



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

Processo n° 35464.004863/2006-87
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2302-002.384 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de março de 2013
Matéria OBRIGAÇÃO PRINCIPAL
Recorrente HOTELARIA ACCOR BRASIL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2000 a 28/02/2006

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. NFLD. PRAZO
 DECADENCIAL. CINCO ANOS. ART. 173, I DO CTN.

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento exarado na Súmula Vinculante nº 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91. Incidência do preceito inscrito no art. 173, I do CTN.

Encontra-se atingida pela fluência do prazo decadencial parte dos fatos geradores apurados pela fiscalização.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PARTICIPAÇÃO NOS
 LUCROS OU RESULTADOS PAGA EM DESACORDO COM A LEI.
 SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

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.

CO-RESPONSÁVEIS

Os relatórios de Co-responsáveis e de Vínculos são partes integrantes dos processos de Auto de Infração e tem por finalidade esclarecer a composição societária da empresa no período do débito e subsidiar a Procuradoria por ocasião do ajuizamento das futuras ações executivas.

APLICAÇÃO DA SELIC

As contribuições destinadas à Seguridade Social possuem legislação específica para disciplinar a matéria. De acordo com o art. 34 da Lei nº 8.212/91, até o advento da Lei nº 11.941/09 - MP 449/08, as contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em

notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, a que se refere o art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, incidentes sobre o valor atualizado, e multa de mora, todos de caráter irrelevável.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Segunda Turma da Terceira Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto divergente vencedor, que integra o presente julgado. Vencida a conselheira relatora Juliana Campos de Carvalho Cruz. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Arlindo da Costa e Silva.

Liége Lacroix Thomasi - Presidente Substituta.

Juliana Campos de Carvalho Cruz - Relatora.

Arlindo da Costa e Silva – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente Substituta de Turma), Adriana Sato, André Luis Mársico Lombardi, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Arlindo da Costa e Silva.

Relatório

Trata-se de lançamento lavrado em face do contribuinte em decorrência da ausência de recolhimento à Seguridade Social e aos Terceiros, no período de 02/2000, 02/2001, 12/2001, 12/2002, 02/2003, 02/2004, 02/2005, 02/2006, das contribuições sociais incidentes sobre os valores pagos a empregados a título de Participação nos Resultados, por não atenderem aos pressupostos previstos na Lei nº 10.101/00.

No relatório da notificação fiscal de lançamento de débito (NLFD nº 37.056.590-8) – fls. 31/35, afirmou o agente fazendário que nos acordos arquivados no SINTHORESP – Sindicato dos Trabalhadores em Hotéis ficou estabelecido como regra geral o limite de 2 (dois) salários como teto para pagamento de PPR, se todos os resultados e metas fossem atingidos. Ocorre que, pela sua análise, restou constatado que a empresa efetuou pagamento de valores denominados – PPR em folhas de pagamento de 12/2001, 12/2002 e 02/2004 sem que as metas fossem atingidas, conforme reconhecido pela pessoa jurídica mediante comunicado por ela expedido – anexado aos autos (fls. 53) e que por liberalidade e em reconhecimento aos esforços de seus empregados, decidiu-se pelo pagamento de um prêmio (PPR).

Ainda no relatório, afirmou a autoridade fazendária que pela análise dos arquivos do sindicato constatou que os pagamentos efetuados a título de PPR para os HMC – Homens e Mulheres Chave da Hotelaria Accor são efetuados de acordo com os objetivos que forem atingidos por cada um,

dentro do que foi negociado entre eles e a Direção Geral, os quais podem ser revistos em comum acordo entre cada Diretor e a Direção Geral.

Concluiu o relato alegando que o adicional do PPR dos HMC é pago conforme objetivos que podem ser revistos e negociados com a direção da empresa e, por isso, não estaria enquadrado nos princípios básicos do pagamento do PPR (regras claras e objetivas e pré-estabelecidas entre a empresa e o empregado). Sendo assim, tais valores por não terem sido considerados como PPR, foram incluídos no levantamento como base de cálculo para a incidência de contribuições previdenciárias.

A ação foi precedida de Mandado de Procedimento Fiscal – MPF (fls. 17/22), Termo de Intimação para Apresentação de Documentos – TIAD (fls. 23/25) e Termo de Encerramento da Ação Fiscal – TEAF (fl. 28/29). Não consta o Termo de Início de Ação Fiscal – TIAF (vide fl. 57).

Cientificada da autuação, a empresa apresentou impugnação (fls. 59/204), tempestivamente, alegando:

- a) Ser indevida a referência aos administradores como co-responsáveis do alegado débito por força do disposto no art. 135 CTN (os sócios só responderiam quando tenham agido com excesso de poderes, com infração a lei ou ao estatuto social) e no art. 134, inciso VII, CTN (os sócios só responderiam no caso de liquidação ou na hipótese de impossibilidade de cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte);
- b) Ausência de violação dos requisitos exigidos na Lei nº 10.101/00;
- c) Decadência dos fatos geradores compreendidos entre o período de 02/2000 a 11/2001 por força no disposto no art. 150, §4º do CTN;
- d) Imunidade para os valores pagos sob a rubrica de PLR em decorrência do art. 7º, inciso XI, da CF/88, independentemente de qualquer regulamentação ou outra condição legal;
- e) Ausência de habitualidade nos pagamentos efetuados aos empregados a título de participação nos lucros;
- f) Impossibilidade de cobrar os juros com base na taxa SELIC, pois destinada ao mercado financeiro;
- g) Ao final, pugnou pela produção de provas e pleiteou a exclusão dos administradores do pólo passivo deste processo administrativo e a declaração de nulidade do lançamento. Alternativamente, requereu o reconhecimento da decadência nos períodos compreendidos entre 02/2000 a 11/2001 e a improcedência para os demais períodos.

No julgamento de 1º grau foi dado pela procedência do lançamento mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

Intimado do julgado, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário ratificando todos os termos dispostos na impugnação.

Encaminhados os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, foi o julgamento convertido em diligência para o fim de intimar o auditor fiscal para que anexasse os acordos referentes aos pagamentos, assim como qualquer termo aditivo existente de modo a analisar os requisitos exigidos pela lei 10.101/00.

Assim feito, foram juntados aos autos os acordos coletivos e respectivos termos aditivos (fls. 280/306).

Devidamente intimada (fl. 310), a empresa reiterou os argumentos elucidados no recurso voluntário (fls. 311/312).

Após, retornaram os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Juliana Campos de Carvalho Cruz, Relatora.

O recurso é tempestivo, por isso, passo à análise das questões suscitadas.

Trata-se de lançamento lavrado em face do contribuinte em decorrência da ausência de recolhimento à Seguridade Social e aos Terceiros, no período de 02/2000, 02/2001, 12/2001, 12/2002, 02/2003, 02/2004, 02/2005, 02/2006, das contribuições sociais incidentes sobre os valores pagos a empregados a título de Participação nos Resultados, por não atenderem aos pressupostos previstos na Lei nº 10.101/00.

A matéria ventilada no recurso traz como temas para debate os seguintes tópicos: a) decadência; b) a exclusão dos nomes dos sócios administradores no presente lançamento; c) ausência de violação dos requisitos exigidos na Lei 10.101/00; d) imunidade para os valores pagos sob a rubrica de PLR - participação dos lucros/resultados; e) ausência de habitualidade nos pagamentos efetuados aos empregados a título de participação nos lucros; f) impossibilidade de cobrar juros com base na taxa SELIC.

1) DECADÊNCIA

A Recorrente alega a decadência do lançamento concernente aos fatos geradores ocorridos entre o período de 02/2000 a 11/2001, nos termos do art. 150, §4º do CTN.

Sendo questão prejudicial, reputo válida a sua análise de forma preliminar.

O prazo decadencial foi objeto de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal nas sessões plenárias dos dias 11 e 12/06/2008. Na ocasião, por unanimidade de votos, foram declarados inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 os quais autorizavam a Seguridade Social constituir seus créditos no lapso de 10 (dez).

Deste julgamento resultou a publicação da Súmula Vinculante nº 08.

De acordo com o art. 103-A da Constituição Federal/88, regulamentado pela Lei nº 11.417/06, com a publicação da mencionada Súmula, em 20.06.2008, todos os órgãos judiciais e administrativos ficaram obrigados a acatar o conteúdo normativo ali inserido. Desse modo, o prazo para a Seguridade constituir o crédito tributário foi reduzido ao lapso temporal de cinco anos tal qual exposto no Código Tributário Nacional, vide:

"Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como

proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).

Lei nº 11.417, de 19/12/2006:

Regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal e altera a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências.

...

Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei.

§ 1º O enunciado da súmula terá por objeto a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja, entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública, controvérsia atual que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre idêntica questão.

