo diz “podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios ou condições”, o que dá margem à adoção de outros critérios, desde que claros e objetivos.

Diante da inexistência de proibição pela Lei nº 10.101/00 do pagamento de PLR em valor fixo e da sua previsão no acordo coletivo aprovado previamente e com participação da empresa, dos empregados e do sindicato, não há como se falar em incidência de contribuição previdenciária sobre tais valores.

Com base no exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para excluir do lançamento os valores de pagamento de PLR a empregados.

É como voto.

*(assinado digitalmente)*

Alexandre Evaristo Pinto

Processo nº 13888.005265/2008-73  
Acórdão n.º **2301-005.795**

**S2-C3T1**  
Fl. 12

---