As contribuições previdenciárias, assim como toda e qualquer obrigação tributária, uma vez não recolhidas dentro de certo período de tempo (cinco anos), serão exigidas pelo órgão fazendário no prazo decadencial previsto no art. art. 173, inciso I, do CTN no caso de não haver o recolhimento antecipado:

"Art. 173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;"

No entanto, havendo pagamento antecipado, a contagem do prazo quinquenal deverá ocorrer nos termos do art. 150, §4º do CTN, alterando, com isso, o *dies a quo*. Se antes, o início da contagem ocorria com o primeiro dia do exercício seguinte, com esta nova norma, o fato gerador ressalta a importância da contagem, iniciando-se a partir de então, vejamos:

"Art. 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

...

§ 4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se

homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."

Esta Egrégia Turma não discrepa do entendimento trazido à baila. Cito como paradigma o Acórdão nº 2302, proferido no PAF nº 19515.002389/2009-01, em Novembro/2012, de relatoria da Conselheira Liegi Lacroix Thomasi cuja ementa segue abaixo:

"DECADÊNCIA. O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91. Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, que é o caso das contribuições previdenciárias, devem ser observadas as regras do Código Tributário Nacional - CTN. Assim, comprovado o pagamento parcial, aplica-se o artigo 150, §4º; caso contrário, aplica-se o disposto no artigo 173, I."

Ora, de acordo com o relatório fiscal à fls. 32, constatei que a empresa foi autuada por ter recolhido a menor as contribuições previdenciárias incidentes sobre os valores pagos a empregados a título de remuneração, deixando de levar em consideração no cômputo do cálculo apenas os valores pagos a título de Participação nos Resultados. Desse modo, pode-se afirmar a existência de pagamento antecipado.

No caso, a ação fiscal compreendeu o período de 02/2000 a 02/2006. A ciência pelo contribuinte ocorreu em 08.12.2006 (fl. 01). Extinguindo o direito de a Seguridade Social constituir o crédito tributário após 5 (cinco) anos a contar do fato gerador, tem-se que, de fato, decaiu o direito de o Fisco Previdenciário promover qualquer lançamento relativo aos fatos geradores compreendidos entre 02/2000 a 11/2001.

Logo, devem ser excluídas as competência relacionadas ao período compreendido entre 02/2000 a 11/2001.

2) DA EXCLUSÃO DOS SÓCIOS ADMINISTRADORES

Alegou o Recorrente ser indevida a referência aos administradores como co-responsáveis do alegado débito por força do disposto no art. 135 CTN (os sócios só responderiam quando tenham agido com excesso de poderes, com infração a lei ou ao estatuto social) e no art. 134, inciso VII, CTN (os sócios só responderiam no caso de liquidação ou na hipótese de impossibilidade de cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte).

A identificação dos sócios administradores no presente lançamento decorre apenas do cumprimento das obrigações impostas pelo art. 660 da IN SRP nº 03/75 a qual determina a inclusão de todos os representantes legais da pessoa jurídica, bem como, de todas as pessoas físicas ou jurídicas de interesse da administração previdenciária em razão de seu vínculo com o sujeito passivo, vejamos:

"Art. 660. Constituem peças de instrução do processo administrativo-fiscal previdenciário, os seguintes relatórios e documentos:

X - Relação de Co-Responsáveis - CORESP, que lista todas as pessoas físicas e jurídicas representantes legais do sujeito passivo, indicando sua qualificação e período de atuação;

XI - Relação de Vínculos - VÍNCULOS, que lista todas as pessoas físicas ou jurídicas de interesse da administração previdenciária em razão de seu vínculo com o sujeito passivo, representantes legais ou não, indicando o tipo de vínculo existente e o período correspondente;"

Como dito pelo Relator responsável pelo julgamento da impugnação, a identificação dos sócios administradores neste lançamento não tem o condão de incluí-los no pólo passivo da obrigação tributária, servindo apenas como subsídio à Procuradoria caso haja necessidade de redirecionar a dívida por ocasião do ajuizamento da respectiva ação executiva, se por ela for verificada a ocorrência de responsabilidade tributária prevista na legislação.

Logo, quanto a este tópico não merece apreço os argumentos desprendidos pela Recorrente.

3) DA IMUNIDADE PARA OS VALORES PAGOS SOB A RUBRICA DE PLR EM DECORRÊNCIA DO ART. 7º, INCISO XI, DA CF/88, INDEPENDENTEMENTE DE QUALQUER REGULAMENTAÇÃO OU OUTRA CONDIÇÃO LEGAL.

Neste item, defendeu a Recorrente a eficácia plena do art. 7º, inciso XI, da CF/88, independentemente de qualquer regulamentação ou outra condição legal.

O art. 7º, inciso XI da Constituição federal de 1988 ao estabelecer os direitos dos trabalhadores urbanos e rurais visando a melhoria de sua condição social, preceitua como tal a participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei.

A norma constitucional ao mencionar a expressão "*conforme definido em lei*" condiciona a sua eficácia a edição de norma ulterior. Sendo norma limitadora ao poder de tributar, nos termos do art. 146, inciso II, CF/88, a imunidade então mencionada só poderia ser regulamentada mediante lei complementar.

É certo que a Lei 10.101/00 não possui este *status*. Porém, considerando o teor normativo do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, os órgãos fazendários no âmbito do processo administrativo fiscal são impedidos de reconhecerem a inconstitucionalidade da lei. Por causa disso, a legislação ordinária é acatada nesta Corte como norma regulamentadora da imunidade.

Definindo o que seria norma constitucional de eficácia limitada, afirma o ilustre jurista Alexandre de Moraes, em sua obra Direito Constitucional (2002, pg. 41):

"As normas constitucionais de eficácia limitada, são aquelas que apresentam 'aplicabilidade indireta, mediata e reduzida, porque somente incidem totalmente sobre esses interesses, após uma normatividade ulterior que lhes desenvolva a aplicabilidade' (por exemplo: CF, art. 192, §3º:...a cobrança acima deste limite será conceituada como crime de usura, punido, em todas as modalidades, nos termos que a lei determinar."

Em poucas palavras é fácil demonstrar que ao contrário do exposto pela Recorrente, o art. 7º, inciso XI, CF/88 longe de ser uma norma constitucional de eficácia plena, é norma de eficácia limitada e, como tal, necessita de lei para posterior definição de sua aplicabilidade.

Sobre o assunto, o Ministro Menezes Direito do Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do RE 398.284, entendeu que o exercício do direito assegurado pelo art. 7º, inciso XI, da CF começa com a edição da lei prevista no dispositivo para regulamentá-lo, diante da imperativa necessidade de integração, vejamos ementa:

"Participação nos lucros. Art. 7º, XI, da CF. Necessidade de lei para o exercício desse direito. O exercício do direito assegurado pelo art. 7º, XI, da CF começa com a edição da lei prevista no dispositivo para regulamentá-lo, diante da imperativa necessidade de integração..." (RE 398.284, Rel. Min. Menezes Direito, julgamento em 23-9-2008, Primeira Turma, DJE de 19-12-2008.) No mesmo sentido: RE 505.597-AgR-AgR, Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 1º-12-2009, Segunda Turma, DJE de 18-12-2009; RE 393.764-AgR, Rel. Min. Ellen Gracie, julgamento em 25-11-2008, Segunda Turma, DJE de 19-12-2008."

Neste contexto, entendo que, ao contrário do defendido pela Recorrente, é imprescindível a regulamentação da norma. Daí a importância da Lei nº 10.101/00 que estabeleceu as diretrizes da participação dos empregados nos lucros e resultados das empresas.

4) DA AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DOS REQUISITOS EXIGIDOS NA LEI Nº 10.101/00

Mantendo o raciocínio do item 3, tem-se que a norma responsável pela aplicabilidade do texto constitucional é aquela disposta na Lei nº 10.101/00, eis que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa e dá outras providências.

A Recorrente, por sua vez, defende a ausência de violação dos requisitos exigidos na Lei 10.101/00, vejamos.

Em recente decisão (proferida em 15.05.2012), o Relator Leonardo Henrique Pires Lopes, por ocasião do julgamento do PAF nº 110200.02176/201064, teceu importantes comentários sobre a finalidade da PLR. Tão grandioso o conteúdo, passo a transcrever suas palavras abaixo:

"Ora, a Participação nos Lucros ou Resultados da Empresa corresponde à parcela não fixa da remuneração do trabalhador que guarda uma relação direta com o desempenho da empresa. Não deve, portanto, ser confundida com aumentos reais de salários que são incorporados devidamente à remuneração, mesmo quando baseados na produtividade ou qualquer outro indicador de eficiência. Tão pouco se trata de um simples abono sem nenhuma ligação com o resultado do empreendimento. A PLR é, simultaneamente, uma parcela variável da remuneração do trabalhador e um prêmio pelos resultados econômicos – financeiros ou físico – operacionais alcançados.

Tal programa permite que o empregado participe dos resultados da atividade, distribuindo-lhe valores a partir do atingimento de metas, estabelecidas por meio de critérios claros e objetivos, sem, contudo, empregar-lhe os riscos que lhe são inerentes, até porque estes devem permanecer com o empregador investidor.

Trata-se, portanto, da interligação de vários indicadores que, a partir de uma análise conjunta, irão definir o valor final a ser pago

àqueles que dele participam. Estes indicadores são, entre outros, o comportamento do lucro, a rentabilidade e a evolução do desempenho dos empregados. O PRL é, portanto, um tipo de remuneração flexível, pois é influenciado pelos resultados da produtividade, pela performance da empresa com relação a seu lucro.

Assim, por ser uma medida que preserva o interesse de todos os envolvidos na produção, a Lei exige a participação de representantes de todos os interessados na elaboração do PLR, que devem estipular conjuntamente as metas, os resultados e prazos.

Ocorre que a Lei 10.101/2000, que versa sobre o PLR dos empregados, não foi tão específica em prever todas as formalidades, critérios e condições para elaboração do Programa, devendo, por isso, tal liberdade concedida aos elaboradores ser interpretada amplamente, sem restringir-lhe a eficácia, desde que seja observada sua finalidade e as exigências legalmente postas, evitando-se, por outro lado, qualquer tentativa de sua utilização como meio de burla à tributação e de substituição da remuneração dos empregados."

O art. 2º da Lei nº 10.101/00 ao estabelecer os requisitos do PLR assim o fez delimitando os seguintes: a) negociação entre empresa e empregados mediante comissão escolhidas por ambas as partes; b) existência de convenção ou acordo coletivo; c) dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos, das regras adjetivas e os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo.

A lei ordinária ao estabelecer estes requisitos levou em consideração a finalidade para qual foi criada, ou seja, o desenvolvimento da empresa com a participação dos empregados nos resultados alcançados. Ademais, com esta norma, evita-se que os empregadores paguem salário aos seus funcionários sob o manto de PLR, deixando, com isso, nos termos do art. 28, §9º da Lei 8.212/91 de recolher as ditas contribuições para a Seguridade Social.

No caso em apreço, relatou o agente fiscal que a empresa por mera liberalidade decidiu pagar seus empregados um prêmio pelos esforços empreendidos (fl. 32).

Entretanto, analisando os Acordos Coletivos (fls. 280/284, 285/288, 291/294, 297/300, 303/306) anexados por ocasião da diligência e os correspondentes Termos Aditivos do Acordo Coletivo realizado entre representantes de ambas as partes (fls. 289/290, 295/296, 301/302), observei que as normas encontram-se claras e objetivas e que embora o resultado global das operações não tenha atingido até aquele momento o orçamento previsto para o ano, **o resultado foi positivo** em decorrência dos esforços despendidos pelos funcionários. Transcrevo a seguir parte do Acordo Coletivo (fls. 280/306) para elucidação:

*"As partes, de um lado **SINDICATO DOS EMPREGADOS NO COMÉRCIO HOTELEIRO E SIMILARES DE SÃO PAULO (SINDICATO DOS EMPREGADOS EM HOTÉIS, APART HOTÉIS, MOTÉIS, FLATS, RESTAURANTES, BARES, LANCHONETES E SIMILARES DE SÃO PAULO E REGIÃO)** (Estabelecimento de hospedagens em geral inclusive pensões, etc., alimentação preparada, bebidas a varejo, buffets e assemelhados), estabelecido à Rua Tagui, no 282 — Liberdade, São Paulo — SP, inscrito no CNPJ. 62.657.168/0001-21, e registro **sindical nº. TNT 13.652 de 1941, representado por seu diretor presidente, Dr. Francisco Calasans Lacerda, representando os funcionários da empresa, doravante denominado***

(empregados), e de outro a empresa **HOTELARIA ACCOR BRASIL S/A, CNPJ no 09.967.852/0001-27**, estabelecida à Av. Maria Coelho de Aguiar, 215 — 5º andar Bloco F, Jardim são Luis, São Paulo-SP, Cep 05805-000, representada por seu procurador..."

Os Termos Aditivos aos Acordos Coletivos inicialmente firmados informam que sendo positivo o resultado Global das Operações, caberiam aos empregados o recebimento da verba intitulada como PPR. Tais aditivos, assim como os acordos, foram subscritos por representantes das classes dos empregados e empregadores (fls. 289/290, 295/296, 301/302).

Sendo assim, não se trata de mera liberalidade, mas sobretudo de cumprimento de obrigação estipulada em contrato (devidamente registrado na competente entidade sindical), então firmado com a participação dos empregados e empregadores e em conformidade com os demais requisitos dispostos na legislação pátria.

Em relação às regras claras e objetivas, não vislumbro qualquer obscuridade nos acordos coletivos e respectivos termos aditivos de modo a invalidar o ato jurídico.

Isto porque, a autuação levou em consideração o fato de inexistir o alcance das metas no *Budget* de determinado exercício, assim previsto nos acordos coletivos (fls. 31). No entanto, de forma clara e objetiva, os interessados alteraram as regras dispondo que havendo resultado positivo (não sendo mais o *Budget* a meta a ser atingida), caberia sim o pagamento da verba (PPR).

As partes (empregados e empregadores) têm liberdade para fixarem os critérios e condições para a participação do trabalhador nos lucros ou resultados. O que não pode ocorrer é que as condições subjetivas visem impedir a participação dos trabalhadores nos lucros e resultados. Qualquer resultado que interesse as partes pode ser utilizado como critério, desde que passe no teste das regras claras e objetivas e esteja previsto no acordo.

Neste sentido, transcrevo acórdão de relatoria do Conselheiro Júlio César Vieira Gomes, por ocasião do julgamento do Recurso 144.015 no CARF:

*“Como se constata pelas disposições acima, a regulamentação é no sentido de proteger o trabalhador para que sua participação nos lucros se efetive. Não há regras detalhadas na lei sobre os critérios e as características dos acordos a serem celebrados. Os sindicatos envolvidos ou as comissões, nos termos do artigo 2º, têm liberdade para fixarem os critérios e condições para a participação do trabalhador nos lucros e resultados. **A intenção do legislador foi impedir que critérios ou condições subjetivos obstassem a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados.** As regras devem ser claras e objetivas para que os critérios e condições possam ser aferidos. Com isto, são alcançadas as duas finalidades da lei: a empresa ganha em aumento da produtividade e o trabalhador é recompensado com sua participação nos lucros”* (grifo nosso).

Não havendo qualquer subterfúgio capaz de descaracterizar os valores pagos aos empregados sob a rubrica “PLR”, reputo tais pagamentos abrangidos pelo art. 28, parágrafo nono da Lei nº 8.212/91 os pagamentos listados no presente lançamento.

Logo, improcede a cobrança perpetrada em face do sujeito passivo nos autos em análise.

5) DA POSSIBILIDADE DE COBRAR OS JUROS COM BASE NA TAXA SELIC:

Alega a Recorrente que a cobrança da taxa SELIC estaria vedada, pois destinada apenas ao mercado financeiro.

Antes de comentar a respeito é bom que se diga que embora tenha reconhecido a ilegalidade da cobrança do crédito lançado nos presentes autos, considero importante ponderar o tópico de modo a rebater todos os pontos elencados no recurso voluntário.

Determina o art. 161, §1º do CTN que o crédito não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora calculados à taxa de um por cento ao mês, se a lei não dispuser de modo diverso.

Com efeito, as contribuições destinadas à Seguridade Social possuem legislação específica para disciplinar a matéria. De acordo com o art. 34 da Lei nº 8.212/91, até o advento da Lei nº 11.941/09 – MP 449/08, as contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, a que se refere o art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, incidentes sobre o valor atualizado, e multa de mora, todos de caráter irrelevável. Vide transcrição da norma:

“Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 34. As contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, a que se refere o art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, incidentes sobre o valor atualizado, e multa de mora, todos de caráter irrelevável. (Restabelecido com redação alterada pela MP nº 1.571/97, reeditada até a conversão na Lei nº 9.528/97)” grifo nosso

A matéria já foi amplamente discutida no Segundo Conselho de Contribuintes. Na ocasião foi sedimentado o entendimento segundo o qual é possível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, vide a Súmula nº 3 CARF:

“SÚMULA CARF nº 3:

É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic para títulos federais.”

Isto posto, não vislumbro qualquer ilegalidade na cobrança da taxa SELIC. O que faz a Receita Federal, como órgão administrativo sujeito ao princípio da legalidade tal qual exposto no art. 37 da Constituição Federal, é aplicar a norma insculpida no art. 161, §1º do CTN c/c art. 34 da Lei nº 8.212/91.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 18/04/2013 por JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ, Assinado digitalmente em

18/04/2013 por JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ, Assinado digitalmente em 18/04/2013 por LIEGE LACRO

IX THOMASI, Assinado digitalmente em 18/04/2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA

Impresso em 15/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A legislação em exame não foi objeto de declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, seja em controle difuso ou concentrado, não sendo o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF assim reconhecer. Eis a Súmula nº 2 do CARF:

“Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Logo, se devido fosse o crédito tributário, não haveria qualquer dificuldade em acrescentar ao montante os juros de mora com base na Taxa Referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic.

CONCLUSÃO:

CONHEÇO do Recurso Voluntário para dar-lhe provimento, alterando a decisão de 1º grau, para acatar o implemento do prazo decadencial, nos termos do artigo 150, §4º do CTN, no período de 02/2000 a 11/2001. Nas demais competências (12/2001 a 02/2006), afasto a cobrança perpetrada por incidência do art. 28, parágrafo nono da Lei nº 8.212/91 c/c art. 2º da Lei 10.101/00.

É como voto.

Sala das Sessões, em ____ de Março de 2013.

Juliana Campos de Carvalho Cruz

Voto Vencedor

Ouso discordar, *data venia*, do entendimento esposado pela ilustre Conselheira Relatora, exclusivamente no que pertine à questão relativa ao regime jurídico da decadência afeto ao caso presente e, igualmente, quanto a natureza jurídica da rubrica paga pela Recorrente a seus empregados a título de Participação nos Lucros e Resultados.

1. DA DECADÊNCIA

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento exarado na Súmula Vinculante nº 8, em julgamento realizado em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, nos termos que se vos seguem:

Súmula Vinculante nº 8 - “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Conforme estatuído no art. 103-A da Constituição Federal, a Súmula Vinculante nº 8 é de observância obrigatória tanto pelos órgãos do Poder Judiciário quanto pela Administração Pública, devendo este Colegiado aplicá-la de imediato.

Constituição Federal de 1988

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

Afastada por inconstitucionalidade a eficácia das normas inscritas nos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, urge serem seguidas as disposições relativas à matéria em relevo inscritas no Código Tributário Nacional – CTN e nas demais leis de regência.

O instituto da decadência no Direito Tributário, malgrado respeitadas posições em sentido diverso, encontra-se regulamentado no art. 173 do Código Tributário Nacional - CTN, que reza *ipsis litteris*:

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Conforme detalhadamente explicitado e fundamentado no Acórdão nº 2302-01.387, proferido nesta 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF na Sessão de 26 de outubro de 2011, nos autos do Processo nº 10240.000230/2008-65, convicto encontra-se este Conselheiro de que, após a implementação do sistema GFIP/SEFIP, o lançamento das contribuições previdenciárias não mais se enquadra na sistemática de lançamento por homologação, mas, sim, na de lançamento por declaração, nos termos do art. 147 do CTN.

De outro eito, mas vinho de outra pipa, pelas razões expendidas nos autos do Processo Administrativo Fiscal referido nos parágrafos anteriores, entende este relator que o lançamento tributário encontra-se perfeito e acabado na data de sua lavratura, representada pela assinatura da Autoridade Fiscal lançadora, figurando a ciência do contribuinte como atributo de publicidade do ato e condição de eficácia do lançamento perante o sujeito passivo, mas, não, atributo de sua existência. Nada obstante, o entendimento dominante nesta 2ª Turma Ordinária,

em sua composição permanente, esposa a concepção de que a data de ciência do contribuinte produz, como um de seus efeitos, a demarcação temporal do *dies a quo* do prazo decadencial.

Ocorre, todavia, que o entendimento majoritário desta 2ª Turma Ordinária, em sua escalação titular, inclina-se à tese de que ao lançamento de contribuições previdenciárias cujos fatos geradores somente podem ser apurados mediante ação fiscal, aplicar-se o regime da decadência assentado no art. 173 do CTN. Nenhum outro.

Por outro viés, consoante o entendimento prevalecente neste Colegiado, em relação às rubricas em que reste comprovada a existência de recolhimentos antecipados, deve ser aplicado o preceito inscrito no parágrafo 4º do art. 150 do CTN, excluindo-se o crédito tributário não pela decadência, mas, sim, pela homologação tácita do lançamento.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Diante de tal cenário, o entendimento deste que vos relata mostra-se isolado neste Colegiado. Contudo, em atenção aos clamores da eficiência exigida pela *Lex Excelsior*, curvo-me ao entendimento majoritário desta Corte Administrativa, em respeito à *opinio iuris* dos demais Conselheiros.

No caso em apreciação, colhemos das provas e alegações presentes nos autos de que, em favor da rubrica objeto do lançamento, não se houve por efetuado qualquer prévio recolhimento de contribuições previdenciárias. Tal circunstância nos é trazida não somente pela narrativa dos fatos, mas, também, pela verificação de que, no Discriminativo Analítico de Débito, a fl. 04/06, não consta qualquer crédito a favor da Notificada. Além disso, as importâncias relativas à rubrica em foco também não foram declaradas como fatos geradores de contribuições previdenciárias nas GFIP correspondentes.

Tal conclusão é corroborada pelo fato de o Recorrente não reconhecer como base de incidência os valores por ele pagos a seus empregados a título de participação nos lucros e resultados.

Nessa perspectiva, a análise da subsunção do fato *in concreto* à norma de regência revela que, ao caso *sub examine*, opera-se a incidência das disposições inscritas no inciso I do transcrito art. 173 do CTN.

Cumprido focalizar, neste comenos, a questão pertinente ao *dies a quo* do prazo decadencial relativo à competência dezembro de cada ano calendário.

O art. 37 da Lei Orgânica da Seguridade Social prevê o lançamento de ofício de contribuições previdenciárias sempre que a fiscalização constatar o atraso total ou parcial no recolhimento das exações em apreço.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.

Parágrafo único. Recebida a notificação do débito, a empresa ou segurado terá o prazo de 15 (quinze) dias para apresentar defesa, observado o disposto em regulamento.

De outro canto, o art. 30 do mesmo Diploma Legal, na redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, estabelece como obrigação da empresa de recolher as contribuições previdenciárias a seu encargo e aquelas descontadas dos segurados obrigatórios do RGPS a seu serviço até o dia 02 do mês seguinte ao da competência.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 8.620, de 5.1.93)

I - a empresa é obrigada a:

a) arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração;

b) recolher o produto arrecadado na forma da alínea anterior, a contribuição a que se refere o inciso IV do art. 22, assim como as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço, até o dia dois do mês seguinte ao da competência; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

No caso da competência dezembro, até que se expire o prazo para o recolhimento, diga-se, o dia 02 de janeiro do ano seguinte, não pode a autoridade administrativa proceder ao lançamento de ofício, eis que o sujeito passivo ainda não se encontra em atraso com o adimplemento da obrigação principal. Trata-se de concepção análoga ao o princípio da *actio nata*, impondo-se que o prazo decadencial para o exercício de um direito potestativo somente começa a fluir a contar da data em que o sujeito ativo dele detentor pode, efetivamente, exercê-lo. Dessarte, a deflagração do aludido lançamento, referente ao mês de dezembro, somente pode ser perpetrada a contar do dia 03 de janeiro do ano seguinte.

Nesse contexto, a contagem do prazo decadencial assentado no inciso I do art. 173 do CTN relativo à competência dezembro do ano xx somente terá início a partir de 1º de janeiro do ano xx + 2.

Pacificando o entendimento acerca do assunto em realce, o Superior Tribunal de Justiça assentou em sua jurisprudência a interpretação que deve prevalecer, espancando definitivamente qualquer controvérsia ainda renitente, conforme dessai em cores vivas do julgado dos Embargos de Declaração nos Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 674.497, assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTOS NÃO EFETUADOS E NÃO DECLARADOS. ART. 173, I, DO CTN. DECADÊNCIA. ERRO MATERIAL. OCORRÊNCIA. ACOLHIMENTO. EFEITOS MODIFICATIVOS. EXCEPCIONALIDADE.

1. Trata-se de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional objetivando afastar a decadência de créditos tributários referentes a fatos geradores ocorridos em dezembro de 1993.

2. Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação só poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994. Sendo assim, na forma do art. 173, I do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º.1.1995, expirando-se em 1º.1.2000. Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu.

3. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para dar parcial provimento ao recurso especial.

No caso vertente, o prazo decadencial relativo às obrigações tributárias nascidas na competência dezembro de 2000 tem seu *dies a quo* assentado no dia 1º de janeiro de 2002, o que implica dizer que a constituição do crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos nessa competência poderia ser objeto de lançamento até o dia 31 de dezembro de 2006, inclusive.

Assim delimitadas as circunstâncias materiais do lançamento, nesse específico particular, tendo sido a ciência da NFLD em debate realizada no dia 06 de dezembro de 2006, os efeitos do lançamento nela veiculado alcançariam com a mesma eficácia constitutiva todas as obrigações tributárias relativas aos fatos geradores ocorridos a partir da competência dezembro/2000, inclusive, excluído os fatos geradores relativos ao 13º salário desse mesmo ano, nos termos do art. 173, I do CTN.

Roga-se atenção ao fato de que o reconhecimento da decadência parcial do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário não inquina de vício todo o processo. A declaração de caducidade parcial acima aduzida tem apenas o condão de extirpar do lançamento tributário tão somente as parcelas atingidas pelo citado instituto de direito tributário, uma vez que a ocorrência deste constitui-se causa extintiva do crédito tributário, nos termos do art. 156, V, *in fine*, do CTN, e não hipótese de nulidade do lançamento tributário.

Dessarte, o crédito tributário relativo às competências atingidas pela decadência encontra-se extinto, e não nulo, sendo por aquele motivo, e não por este, excluído do presente lançamento.

Pelo exposto, consoante entendimento majoritário deste Sodalício, encontram-se atingidas pela fluência do prazo decadencial todas as obrigações tributárias relativas aos fatos geradores ocorridos nas competências novembro/2000 e nas competências anteriores a essa, caducando, por conseguinte, o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário a elas correspondente.

2. DAS VERBAS PAGAS A TÍTULO DE PLR

O *punctum dolens* da vertente lide concentra-se na investigação da subsunção ou não dos valores vertidos pelo Recorrente a seus segurados empregados a título de participação nos lucros e resultados ao conceito legal de Salário de Contribuição, para os fins exclusivos de incidência de contribuições previdenciárias.

Grassa no seio dos que operam no *métier* do Direito do Trabalho a serôdia ideia de que a remuneração do empregado é constituída, tão somente, por verbas representativas de contraprestação de serviços efetivamente prestados pelos empregados. A retidão de tal concepção poderia até ter sua primazia aferida ao tempo da promulgação do Decreto-Lei nº 5.452/43 (nos idos de 1943), que aprovou a Consolidação das Leis do Trabalho.

CONSOLIDAÇÃO DAS LEIS DO TRABALHO - CLT

Art. 457 - Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como

contraprestação do serviço, as gorjetas que receber. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)

§1º - Integram o salário não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)

§2º - Não se incluem nos salários as ajudas de custo, assim como as diárias para viagem que não excedam de 50% (cinquenta por cento) do salário percebido pelo empregado. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)

§3º - Considera-se gorjeta não só a importância espontaneamente dada pelo cliente ao empregado, como também aquela que for cobrada pela empresa ao cliente, como adicional nas contas, a qualquer título, e destinada a distribuição aos empregados. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)

Art. 458 - Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)

§1º Os valores atribuídos às prestações "in natura" deverão ser justos e razoáveis, não podendo exceder, em cada caso, os dos percentuais das parcelas componentes do salário-mínimo (arts. 81 e 82). (Incluído pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)

§ 2º Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador: (Redação dada pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

I – vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos aos empregados e utilizados no local de trabalho, para a prestação do serviço; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

II – educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

III – transporte destinado ao deslocamento para o trabalho e retorno, em percurso servido ou não por transporte público; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

IV – assistência médica, hospitalar e odontológica, prestada diretamente ou mediante seguro-saúde; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

V – seguros de vida e de acidentes pessoais; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

VI – previdência privada; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

VII – (VETADO) (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

§3º - A habitação e a alimentação fornecidas como salário-utilidade deverão atender aos fins a que se destinam e não poderão exceder, respectivamente, a 25% (vinte e cinco por cento) e 20% (vinte por cento) do salário-contratual. (Incluído pela Lei nº 8.860, de 24.3.1994)

§4º - Tratando-se de habitação coletiva, o valor do salário-utilidade a ela correspondente será obtido mediante a divisão do justo valor da habitação pelo número de coabitantes, vedada, em qualquer hipótese, a utilização da mesma unidade residencial por mais de uma família. (Incluído pela Lei nº 8.860/94)

Todavia, como bem professava Heráclito de Ephesus, há 500 anos antes de Cristo, *Nada existe de permanente a não ser a eterna propensão à mudança.* O mundo evolui,

as relações jurídicas se transformam, acompanhando..., os conceitos evoluem-se... Nesse compasso, a exegese das normas jurídicas não é, de modo algum, refratária a transformações. Ao contrário, tais são exigíveis. A sucessiva evolução na interpretação das normas já positivadas ajustam-nas à nova realidade mundial, resgatando-lhes o alcance visado pelo legislador, mantendo dessarte o ordenamento jurídico sempre espelhado às feições do mundo real.

Hodiernamente, o conceito de remuneração não se encontra mais circunscrito às verbas recebidas pelo trabalhador em razão direta e unívoca do trabalho por ele prestado ao empregador. Se assim o fosse, o décimo terceiro salário, as férias, o final de semana remunerado, as faltas justificadas e outras tantas rubricas frequentemente encontradas nos contracheques não teriam natureza remuneratória, já que não representam contraprestação por serviços executados pelo obreiro.

Paralelamente, as relações de trabalho hoje estabelecidas tornaram-se por demais complexas e diversificadas, assistimos à introdução de novas exigências de exclusividade e de imagem, novas rubricas salariais foram criadas para contemplar outras prestações extraídas do trabalhador que não o suor e o vigor dos músculos. Esses ilustrativos, dentre tantos outros exemplos, tornaram o ancião conceito jurídico de remuneração totalmente *démodé*.

Antenada a tantas transformações, a doutrina mais balizada passou a interpretar remuneração não como a contraprestação pelos serviços efetivamente prestados pelo empregado, mas sim, as verbas recebidas pelo obreiro decorrentes do contrato de trabalho.

Com efeito, o liame jurídico estabelecido entre empregador e empregado segue os contornos delineados no contrato de trabalho no qual as partes, observado o *minimum minimorum* legal, podem pactuar livremente. No panorama atual, a pessoa física pode oferecer ao contratante, além do seu labor, também a sua imagem, o seu não labor nas empresas concorrentes, a sua disponibilidade, sua credibilidade no mercado, *ceteris paribus*. Já o contratante, por seu turno, em contrapartida, pode oferecer não só o salário *stricto sensu* como também uma série de vantagens diretas, indiretas, em utilidades, *in natura*, e assim adiante... Mas ninguém se iluda: Mesmo as parcelas oferecidas sob o rótulo de mera liberalidade, todas elas ostentam, em sua essência, uma nota contraprestativa. Todas elas colimam, inequivocamente, oferecer um atrativo financeiro/econômico para que o obreiro estabeleça e mantenha vínculo jurídico com o empregador.

Por esse novo prisma, todas aquelas rubricas citadas no parágrafo precedente figuram abraçadas pelo conceito amplo de remuneração, eis que se consubstanciam acréscimos patrimoniais auferidos pelo empregado e fornecidas pelo empregador em razão do contrato de trabalho e da lei, muito embora não representem contrapartida direta pelo trabalho realizado. Nesse sentido, o magistério de Amauri Mascaro Nascimento:

“Fatores diversos multiplicaram as formas de pagamento no contrato de trabalho, a ponto de ser incontroverso que além do salário-base há modos diversificados de remuneração do empregado, cuja variedade de denominações não desnatura a sua natureza salarial ...

(...)

Salário é o conjunto de percepções econômicas devidas pelo empregador ao empregado não só como contraprestação pelo trabalho, mas, também, pelos períodos em que estiver à disposição daquele aguardando ordens, pelos descansos

remunerados, pelas interrupções do contrato de trabalho ou por força de lei” Nascimento, Amauri M. , Iniciação ao Direito do Trabalho, LTR, São Paulo, 31ª ed., 2005.

Registre-se, por relevante, que o entendimento a respeito do alcance do termo “*remuneração*” esposado pelos diplomas jurídicos mais atuais se divorciou de forma substancial daquele conceito antiquado presente na CLT.

O baluarte desse novo entendimento tem sua pedra fundamental fincada na própria Constituição Federal, cujo art. 195, I, alínea “a”, estabelece:

Constituição Federal de 1988

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) 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; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) (grifos nossos)

Do marco primitivo constitucional defluiu que a base de incidência das contribuições em realce não é mais o *salário*, mas, sim, “*folha de salários*”, propositadamente no plural, a qual é composta, segundo a mais autorizada doutrina, pelos lançamentos efetuados em favor do trabalhador e todas as parcelas a este devidas em decorrência do contrato de trabalho, de molde que, toda e qualquer espécie de contraprestação paga pela empresa, a qualquer título, aos segurados obrigatórios do RGPS encontram-se abraçadas, em gênero, pelo conceito de Salário de Contribuição.

Em reforço a tal abrangência, de modo a espancar qualquer dúvida ainda renitente a cerca da real amplitude da base de incidência da contribuição social em destaque, o legislador constituinte fez questão de consignar no texto constitucional, de forma até pleonástica, que as contribuições previdenciárias incidiriam não somente a folha de salários como também sobre os “*demais rendimentos do trabalho, pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício*”.

Tal compreensão caminha em harmonia com as disposições expressas no §11 do artigo 201 da Constituição Federal, que estendeu a abrangência da base de incidência das contribuições previdenciárias aos ganhos habituais do empregado, recebidos a qualquer título.

Constituição Federal de 1988

Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(...)

§11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Portanto, a contar da EC nº 20/98, todas as verbas recebidas com habitualidade pelo empregado, qualquer que seja a sua origem e título, passam a integrar, por força de norma constitucional, o conceito jurídico de *SALÁRIO* (Instituto de Direito do Trabalho) e, nessa condição, passam a compor obrigatoriamente o *SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO* (Instituto de Direito Previdenciário) do segurado, se sujeitando compulsoriamente à incidência de contribuição previdenciária e repercutindo no benefício previdenciário do empregado.

Nesse sentido caminha a jurisprudência trabalhista conforme de depreende do seguinte julgado:

TRT-7 - Recurso Ordinário:

Processo: RECORD 53007520095070011 CE 0005300-7520095070011

Relator(a):DULCINA DE HOLANDA PALHANO

Órgão Julgador: TURMA 2

Publicação: 22/03/2010 DEJT

RECURSO DA RECLAMANTE CTVA - NATUREZA SALARIAL - CONTRIBUIÇÃO A ENTIDADE DE PREVIDÊNCIA PRIVADA.

A parcela CTVA, paga habitualmente e com destinação a servir de compromisso aos ganhos mensais do empregado, detém natureza salarial, devendo integrar a remuneração para todos os fins, inclusive para o cálculo da contribuição a entidade de previdência privada.

RECURSO DO RECLAMADO CEF - CTVA. Com efeito, se referidas gratificações são pagas com habitualidade se incorporam ao patrimônio jurídico do reclamante, de forma definitiva, compondo sua remuneração para todos os efeitos. Atente-se que a natureza de tal verba não mais será de "gratificação" mas sim de "Adicional Compensatório de Perda de Função"

A norma constitucional acima citada não exclui da tributação as rubricas recebidas em espécie de forma eventual. A todo ver, a norma constitucional em questão fez incorporar ao *SALÁRIO* (instituto de direito do trabalho) todos os ganhos habituais do empregado, a qualquer título. Ocorre, contudo, que o conceito de *SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO* (instituto de direito previdenciário) é muito mais amplo que o conceito trabalhista mencionado, compreendendo não somente o *SALÁRIO* (instituto de direito do trabalho), mas, também, os *INCENTIVOS SALARIAIS*, assim como os *BENEFÍCIOS*.

Assim, as verbas auferidas de forma eventual podem se classificar, conforme o caso, ou como *incentivos salariais* ou como *benefícios*. Em ambos os casos, porém, integram

o conceito de Salário de Contribuição, nos termos e na abrangência do art. 28 da Lei nº 8.212/91, observadas as excepcionalidades contidas em seu §9º.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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;** (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) (grifos nossos)*

II - para o empregado doméstico: a remuneração registrada na Carteira de Trabalho e Previdência Social, observadas as normas a serem estabelecidas em regulamento para comprovação do vínculo empregatício e do valor da remuneração;

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

IV - para o segurado facultativo: o valor por ele declarado, observado o limite máximo a que se refere o § 5º. (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

Note-se que o conceito jurídico de Salário de contribuição, base de incidência das contribuições previdenciárias, foi estruturado de molde a abraçar toda e qualquer verba recebida pelo obreiro, a qualquer título, em decorrência não somente dos serviços efetivamente prestados, mas também, no interstício em que o trabalhador estiver à disposição do empregador, nos termos do contrato de trabalho.

Advirta-se que o termo “remunerações” encontra-se empregado no *caput* do transcrito art. 28 em seu sentido amplo, abarcando todos os componentes atomizados que integram a contraprestação da empresa aos segurados obrigatórios que lhe prestam serviços. Em verdade, até mesmo a remuneração referente ao tempo ocioso em que o empregado permanecer à disposição do empregador não escapa da amplitude do conceito de salário de contribuição.

Tais conclusões decorrem de esforços hermenêuticos que não ultrapassam a literalidade dos enunciados normativos supratranscritos, eis que o texto legal revela-se cristalino ao estabelecer, como base de incidência, o “total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título”.

Nesses termos, compreendem-se no conceito legal de remuneração os três componentes do gênero, assim especificados pela doutrina:

- 1- Remuneração Básica – Também denominada “*Verbas de natureza Salarial*”. Refere-se à remuneração em dinheiro recebida pelo trabalhador pela venda de sua força de trabalho. Diz respeito ao pagamento fixo que o obreiro auferir de maneira regular, na forma de salário mensal ou na forma de salário por hora.
- 2- Incentivos Salariais - São programas desenhados para recompensar funcionários com bom desempenho. Os incentivos são concedidos sob diversas formas, como bônus, gratificações, prêmios, participação nos resultados a título de recompensa por resultados alcançados, dentre outros.
- 3- Benefícios - Quase sempre denominados como “*remuneração indireta*”. Muitas empresas, além de ter uma política de tabela de salários, oferecem uma série de benefícios ora em pecúnia, ora na forma de utilidades ou “*in natura*”, que culminam por representar um ganho patrimonial para o trabalhador, seja pelo valor da utilidade recebida, seja pela despesa que o profissional deixa de desembolsar diretamente.

Nesse novel cenário, a regra primária importa na tributação de toda e qualquer verba paga, creditada ou juridicamente devida ao empregado, ressalvadas aquelas que a própria lei excluir do campo de incidência. No caso específico das contribuições previdenciárias, a regra de excepcionalidade encontra-se estatuída no parágrafo 9º do citado art. 28 da Lei nº 8.212/91, o qual, dada a sua relevância, transcrevemos em sua integralidade:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

(...)

§9º *Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, **exclusivamente**: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) (grifos nossos)*

a) Os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

b) As ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei nº 5.929, de 30 de outubro de 1973;

c) A parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;

d) As importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

e) As importâncias: (Alínea alterada e itens de 1 a 5 acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

1. Previstas no inciso I do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

2. *Relativas à indenização por tempo de serviço, anterior a 5 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;*
3. *Recebidas a título da indenização de que trata o art. 479 da CLT;*
4. *Recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973;*
5. *Recebidas a título de incentivo à demissão;*
6. *Recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).*
7. *Recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).*
8. *Recebidas a título de licença-prêmio indenizada; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).*
9. *Recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).*
- f) *A parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;*
- g) *A ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).*
- h) *As diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal;*
- i) *A importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977;*
- j) A participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica; (grifos nossos)**
- l) *O abono do Programa de Integração Social-PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público-PASEP; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*
- m) *Os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*
- n) *A importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*
- o) *As parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira, de que trata o art. 36 da Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).*

p) O valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couberem, os arts. 9º e 468 da CLT; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

q) O valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

r) O valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

s) O ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

t) O valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

u) A importância recebida a título de bolsa de aprendizagem garantida ao adolescente até quatorze anos de idade, de acordo com o disposto no art. 64 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

v) Os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

x) O valor da multa prevista no § 8º do art. 477 da CLT. (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

Contextualizado nesses termos o quadro jurídico-normativo aplicável ao caso-espécie, visualizando com os olhos de ver a questão controvertida ora em debate, sob o foco de tudo o quanto até o momento foi apreciado, verificamos que a alínea 'j' do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 estatuiu, de forma expressa, que não integram o Salário de contribuição, as importâncias recebidas a título de *participação nos lucros ou resultados da empresa*, quando paga ou creditada de acordo com lei específica.

O Programa de Participação nos Lucros ou Resultados - PLR consubstancia-se numa ferramenta de gestão que visa ao alinhamento das estratégias organizacionais com as atitudes e desempenho dos empregados dentro do ambiente de trabalho. Trata-se de um instrumento gerencial bastante utilizado pelas empresas, mundialmente disseminado, que auxilia no cumprimento das metas e diretrizes das organizações, permitindo uma maior participação e empenho dos empregados na produtividade da empresa, além do seu esforço ordinário decorrente do contrato de trabalho, proporcionando, dessarte, atração, retenção, **motivação e comprometimento dos funcionários na busca de melhores resultados empresariais.**

Constitui-se o PLR num tipo de remuneração variável a ser oferecida àqueles que efetivamente colaboram na obtenção de lucros e/ou no atingimento das metas pré-estabelecidas pelo empregador. Trata-se de um Direito Social de matriz constitucional, tendo o Constituinte Originário, taxativamente, outorgado à lei ordinária a competência para a estipulação dos parâmetros legais da conformação do Direito dos trabalhadores, *in verbis*:

Constituição Federal de 1988

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.

Sendo um instrumento de integração capital-trabalho e de estímulo à produtividade das empresas, busca-se por meio da regra imunizante e da consequente redução da carga tributária proporcionar vantagens competitivas às empresas que, regularmente, implementam mecanismos efetivos de integração e participação de seus empregados, sem que com isso haja substituição da remuneração devida. Decorre daí a norma de desvinculação do pagamento a título de PLR da remuneração em geral.

A Participação nos Lucros é norma constitucional de eficácia limitada. Nesse sentido dispõe o Parecer CJ/MPAS nº 547, de 03 de maio de 1996, aprovado pelo Exmo. Sr. Ministro do MPAS, *ad litteris et 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)

Tais diretivas não atritam com entendimento esposado no Parecer CJ/MPAS nº 1.748/99, cujo teor transcrevemos na sequência:

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)

Tratando-se de norma constitucional de eficácia limitada, esta depende da integração de documento normativo editado pelo órgão legislativo competente para que suas disposições possam produzir os efeitos jurídicos colimados pelo Constituinte.

Tal matéria já foi bater às portas da Suprema Corte, cuja Segunda Turma, no julgamento do Agravo Regimental no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 505.597, pacificou o entendimento que deve prevalecer nas situações desse jaez.

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. ART. 7º, XI, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. MP 794/94.

Com a superveniência da MP n. 794/94, sucessivamente reeditada, foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito à participação dos trabalhadores no lucro das empresas [é o que extrai dos votos proferidos no julgamento do MI n. 102, Redator para o acórdão o Ministro Carlos Velloso, DJ de 25.10.02].

Embora o artigo 7º, XI, da CB/88, assegure o direito dos empregados àquela participação e desvincule essa parcela da remuneração, o seu exercício não prescinde de lei disciplinadora que defina o modo e os limites de sua participação, bem como o caráter jurídico desse benefício, seja para fins tributários, seja para fins de incidência de contribuição previdenciária. Precedentes. Agravo regimental a que se nega provimento. (grifos nossos)

Deflui dos termos do julgado suso transcrito que o direito social em debate é dirigido à classe de trabalhadores que laboram mediante o vínculo jurídico de uma relação de emprego, não abraçando as pessoas físicas que, assumindo o risco da atividade econômica, exercem por conta própria, determinada atividade profissional de natureza urbana, como é o caso dos Diretores não empregados e demais segurados contribuintes individuais, eis que entre estes e as respectivas empresas não se formaliza vínculo de relação de emprego.

Atente-se, por relevante, que os direitos sociais estampados no art. 7º da CF/88 são dirigidos àquela categoria de trabalhadores que realizam seu labor profissional sob a

égide de um vínculo empregatício, e não para aqueles que, por sua própria conta e risco, exercem atividade econômica de natureza urbana.

A assertiva ora alinhada encontra amparo, igualmente, nas disposições insculpidas no §4º do art. 218 de nossa Lei Soberana, cuja norma de caráter programático prevê o apoio e estímulo às empresas que pratiquem sistemas de remuneração que assegurem ao empregado, desvinculada do salário, participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade de seu trabalho.

Constituição Federal de 1988

Art. 218 - O Estado promoverá e incentivará o desenvolvimento científico, a pesquisa e a capacitação tecnológicas.

(...)

*§4º A lei apoiará e estimulará as empresas que invistam em pesquisa, criação de tecnologia adequada ao País, formação e aperfeiçoamento de seus recursos humanos e que pratiquem **sistemas de remuneração que assegurem ao empregado, desvinculada do salário, participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade de seu trabalho.*** (grifos nossos)

A Lei nº 8.212/1991, em obediência ao preceito constitucional, honrou estatuir na alínea “j” do §9º do seu art. 28, hipótese de não incidência tributária sempre que verbas rotuladas de PLR forem pagas de acordo com a lei própria de regência.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 28 – (...)

§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.

A edição da Medida Provisória nº 794/94 veio ao atendimento do comando constitucional em tela, introduzindo no Ordenamento Jurídico os primeiros traços definidores do direito social ora em debate, vindo a sofrer, ao longo do tempo, em suas reedições e renumerações, um volume pouco expressivo de modificações legislativas, até a sua definitiva conversão na Lei nº 10.101/2000.

Lei nº 10.101 de 19 de dezembro de 2000

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: (grifos nossos)

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.

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

§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.

§4º A periodicidade semestral mínima referida no §2º poderá ser alterada pelo Poder Executivo, até 31 de dezembro de 2000, em função de eventuais impactos nas receitas tributárias.

§5º As participações de que trata este artigo serão tributadas na fonte, em separado dos demais rendimentos recebidos no mês, como antecipação do imposto de renda devido na declaração de rendimentos da pessoa física, competindo à pessoa jurídica a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do imposto.

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.

Das disposições plasmadas no *caput* do art. 2º do Diploma Legal acima desfiado ergue-se como fato incontroverso que o direito social objeto de regulamentação abarca, tão somente, os empregados da empresa, assim compreendidos os trabalhadores vinculados mediante um liame empregatício com a entidade empresarial em questão, não irradiando efeitos sobre as demais categorias de obreiros, aqui incluídos os segurados contribuintes individuais.

Cumprе observar que, nos termos do art. 111, II do CTN, deve-se emprestar interpretação restritiva às normas que concedam outorga de isenção. Nesse diapasão, em sintonia com a norma tributária há pouco citada, para se excluir da regra de incidência é necessária a fiel observância dos termos da norma de exceção, tanto assim que as parcelas integrantes do supra-aludido §9º, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, passam a integrar a base de cálculo da contribuição para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis.

Código Tributário Nacional - CTN

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

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

Dado à exegese restritiva exigida pelo CTN, somente serão extirpadas da base de cálculo das contribuições previdenciárias as verbas pagas sob o rótulo de participação nos lucros e resultados (PLR) que forem pagas ou creditadas a segurados empregados, e em estreita e inafastável consonância com a lei específica que rege o benefício em pauta. Do contrário, não. Serão qualificadas como Salário de Contribuição.

Diante dos aludidos dispositivos, avulta, por decorrência lógica, que, para se assentar a salvo da tributação previdenciária, deve a verba paga a título de participação nos lucros e resultados atender aos seguintes requisitos:

- Resultar de negociação prévia formal entre a empresa e seus empregados, por comissão escolhida pelas partes, integrada, obrigatoriamente, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria ou de convenção/acordo coletivo;
- Das negociações suso citadas, deverão resultar instrumentos formais nos quais deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos e quanto à fixação das regras adjetivas, inclusive os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo;
- O instrumento formal resultante do acordo em realce deverá arquivado na entidade sindical dos trabalhadores;

- Não substituir, nem complementar a remuneração devida a qualquer empregado;
- A PLR não pode ser distribuída em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil;

Tendo por finalidade a norma em tela a integração entre capital e trabalho e o ganho de produtividade, exige a lei a negociação prévia entre empresa e os empregados, mediante acordo coletivo ou comissão de trabalhadores, da qual resulte clareza e objetividade das condições a serem satisfeitas (regras adjetivas) para a participação nos lucros ou resultados (direito substantivo). Entre outros, podem ser considerados como critérios ou condições: produtividade, qualidade, lucratividade, programas de metas e resultados mantidos pela empresa.

As regras claras e objetivas quanto ao direito substantivo referem-se ao direito dos trabalhadores de conhecerem, previamente, no corpo do próprio instrumento de negociação, o quanto irão receber a depender do lucro auferido pelo empregador se os objetivos forem cumpridos, o que terá que fazer para receber tal quantia e como irá recebê-la. Quanto às regras adjetivas, deve o trabalhador ter ciência dos mecanismos de aferição de seu desempenho, de como aferi-lo em determinado momento e situação, das metas e índices de produtividade a serem alcançados e o que falta para alcançá-los, etc.

A inexistência de tais regras, de forma clara e objetiva, no instrumento de negociação, implica a sua estipulação e avaliação dos trabalhadores por ato unilateral do empregador, circunstância que colide com o objetivo almejado pelo legislador.

A exigência de regras claras e objetivas justifica-se como forma de inviabilizar a discriminação de empregados e de se consumir a própria finalidade do instituto criado. Sendo o resultado finalístico almejado pela norma o fomento da produtividade da mão de obra, nada mais compreensível e pertinente que os empregados tenham o real conhecimento da exata dimensão do direito a eles concedido e do esforço e dedicação que eles devem empreender para alcançá-lo.

Exige a Lei nº 10.101/00 que do acordo constem os “*mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado*”, de modo a assegurar aos empregados a transparência nas informações por parte da empresa, o fornecimento dos dados necessários à definição das metas, a adoção de indicadores de produtividade, qualidade ou lucratividade que sejam compreendidos por todos, a possibilidade de fiscalização do regular cumprimento das regras pactuadas e o acompanhamento progressivo da constituição do direito em debate por parte do empregado.

Da pena de Sergio Pinto Martins (*in Participação dos Empregados nos Lucros das Empresas*, Editora Atlas, 2009, pág. 150) já se escreveu:

"Os critérios da participação nos resultados não poderão ficar sujeitos apenas a condições subjetivas, mas objetivas, determinadas, para que todos as possam conhecer e para que não haja dúvida posteriormente sobre se o empregado atingiu o resultado almejado pela empresa".

Exsurge a todo ver que a regulamentação legal pauta-se no desígnio da proteção do trabalhador para que sua participação nos lucros seja concreta, justa e impessoal. Os sindicatos envolvidos ou as comissões, nos termos do artigo 2º da Lei, têm liberdade para fixarem os critérios e condições para a participação do trabalhador nos lucros e resultados. Visa o Legislador Ordinário a impedir que condições ou critérios subjetivos obstem a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados ou que a empresa utilize a rubrica em foco como forma dissimulada de remuneração, o que é expressamente vedado pelo art. 3º do Diploma Legal Regulador.

Assim, devem as regras conformadoras do direito em palco ser claras e objetivas para que os critérios e condições possam ser aferidos objetivamente, de modo que o obreiro possa exigir do empregador o seu efetivo cumprimento, eis que, alcançados os termos assentados no acordo, o trabalhador passa a ser titular do direito subjetivo ao recebimento da importância a que faz jus. Concretiza-se, dessarte, a integração entre o capital e o trabalho e o incentivo à produtividade tão visados pela lei.

Sob a luz que dimana do art. 111 do CTN, revela-se condição imprescindível para a subsunção do caso *in concreto* à norma de isenção em ribalta que no instrumento decorrente da negociação entre patrões e empregados constem 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.

No caso em apreço, foram efetuados pagamentos a título de PPR sem que as metas antes estabelecidas houvessem sido atingidas, conforme assim reconhece a própria empresa em seus comunicados. Assim, ao se decidir a empresa, por mera liberalidade e em reconhecimento ao esforço de seus empregados, pelo pagamento de um prêmio, denominado de "PPR", a empresa fugiu ao abrigo da legislação que rege o direito social previsto no inciso XI do art. 7º da CF/88, uma vez que passou a não mais atender aos requisitos da lei específica de regência do benefício em pauta.

Constituição Federal

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;

O pagamento de tais verbas, nas condições em que se consumaram, não possui as premissas básicas conformadoras da *Participação nos Lucros ou Resultados* assentadas na Carta de 1988.

Isso porque a negociação formal entre a empresa e seus empregados tem que ser prévia, por comissão escolhida pelas partes e integrada, obrigatoriamente, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria ou de convenção/acordo coletivo. De tais negociações devem resultar instrumentos escritos nos quais devem constar as metas e os objetivos acordados entre as partes, regras claras e objetivas quanto aos direitos substantivos

dos empregados, bem como regras adjetivas contendo os mecanismos de aferição pertinentes ao cumprimento das metas acordadas, dentre outras.

Ora, a revisão do acordo original, ao término do período de apuração, mediante a substituição deste por um aditivo, ajustando as metas do acordo prévio aos resultados efetivamente alcançados pela empresa, transmuda a natureza jurídica da constitucional *Participação nos Lucros ou Resultados* para mero prêmio, o qual não se encontra abraçado pela hipótese de não incidência tributária prevista *Lex Excelsior*.

Com efeito, sendo cumpridas ou não as metas estabelecidas no instrumento de acordo, o trabalhador irá receber um prêmio exatamente idêntico aos demais empregados, independentemente da magnitude do seu engajamento, comprometimento e empenho no atingimento dos objetivos pactuados, tampouco do esforço conjunto, uma vez que as metas a serem alcançadas flutuam ao sabor dos efetivos resultados.

Em outras palavras, mediante o emprego de tal artifício, as metas sempre restarão atingidas, devido sempre será o prêmio, independentemente do que for acordado, independentemente do empenho individual do obreiro, independentemente da existência de lucros, independentemente da produtividade, independentemente de tudo.

Frustram-se então os objetivos da lei que tem como inspiração maior o fomento à produtividade.

Corroborá tal entendimento o fato de a empresa efetuar pagamentos de valores fixos (R\$ 200,00 e R\$ 300,00) para empregados de diferentes categorias e faixas de salário, o que demonstra o descaso pela intensidade da participação de cada empregado, individualmente considerado, na consecução dos objetivos ajustados.

Alem disso, o adicional do PPR para o grupo denominado de HMC - Homens e Mulheres Chave da Hotelaria Accor é pago em conformidade com os objetivos que forem atingidos por cada um, dentro do que foi negociado entre o HMC e a Direção Geral, sendo certo que tais objetivos podem ser revistos e negociados com a direção da empresa. Assim, fogem tais verbas da subsunção aos princípios básicos do pagamento da *Participação nos Lucros ou Resultados* legal, que exigem regras claras e objetivas e preestabelecidas entre a empresa e o empregado.

Para ser considerada participação nos resultados, o trabalhador tem que obter o seu quinhão de PLR associado a sua participação produtiva no resultado da empresa como um todo e não apenas à execução de sua atividade laboral ordinária contida no contrato de trabalho, pois este última terá, obviamente, natureza salarial.

No presente caso a verba auferida pelo empregado não decorreu efetivamente de qualquer índice de produtividade ou meta associada ao desempenho do trabalhador. O direito decorreu do mero o vínculo empregatício, uma vez que os aditivos firmados a *posteriori* garantiram o pagamento da rubrica em foco aos resultados reais alcançados pela empresa e não aos termos previamente fixados no acordo. Desse modo, o instrumento de acordo revelou-se irrelevante, desnecessário e alheio ao pagamento em relevo, circunstância que representa afronta aos termos da Lei 10.101/2000 e aos objetivos da norma constitucional em debate.

Tal ganho ingressou na expectativa dos segurados empregados em decorrência do contrato de trabalho e da prestação de serviços ordinários ao Recorrente, possuindo, portanto, natureza jurídica remuneratória.

Nessa perspectiva, concluiu com acerto o Órgão Julgador de 1ª Instância que, *in verbis*:

“No presente caso, a empresa efetuou o pagamento a título de participação nos resultados, sem que as metas estabelecidas nos acordos coletivos arquivados no Sindicato fossem atingidas, o que se confirma inclusive por comunicados internos por ela emitidos, anexados pela fiscalização às fls. 53/54 e nos Termos Aditivos ao Acordo Coletivo de Trabalho sobre PPR, apresentados na defesa, fls. 108/113. Nos referidos documentos, a empresa admite que não houve o cumprimento das metas, porém por mera liberalidade distribuirá um prêmio aos seus colaboradores, considerando o empenho e dedicação dos mesmos em alcançar os resultados obtidos. Note-se que nas competências 12/2001 e 12/2002 a grande maioria dos empregados recebeu um valor fixo de R\$ 200,00 e na competência 02/2004 o valor fixo de R\$ 300,00.

Efetuiu ainda para o grupo denominado Homens e Mulheres Chaves o pagamento de valores excedentes ao limite de duas vezes o salário, estabelecido nos acordos arquivados no Sindicato, nas competências 02/2000, 02/2001, 02/2003, 02/2005 e 02/2006, conforme se verifica no anexo ao Relatório Fiscal, fls. 36/52.

Assim, conclui-se que estes valores são pagos independentemente do resultado, e acima dos limites estabelecidos nos acordos, o que representa uma espécie de prêmio [...]”.

Não merece reparo, portanto a Decisão de 1ª Instância Administrativa, uma vez que o entendimento por ela adotado e expressado na Decisão Recorrida não destoia da compreensão majoritária desta Corte Administrativa.

Nesse contexto, havendo sido efetuados pagamentos a título de PLR em desacordo com as condições de contorno estabelecidas na Lei nº 10.101/2000, imperioso então o reconhecimento de que tais rubricas não se ajustam à hipótese de não incidência tributária previstas na alínea ‘j’ do parágrafo 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, permanecendo contidas no conceito jurídico de Salário de Contribuição – base de incidência das contribuições previdenciárias.

O que exclui, de fato, a incidência do tributo em foco é a integral subsunção do fato *in concreto* à hipótese de não incidência taxativamente prevista na lei, *in casu*, a alínea ‘j’ do parágrafo 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, que reza explicitamente que não integrará o salário de contribuição a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica, diga-se, a Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000.

Se as regras elencadas na lei específica não forem observadas integral e cumulativamente, escapa o citado pagamento da hipótese de não incidência legal em destaque,

configurando-se a importância paga a tal título como Salário de Contribuição para todos os fins e efeitos.

No caso vertente, avulta que a substituição do prévio acordo de PLR por um aditivo de ajuste não proporcionou uma efetiva integração dos empregados na definição das metas e resultados com vistas ao aumento da produtividade geral da empresa, tampouco viabilizou aferições objetivas de desempenho e acompanhamento na consecução do direito de cada trabalhador.

Ao não atender aos requisitos impostos pela Lei nº 10.101/2000, fugiu a verba em questão da proteção do manto da não incidência prevista na alínea 'j' do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, sujeitando-se a importância paga sob o rótulo de *participação nos lucros* às obrigações tributárias fincadas na Lei de Custeio da Seguridade Social,

A inobservância à aplicação de lei, representaria por parte deste Colegiado, negativa de vigência ao preceitos inseridos na Lei nº 10.101/2000, providência que somente poderia emergir do Poder Judiciário.

Estando, portanto, no campo de incidência do conceito de remuneração e não havendo dispensa legal para incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas, conforme já analisado, deve persistir o lançamento.

Da análise de tudo o quanto se considerou no presente julgado, pode-se asselar categoricamente que a decisão de primeira instância, nesse particular, não demanda, alfim, qualquer reparo.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva