



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

Processo n° 16327.720119/2017-14
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-006.707 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de outubro de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL
Recorrente BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2012 a 31/12/2012

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. EMPREGADOS. ACORDO PRÉVIO.

As regras para percepção da PLR devem constituir-se em incentivo à produtividade, devendo assim ser estabelecidas previamente ao período de aferição. Regras e/ou metas estabelecidas no decorrer do período de aferição não estimulam esforço adicional.

PLR. AJUSTE PRÉVIO. PARTICIPAÇÃO SINDICAL.

Os programas de participação nos lucros ou resultados demandam ajuste prévio ao correspondente período de aferição, quando vinculados ao desempenho do empregado ou do setor da pessoa jurídica face a critérios e metas pré estabelecidas.

A simples referência em convenção ou acordo coletivo a outros planos, ainda que pretensamente incorporados ao instrumento daqueles resultante, não atesta a existência de negociação coletiva na elaboração desses planos, tampouco supre a exigência legal de efetiva participação da entidade sindical, ou de representante por ela indicado em comissão, na elaboração e fixação de suas regras, e respectivos critérios de avaliação, destinadas aos empregados.

PLR. VALOR MÍNIMO FIXO E CERTO.

A previsão de que seja pago valor mínimo, fixo e certo retira do acordo a finalidade de que haja o incentivo à produtividade, que se afigura como um dos objetivos mediatos da lei.

PARTICIPAÇÃO NO LUCRO. ADMINISTRADORES.

A participação no lucro prevista na Lei nº 6.404/1976 paga a administradores contribuintes individuais integra a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias.

BÔNUS DE CONTRATAÇÃO. INCIDÊNCIA.

As parcelas pagas no início do contrato de trabalho, em razão de sua natureza remuneratória, integram o salário-de-contribuição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a preliminar de nulidade da decisão recorrida e, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Renata Toratti Cassini e Gregorio Rechmann Junior.

(assinado digitalmente)

Mario Pereira de Pinho Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mario Pereira de Pinho Filho, Mauricio Nogueira Righetti, Denny Medeiros da Silveira, Jamed Abdul Nasser Feitoza, João Victor Ribeiro Aldinucci, Luis Henrique Dias Lima, Renata Toratti Cassini e Gregório Rechmann Junior.

Relatório

Cuida o presente de Recurso Voluntário em face do Acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ, que considerou improcedente a Impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Contra a contribuinte foi lavrado Auto de Infração em 15.02.2017, para constituição de Contribuição Previdenciária, relacionada às seguintes infrações:

Participação nos Lucros Paga a Administradores - no período de 01/02/2012 a 29/02/2012 - valor da contribuição em R\$ 6.898.261,07;

Hiring Bonus - no período de 01.02.2012 a 31.12/2012 - valor da contribuição em R\$ 1.246.054,07;

GILRATR sobre Hiring Bonus - no período de 01.02.2012 a 31.12/2012 - valor da contribuição em R\$ 267.519,50;

Participação nos Lucros ou Resultados paga a Empregados - no período de 01/02/2012 a 30/11/2012 - valor da contribuição em R\$ 225.582.472,28; e

GILRAT sobre a Participação nos Lucros ou Resultados paga a Empregados - no período de 01/02/2012 a 30/11/2012 - valor da contribuição em R\$ 48.431.052,89;

Além do lançamento acima, houve um outro, na mesma data, para cobrança reflexa da contribuição para o FNDE, relacionado às infrações supracitadas.

Salário-Educação - FNDE - Contribuições devidas sobre Hiring Bonus - no período de 01.02.2012 a 31.12/2012 - valor da contribuição em R\$ 138.450,45; e

Salário-Educação - FNDE - Contribuições devidas sobre Participação nos Lucros ou Resultados - no período de 01.02.2012 a 30.11/2012 - valor da contribuição em R\$ 25.064.719,11.

Os fatos levantados pela Fiscalização, que conduziram à conclusão da inobservância da lei, podem ser assim resumidos, extraídos do Relatório Fiscal de fls. 122/164:

Após terem sido identificados na contabilidade e na folha de pagamento vários pagamentos a título de PLR, o recorrente informou ao Fisco, individualizadamente por beneficiário e rubrica, os montantes relacionados aos instrumentos de negociação que os ampararam. Assim sendo, foram lastreados, segundo o informado pelo recorrente, nos seguintes instrumentos:

- * Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2011, datado de 21/10/2011, referente ao ano base de 2011;
- * Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2012, datado de 02/10/2012, referente ao ano-base de 2012;
- * Acordo Coletivo de Trabalho do Programa da Participação nos Resultados Santander (PPRS) – Ano Base 2011, datado de 28/02/2011, com vigência retroativa no período de 01/01/2011 a 31/12/2011;
- * Acordo Coletivo de Trabalho do Programa da Participação nos Resultados Santander (PPRS) – Biênio 2012/2013, datado de 28/06/2012, com vigência retroativa no período de 01/01/2012 a 31/12/2013;
- * Programa Próprio Gestão 2011 – sem data; e
- * Programas Próprios Específico diversos.

Em função do informado, passou-se à análise de cada um dos instrumentos apontados, culminando na identificação das ocorrências a seguir:

A utilização de dois instrumentos distintos (**CCT** e **ACT/Programa Específico**) para lastrear pagamentos ao mesmo grupo de empregados e no mesmo período, sem que houvesse compensação entre eles.

As duas CCT que alicerçaram os pagamentos do período teriam sido assinadas no curso do seu período de vigência. É dizer: a CCT relativa ao período de **2011**, teria sido assinada em **21/10/2011**; já a de **2012**, em **02.10.2012**.

O mesmo teria ocorrido com relação aos ACT - PPRS. O de **2011**, em **28.02.2011**; o de **2012**, em **28.06.2012**.

Quanto à clareza das regras, aborda, de forma exemplificativa, eis que guardariam semelhança com os demais, os ACT-PPRS celebrado em 28.02.2011, relativo ao ano base 2011 e aquele firmado em 28.06.2012, ao ano 2012.

Assenta que o único critério para a elegibilidade dos beneficiários seria aquele relativo ao período de aquisição, efetivo exercício e desligamento dos mesmos, não constando, a seu turno, qualquer determinação para os empregados, apenas ser necessário trabalhar na empresa e manter vínculo

no último dia do respectivo ano, ainda que tenham se afastado durante todo o ano por doença ou acidente de trabalho, o que demonstra tratar-se na verdade de pagamento de prêmio por tempo de serviço e não de PLR.

Os valores seriam apurados levando em conta a relação entre o ROE ¹ do atuado e o dos seus principais concorrentes. ²

Assim, quanto maior essa relação, é dizer, quanto maior o retorno financeiro do atuado quando comparado como os demais, maior o valor devido ao empregado. Eis a faixa dos valores:

INDICE COMPARATIVO ROE	"VALOR DEVIDO"
<i>Maior ou igual a 100%</i>	<i>R\$2.000,00</i>
<i>Maior ou igual a 90% e menor que 99%</i>	<i>R\$1.700,00</i>
<i>Maior ou igual a 51% e menor que 89%</i>	<i>R\$1.500,00</i>
<i>Menor que 50%</i>	<i>R\$1.350,00</i>

Ainda que não houvesse lucro, fazendo com que o ROE obtido fosse igual a zero e o comparativo com o dos outros concorrentes menor que 50%, estaria garantido um valor mínimo aos beneficiários.

O Programas Próprio de Gestão de 2011 não apresenta data. Não há qualquer assinatura ou qualificação no instrumento, tampouco, frise-se, a data de sua celebração.

Não haveria, ainda, a definição de metas a serem cumpridas pelos empregados. ao contrário, faz referência a estipulação de metas *a posteriori*, acordadas entre o gestor e o funcionário, e que poderiam ser revistas a qualquer tempo, segundo o momento econômico e planos de negócios da empresa.

Ademais, independentemente do desempenho da empresa, é assegurado ao empregado o valor estabelecido na convenção coletiva de trabalho.

Que o empregado jamais deixaria de receber o valor referente à PLR, na medida em que haveria um valor mínimo.

Quanto aos Programas Próprios Específicos, relata não constar qualquer assinatura, qualificação dos acordantes, nem mesmo a data de sua celebração. Não comprovaria, a seu turno, que a participação dos empregados em sua elaboração; quando ocorreu a sua ciência por parte dos empregados; a participação de um representante sindical nas negociações, nem que o instrumento de negociação foi devidamente registrado e arquivado na competente entidade sindical.

Que naqueles instrumentos, havia cláusula possibilitando a revisão semestral das metas, indicadores e critérios, a partir da necessidade de alinhamento com base no planejamento da Diretoria Executiva.

Havia, ainda, cláusula prevendo que situações não previstas naqueles instrumentos seriam analisadas e definidas por meio de uma comitê, cuja decisão seria soberana e irrevogável.

Que referidos programas apresentam parâmetros muito semelhantes aos sistemas utilizados para o pagamento de “prêmios de incentivo” e não para um benefício de PLR. Inclusive “prêmio” seria a denominação utilizada, como pode ser visto nos textos dos instrumentos de negociação em apreço.

¹ ROE = a relação ente lucro líquido do exercício e seu patrimônio líquido.

² Bradesco, Itaú Unibanco e Banco do Brasil.

Que a folha salarial do autuado revelou diversos casos em que os pagamentos excederam em dezenas de vezes o valor do salário mensal do próprio empregado. Haveria situações em que a PLR excedeu em mais de quarenta vezes seu salário, sendo que tal possibilidade não teria sido identificada no texto daqueles acordos.

Que haveria diferentes "castas" de empregados, no que tange ao recebimento das PLR, que variaram de 1% a 8.263,48 % em relação ao respectivo salário.

No que toca à PLR paga a administradores (diretores não empregados => contribuintes individuais), concluiu ser desnecessária qualquer análise acerca dos eventuais instrumentos que teriam lastreado tais pagamentos, eis que inexistiria previsão legal para que fossem excluídos do conceito de salário de contribuição, na medida em que a benesse tributária disciplinada pela lei 10.101/2000 alcançaria apenas as PLR pagas aos segurados empregados tratados no artigo 7º da CRFB/88.

Por fim, no que se refere ao Bônus de Contratação, assenta a Fiscalização que referida verba teria natureza de um prêmio de incentivo, recebido no ato da contratação ou em decorrência desta, negociada entre a empresa e o empregado, fazendo parte do pacote de remunerações para incentivar o empregado a ingressar nos quadros da empresa, denominada no mercado como "luvas", "hiring bonus" ou bônus de contratação.

Regulamente intimado, apresentou impugnação que foi julgada improcedente pela competente DRJ, com a seguinte ementa (fls. 1120/1129):

*PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. EMPREGADOS.
As parcelas pagas a título de participação nos lucros e resultados da empresa em desacordo com a lei 10.101/2000 integram o salário-de-contribuição, para fins de incidência de contribuição previdenciária.*

PARTICIPAÇÃO NO LUCRO. ADMINISTRADORES.

A participação no lucro prevista na Lei nº 6.404/1976 paga a administradores integra a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias.

BÔNUS DE CONTRATAÇÃO. INCIDÊNCIA.

As parcelas pagas no início do contrato de trabalho, em razão de sua natureza remuneratória, integram o salário-de-contribuição.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. VINCULAÇÃO.

As decisões judiciais e administrativas somente vinculam os julgadores de 1ª instância nas situações expressamente previstas na legislação.

Em seu Recurso Voluntário às fls. 1139/1259 aduz em síntese:

Após tecer comentários acerca de como a fiscalização e a DRJ trataram as espécies de instrumentos que ampararam o pagamento das PLR, prossegue ao afirmar que os pagamentos teriam sido lastreados, em verdade, e em apenas dois instrumentos, quais sejam: Convenções Coletivas de Trabalho - CCT e Acordos Coletivos de Trabalho - ACT, sendo que os denominados "Programas Próprios" seriam anexos destes últimos.

Que a DRJ teria anuído com a idéia de que os "programas próprios" seriam parte integrante dos ACT, quanto assentou, ao analisá-los, que "*nenhum dos acordos coletivos possui a certidão de registro relativa ao arquivamento destes documentos junto às entidades sindicais*" e quando, de fato, os analisou de forma conjunta, como um único instrumento de negociação de PLR.

Existência de regras claras e objetivas nas Convenções - CCT.

Que o Relatório Fiscal não teceu uma linha sequer, acerca do motivo que fez entender pela inexistência de regras claras e objetivas no que toca às CCT.

Que a autoridade julgadora de piso não teria enfrentado a questão relativa à falta de motivação do lançamento no que toca ao aspecto acima, notadamente, a não fundamentação da assertiva de que as CCT não continham regras claras e objetivas.

Assim sendo, pugnou fosse reconhecida a **nulidade** daquela *decisum*, pois entendeu caracterizado o cerceamento de sua defesa.

Que as regras lá fixadas são claras e objetivas: a depender de quanto de lucro líquido for alcançado, a participação nos lucros será de 90% do salário base + R\$ 1.400,00 (até o limite de R\$ 7.827,29) ou de 2,2 salários (até o limite de R\$ 17.220,04). Além dessa participação, as Convenções previram uma parcela adicional de distribuição de 2% do lucro líquido de forma linear entre todos os empregados até o limite individual de R\$ 2.800,00.

Acusações aos ACT.

Após especificar os pontos da acusação fiscal, como sendo os abaixo enumerados, passou a abordá-los em separado.

- 1 - suposta ausência de regras claras e objetivas;
- 2 - elegibilidade seria unicamente estar trabalhando;
- 3 - comparativo ao ROE de outros bancos.
- 4 - fixação de valor fixo mínimo;

Existência de metas e regras claras e objetivas nos Acordos.

Que as considerações acerca da existência de valor mínimo para pagamento independentemente do índice comparativo ROE e a utilização de variável baseada em comparativo com o resultado médio do mercado não é da competência do Fisco, eis que escolhidos pelo empregador e o sindicato da categoria dos empregados, em comum acordo com a Confederação e Federação.

Assim sendo, uma vez reconhecida a existência de regras claras e objetivas, os critérios eleitos pelos acordantes não devem ser apreciados pelo Fisco.

Elegibilidade seria unicamente estar trabalhando.

Que os ACT previam o pagamento de duas parcelas. Uma linear, aplicável a todos os empregados e outra variável, estabelecida conforme as previsões dos anexos.

A linear, calculada em meta financeira, relacionada ao ROE do recorrente, quando comparado com o médio dos demais bancos. Com isso, essa meta global estaria alcançando a todos os empregados, quando a produtividade trouxesse efetivo resultado financeiro ao recorrente.

Por sua vez, a parcela variável seria paga observando-se a fixação de critérios adequados à realidade de cada grupo de empregados

Assim, além das regras de elegibilidade, foram somados outros critérios e indicadores atreladas ao desempenho de cada segmento/linha de negócio, os quais são objetivos e claros

Comparativo ao ROE de outros bancos.

Que as partes negociantes não estabeleceram como meta dos empregados do recorrente algum índice ROE de outras empresas, mas apenas o crescimento do seu ROE em comparação ao ROE médio de mercado.

Que o crescimento do ROE do recorrente - divulgado publicamente em função de obrigações legais - está diretamente relacionado ao esforço desempenhado pelos empregados durante o período aquisitivo. Ou seja, quanto maior for a produtividade, maior será o ROE e, por consequência, os montantes pagos a título de PLR.

Nesse sentido, não haveria que se falar em ausência de "mecanismo de aferição".

Fixação de valor fixo mínimo.

Que a legislação não impõe qualquer restrição à partilha do lucro entre empresas e empregados no caso de resultados pouco expressivos. Não se verifica da Lei nº 10.101/00 nenhuma vedação às partes negociantes de fixarem uma participação nos lucros ainda que os resultados financeiros sejam modestos.

Que não haveria demonstração de que as condições, tais como pactuadas, concorreram para um maior ou menor estímulo à produtividade.

Além do quê, esse exame de mérito da pertinência dos critérios e condições não cabe à Autoridade fiscal.

Acusações ao Programa Próprio de Gestão e Programas Próprios Específicos

Que as acusações quanto à assinatura, composição de comissão de empregados, arquivamento no Sindicato, participação de representação sindical, somente fariam sentido se os anexos/programas fossem de fato "acordos próprios" firmados em âmbito de "comissão de empregados".

Como são meros anexos dos ACT, a aqueles aproveita o preenchimento dos requisitos destes últimos.

Que a exigência de arquivamento do instrumento negocial na entidade sindical dos trabalhadores refere-se unicamente aos programas próprios negociados por meio de comissão paritária, que não foi o caso dos ACT.

Que os tidos programas próprios são, em verdade, anexo dos ACT, que assim sendo, dispensariam seu arquivamento.

Existência de regras claras e objetivas quanto à fixação e à apuração das metas.

Que a DRJ reconheceu expressamente que os instrumentos que ensejaram a autuação em referência possuem, de fato, "regras e mecanismos de aferição de atingimento de resultados e metas tanto individuais como coletiva.

Que no PPG há, sim, a definição das metas e dos critérios a serem alcançados, como a eleição dos níveis de metas a serem alcançadas, denominadas "premissas básicas".

Que as metas possuem três níveis de apuração: metas coletivas do banco; da área em que esteve alocado o empregado; e as suas individuais.

Os critérios estariam assim fixados:

5. CRITÉRIOS DE MEDIÇÃO DA PERFORMANCE

O desempenho dos profissionais será medido de acordo com os seguintes critérios:

- Metas Quantitativas – Leva em consideração o alcance e superação dos orçamentos de receita ou de despesas, assim como a consecução do resultado no que diz respeito a alocação dos produtos oferecidos pelo banco.
- Metas Qualitativas – Leva em consideração os conceitos de qualidade obtidos junto ao público interno e/ou externo, visando o adequado atendimento aos clientes do Banco.
- Competências Individuais - Este item enfoca as metas de desenvolvimento pessoal. O processo de Avaliação de Competências considera o conjunto de atitudes que levam o funcionário a atingir seus resultados e a busca constantes de desenvolvimento do profissional.

Para medirmos o desempenho dos critérios acima citados, o Banco utilizará a seguinte tabela:

- De 0% a 150% da consecução das metas (quantitativa e qualitativas) e
- De 1 a 5 nas competências, sendo que o reconhecimento será feito de forma proporcional ao cumprimento das metas.

Que as comunicações com relação ao fluxo operacional de fixação das metas e aferição de seu cumprimento são realizadas mediante uso dos sistemas internos do banco.

Possibilidade de revisão das metas

Que a revisão das metas, quando aplicada, seria sempre efetuada pelas partes e não unilateralmente

Que referida possibilidade foi objeto da negociação, eis que os planos próprios seriam anexos dos ACT.

Que a autoridade Fiscal não apresentou sequer um exemplo concreto em que o empregado não conseguiria mensurar e aferir o montante que seria distribuído a título de PLR.

Que a Fiscalização presumiu inexistência de regras claras e objetivas e a inexistência de metas (foi devidamente demonstrado no tópico anterior, por exemplo, que os Acordos contestados pela Autoridade Fiscal possui as metas claramente definidas, o que foi reconhecido pela Autoridade Julgadora.

Que, em verdade, o Fisco se posiciona como uma espécie de validador das condições pactuadas na PLR, sendo que os requisitos de clareza e objetividade estabelecidos na legislação não se voltam exclusivamente, para seus reais interessados: a empresa e seus empregados.

A despeito da Autoridade Julgadora afirmar que "durante todo o procedimento fiscal, a autoridade competente emitiu 17 Termos de Intimação Fiscal endereçados à fiscalizada buscando justamente obter todos os documentos e esclarecimentos possíveis" (Fl. 07 da decisão recorrida), fato é que, ainda assim, a Sra. Agente Fiscal partiu de presunções para lavrar a autuação fiscal em análise.

Que há o entendimento neste colegiado de que as empresas são livres para estabelecer os critérios dos programas de PLR, desde que não haja prejuízo aos empregados, sendo certo que a Autoridade Fiscal não mencionou em momento algum em que medida os empregados teriam sido prejudicados com os instrumentos de PLR que foram questionados.

Que ha apenas alegações genéricas no sentido de que a data da assinatura dos acordos prejudicaria o conhecimento das condições e das metas.

Ademais, o acórdão de piso reconheceu que os instrumentos possuíam regras, metas (individuais e coletivas) e mecanismo de aferição do atingimento de resultados.

Acusações comuns às Convenções e aos Acordos

Data de Assinatura e Negociação Prévia - Vigência Retroativa.

Que a despeito da assinatura das Convenções e dos Acordos terem ocorrido nas datas acima indicadas no trecho extraído do Relatório Fiscal, isso é incapaz de invalidar instrumentos que legitimamente expressam o conteúdo das negociações, sendo a assinatura efetiva apenas um ato formal, que reflete a discussão incontestavelmente tempestiva dos planos de participação nos lucros e resultados do Recorrente.

Que a recorrente apresentou diversas notícias publicadas as quais demonstram que as negociações com os sindicatos realmente ocorrem, bem como alguns documentos contendo as reivindicações dos sindicatos a serem debatidas antes da formalização das convenções coletivas. Ou seja, a assinatura é apenas a formalização de um longo caminho de negociações que é iniciado bem antes daquela data.

Que mesmo antes da assinatura do ACT, o Recorrente já havia dado conhecimento aos seus empregados (internamente) de quais eram os critérios, as metas e as condições para o pagamento de PLR, não existindo, portanto, margem para a alegação de ausência de prévias negociações, sem o que a comissão de empregados não tem condições de aquilatar os benefícios e restrições carreados pelo Programa que foram chamados a avaliar.

Junte-se a isso, o fato de os critérios e as condições dos instrumentos serem exatamente semelhantes àqueles encerrados em anos anteriores, significando dizer que os empregados já tinham conhecimento dos critérios, metas e métodos a serem utilizados na distribuição da PLR.

Os Acordos de PLR, com seus anexos, são tradicionais no Recorrente, de modo que todos têm pleno conhecimento do seu funcionamento, bem como são informados, antes do início da vigência de cada exercício, por seus respectivos gestores, quais são as metas para aquele período.

Além disso, é situação tradicional no diálogo com os sindicatos que não se iniciam conversas sobre PLR antes de haver a previsão mais realista de um índice de reajuste da categoria (o que

somente ocorre no segundo semestre do ano, já que a previsão de inflação nesse para o ano nesse período é dotada de maior previsibilidade).

Que a Lei nº 10.101/2000 exige que a distribuição de PLR decorra de um procedimento de negociação, mas sem indicar quando esta negociação pode ou deve ocorrer, sendo assim, a sistemática indicaria que a negociação deve anteceder ao pagamento, o que foi observado pelo Recorrente.

Que pelo fato de a DRJ não ter aplicado precedente deste Colegiado, ao mero argumento de que "*apenas vinculam os julgadores de 1ª instância nas situações expressamente previstas na legislação*", teria havido falta de fundamentação da decisão, na medida em que não fora demonstrada a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento.³

Suposto caráter substitutivo da remuneração atribuído aos pagamentos realizados a título de PLR

Em verdade, tal situação revela que os expressivos resultados atingidos pelas instituições financeiras são efetivamente partilhados com os seus trabalhadores, que perceberão a parcela do lucro de acordo com a sua efetiva contribuição para o atingimento desses expressivos resultados.

Ademais, é preciso esclarecer que não há nos autos qualquer prova feita pelo Fisco de que os pagamentos de PLR realizados pelo Recorrente tivessem objetivo de substituir ou complementar a remuneração devida aos seus empregados. que não comparou o salário dos empregados com os praticados na mercado, para sustentar que a PLR seria complementação da remuneração.

Que a Lei não impõe limite quanto ao valor a ser distribuído, que pode variar de acordo com os esforços e responsabilidades pessoais de cada trabalhador. Que o autuante utilizou-se de presunção para, a partir desse comparativo, concluir que teria havido complementação do salário.

A PLR é instrumento de distribuição de lucros ou resultados, de acordo com o alcance de metas negociadas entre empresa e os empregados, sejam elas de caráter coletivo ou individual, em conformidade com a Lei nº 10.101/00.

Participação nos Lucros ou Resultados de Administradores.

Que a PLR é paga aos administradores com base no artigo 152, § 10, da Lei nº 6.404/76, que sempre desvinculou do conceito de remuneração dos administradores as eventuais participações nos lucros ou resultados por eles recebidas, demonstrando a existência de caráter não retributivo.

Que a lei 6.404/76 seria a lei específica a que alude o artigo 28, § 9º, "j" da Lei 8.212/91 que inclusive, antecede a 10.101/2000.

Que a CRFB/88, em seu artigo 7º, que trata dos direitos dos trabalhadores, não restritos aos empregados contratados nos moldes da CLT, garante em seu inciso XI a participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração. Se assim não o fosse, haveria ofensa ao princípio de isonomia.

Colaciona julgado do CARF nesse sentido.

³ Artigo 489, § 1º, VI do NCCPC

Bônus de Contratação:**Inexistência de caráter remuneratório e contraprestação por serviços prestados. Não integração ao salário de contribuição.**

Que no momento do pagamento, quando da contratação do empregado, as características e requisitos necessários para configuração da natureza remuneratória dessa verba, quais sejam, (i) inexistência de contraprestação por parte do empregado contratado; (ii) ausência de habitualidade, pelo fato do montante em questão ser um valor único; e (iii) inexistência de previsão legal positivada que reconheça tal verba como remuneração.

Que para o empregado, além de ser um valor atrativo, tem natureza indenizatória, na medida que visa restabelecer e indenizá-lo pela rescisão involuntária de seu contrato de trabalho anterior.

Ausência de subsunção do bônus de contratação à hipótese de incidência das contribuições previdenciárias.

Que não há a prestação de serviços anteriormente ao recebimento do bônus, sendo verdadeira verba indenizatória paga pelo Recorrente ao profissional, de forma a restituí-lo de eventuais ganhos futuros que deixa de auferir ao se desligar da empresa anterior, ou mesmo das verbas que deixa de receber em razão de seu desligamento ser voluntário da empresa anterior.

Que tais pagamentos também não gozam de habitualidade. O pagamento desta verba, como dito, é fato excepcional, livre de qualquer característica de habitualidade ou contrapartida com seu serviço prévio, já que, claramente é uma verba que não é decorrente do trabalho daquele empregado contratado, mas sim como uma indenização, um atrativo que não tem caráter remuneratório por serviços já prestados.

Que a permanência mínima do empregado, sob pena da devolução do valor recebido, reforça a absoluta desvinculação do bônus de contratação com o conceito de suposta remuneração, na medida em que inexistente remuneração condicionada à devolução de valores, sendo certo que remuneração é a retribuição de um serviço habitualmente prestado pelo empregado, sendo incabível qualquer condicionante de devolução ou estorno de um ato jurídico perfeito e acabado.

Ausência de comprovação da materialidade da obrigação tributária.

Que em momento algum a Fiscalização evidenciou que os pagamentos realizados pelo recorrente objetivariam suprimir ou complementar a remuneração dos seus empregados, apenas presumiu que estes estariam sujeitos à incidência das contribuições previdenciárias, sem, com isso, demonstrar que tais pagamentos visaram a retribuição de serviço prestado ou posto à disposição pelo beneficiário.

Em suas Contra-Razões, a Fazenda Nacional reitera e reforça os argumentos da autuação. (fls. 1316/1349).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, Relator

A contribuinte tomou ciência do acórdão recorrido em 18.07.2017 e apresentou tempestivamente seu Recurso Voluntário em 16.08.2017. Preenchidos os demais requisitos, dele passo a conhecer.

Os temas aqui envolvidos não são novos neste colegiado, em que pese a estréia deste Conselheiro no relato da matéria.

Nossa Lei Maior de 1946, já previa em seu artigo 157, inciso IV, a participação do trabalhador nos lucros da empresa.

Art. 157. A legislação do trabalho e a da previdência social obedecerão nos seguintes preceitos, além de outros que visem à melhoria da condição dos trabalhadores:

(...)

IV - participação obrigatória e direta do trabalhador nos lucros da empresa, nos termos e pela forma que a lei determinar;

O mesmo ocorreu com a EC 1/1969, que deu nova redação à CF/1967.

Art. 165. A Constituição assegura aos trabalhadores os seguintes direitos, além de outros que, nos termos da lei, visem à melhoria de sua condição social:

(...)

V - integração na vida e no desenvolvimento da empresa, com participação nos lucros e, excepcionalmente, na gestão, segundo fôr estabelecido em lei;

A atual Carta Política parece ter inovado ao trazer em seu texto a garantia de participação nos lucros, **ou resultados**, desvinculada da remuneração. Confira-se:

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;*

Note-se da redação, que a expressão "ou resultados" encontra-se grafada entre vírgulas e não posta de forma direta, tal como "...participação nos lucros ou resultados, desvinculada", o que me faz inferir que referida expressão tenha sido empregada como algo, de certa forma, similar ao lucro, mas não como um mero "resultado" qualquer.

Por sua vez, a Exposição de Motivos da MP 794/94⁴, que deu origem à Lei 10.101/2000, apresentou importante consideração sobre o valor a ser distribuído ao empregado. Confira-se:

4. Para os trabalhadores, a Medida implica, não apenas aumento do poder aquisitivo, mas um merecido ganho, como retribuição ao esforço que produz a riqueza da sociedade. E é importante ressaltar que nenhuma pressão inflacionária resultará da Medida, pois apenas haverá o repasse aos trabalhadores de ganhos de produtividade.

Perceba-se que a intenção do legislador, é o que se deflui do texto encimado, foi a retribuição ao trabalhador pelo seu esforço que produziu a riqueza da sociedade. São repasses de **ganhos** de produtividade.

Assim sendo, imagino ser justamente essa **riqueza produzida** que lastreará o pagamento ao trabalhador a esse título.

A seu turno, o artigo 176 da Lei 6.404/76 estabelece as demonstrações financeiras que deverão exprimir a situação do patrimônio das empresas. São elas as que aqui se aplicariam:

- * Demonstração do Resultado do Exercício - DRE;
- * Demonstração dos Fluxos de Caixa - DFC; e
- * Se companhia aberta, Demonstração do Valor Adicionado - DVA.

Note-se que em se tratando de resultados positivos, eis que é parcela desses resultados que será distribuída, tem-se para as demonstrações acima, como produto, o LUCRO e os RESULTADOS.

Demonstração do Resultado do Exercício = Resultado Econômico =>
LUCRO;

Demonstração dos Fluxos de Caixa = Resultado Financeiro; e

Demonstração do Valor Adicionado = Resultado Econômico.

Por sua vez, a possibilidade de exclusão desses valores do conceito de salário-de-contribuição, tem assento legal na alínea "j" do § 9º do artigo 28 da Lei 8.212/91. Confira-se:

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

(...)

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

⁴ Diário do Congresso Nacional - 19/1/1995, Página 295
<http://legis.senado.leg.br/diarios/PublicacoesOficiais>

E com vistas a dar efetividade à previsão legal, editou-se o que hoje se tem na Lei 10.101/2000, que traz em seu artigo 1º, o **objetivo** que se espera do instrumento, que aqui ousou a chamar de "**mediato**". É dizer, tem-se por expectativa que haja a efetiva integração entre capital e o trabalho, bem como o incentivo à produtividade que, em última análise, tem como beneficiário indireto, o interesse público; na forma do pretense crescimento econômico do país. E visando esse desejo do legislador é que deve ser interpretada a norma.

Vejamos, novamente, o que diz a parte final daquela Exposição de Motivos:

Em rápida síntese, podemos afirmar que a Medida Provisória ora proposta caminha, decisivamente, no sentido da obtenção dos objetivos maiores do Governo de Vossa Excelência: crescimento com justiça social.

Assim posto, penso que a participação nos LUCROS e/ou nos RESULTADOS deve estar associada necessariamente à apuração econômica e/ou financeira **da empresa** como um todo. O **objetivo**, esse aqui "**imediato**", seria sempre sua saúde financeira e/ou econômica, seja por meio do **lucro** (resultado econômico - DRE e DVA), seja por meio do **resultado** (resultado financeiro - DFC, por ex.), que será(serão) compartilhado(s) com o empregado em função de sua participação diferenciada. Com isso, faz-se com que recaia sobre o empregado, de certa forma, parcela do risco da atividade empresarial; o que não se observa, por exemplo, quando lhe é pago o salário em função de seu contrato de trabalho. Havendo ou não lucro, havendo ou não resultado, o salário contratado é, a rigor, devido.

Daí a possibilidade, penso eu, de se pagar PLR mesmo após apurado prejuízo (resultado econômico) no exercício, desde que tenha havido apuração de resultado financeiro positivo e tenha sido esse o objetivo pactuado.

A rigor, até mesmo em função do conflito histórico que se instalou entre aqueles que detém o capital e os que compõem com o labor, o empregado, por vezes, sente-se indiferente com a obtenção do lucro por parte do empregador ou mesmo com a melhoria em seus resultados, em que pese sua permanência no emprego depender diretamente desses fatores, quanto mais esforçar-se para que haja um aumento desse lucro ou resultado.

Com a possibilidade de ver compartilhada parcela desse lucro ou resultado, surge a expectativa de que os interesses, outrora díspares, passem a convergir, de forma que os empregados comecem a enxergar o lucro ou determinado resultado da empresa não mais como uma mera fonte para o pagamento do seu salário, mas como uma chance de experimentar uma das vertentes da verdadeira distribuição da renda; por sua vez, o empregador passaria a ver o trabalhador como um real parceiro em sua empreitada e não mais como um simples empregado que trabalha para sobreviver.

Com isso, na essência, estariam contemplados, penso eu, o incentivo à produtividade e a integração entre o capital e o trabalho, objetivos mediatos da norma.

Prosseguindo então, nos artigos 2º e 3º da Lei 10.101/2000 são postas as condições para que os pagamentos a título de PLR possam ser excluídos da base tributável das contribuições previdenciárias. Note-se que enquanto o artigo 2º trata preponderantemente das negociações, aí incluídos os indispensáveis requisitos de ordem formal e os de ordem subjetiva, o 3º explicitamente demonstra a preocupação do legislador de que tal instituto não seja utilizado de maneira desvirtuada pelo empregador e pelo trabalhador para, indevidamente,

amparar pagamentos sem a incidência do tributo, estipulando, com isso, requisitos a serem observados.

Vamos a elas:

1 - Devem decorrer de uma **negociação** entre os envolvidos, por meio de um dos procedimentos a seguir, **nos quais estejam garantidos o incentivo à produtividade e a integração entre o capital e o trabalho**:

1.1 - Comissão escolhida pelas partes, com a participação de um representante sindical de parte dos empregados; ou

1.2 - Convenção (CCT) ou Acordo Coletivo (ACT).

Perceba que o legislador, ao trazer para o processo negocial, representante do sindicato da categoria do empregado e determinar o arquivamento do instrumento de acordo na respectiva entidade sindical, procurou garantir que a negociação se desse, ao menos em tese, sob o regime da paridade de armas ou da igualdade material.

Com o mesmo desiderato, ainda reconhecendo a hipossuficiência de uma das partes, cuidou de fazer constar que as regras deveriam ser **claras e objetivas**, tanto no que toca à fixação dos direitos substantivos, quanto às regras adjetivas.

Disso decorre, por lógica e sob pena de sua inaplicabilidade, que deva haver, com relação a tais regras, mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordo, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os critérios e condições **exemplificados** nos incisos I e II do § 1º do artigo 2º da precitada lei.

Posto de outra forma, independentemente do instrumento de acordo que se tenha, há que se contar, **minimamente**, com as seguintes disposições:

- 1 - como chegar nas informações relativas ao cumprimento do acordo;
- 2 - quando será paga a PLR (periodicidade da distribuição);
- 3 - qual o período a que se refere (período de vigência);
- 4 - quando será revisto, caso haja tal previsão; e
- 5 - qual o valor a ser pago.

Quanto a esses elementos, não se deve perder de vista, em especial quando se fala de "cumprimento do acordo", que se, por um lado, há o compartilhamento do lucro ou do resultado por quem detém o capital, por outro, há o *plus* que deve ser dado pelo trabalhador (ou a ele oportunizado/incentivado) para que dele se valha. É, reforça-se, a idéia de incentivo à produtividade preconizada na lei.

Ressalta-se aqui, que se o objetivo imediato será sempre a saúde financeira e/ou econômica da empresa; as regras e os critérios para alcançá-lo devem ser definidos pela gestão empresarial e acordados com os empregados, observadas as formalidades legais.

Não importa o **meio**, se por **metas corporativas** (índices de produtividade, qualidade ou lucratividade, ou por que não o próprio lucro em determinados casos, por exemplo ?), ou se por **metas individuais/coletivas** (quantidade de vendas de produtos, nº de atendimentos conclusivos, quantidade e valor de captação de investimentos, por exemplo), **desde que se alinhem aos objetivos imediato e mediato da norma.**

Como conseqüência desse racional, se a mera obtenção do lucro, que já é, por si só, um pressuposto primário para a distribuição da PLR, der ensejo à distribuição de parcela fixa em termos absolutos, penso não estar havendo o incentivo à produtividade preconizado pela lei, sobretudo naqueles casos em que, dada a natureza do negócio do sujeito passivo, a apuração de lucro é uma **constante histórica**.

Isso porque, a partir da análise detida aqui empreendida dos dispositivos, em especial do *caput* do artigo 1º e inciso I (*índice de lucratividade*) do § 1º do artigo 2º, ambos da Lei 10.101/2000, sou levado a concluir que aqueles dois incisos sugerem mecanismo de aferição de uma comportamento funcional diferenciado por parte dos trabalhadores. Vale dizer, seja por metas corporativas (índices econômicos e/ou financeiros), seja por metas individuais e/ou departamentais, o fato é que a legislação exige esse algo a mais por parte do empregado que, repise-se, não seja a mera obtenção do lucro.

Veja-se: a existência do lucro é um pressuposto para o pagamento da PLR, desde que as regras para o seu compartilhamento induzam o "algo a mais" por parte do empregado.

Sob esse aspecto, faço registrar a evolução no entendimento deste Relator, em especial quanto à mera existência de lucro como condição ao pagamento da PLR.

Em outras palavras, para que houvesse a distribuição do lucro em parcela fixa em termos absolutos, far-se-ia necessário que houvesse dispositivo no acordo que a condicionasse ao incremento de determinado resultado ou mesmo do lucro, ainda que de forma escalonada, como por exemplo: ROE de 1% a 5% = R\$ 1.500,00; ROE de 6% a 10% = R\$ 2.500,00; aumento de "x%" do faturamento e/ou do lucro em relação ao ano anterior e por aí vai.

A parcela a ser distribuída, na forma acima, poderia se dar, penso eu, de forma fixa em **termos percentuais**, como por exemplo: distribuição de 5% **do valor acrescido**⁵, linear ou proporcionalmente à remuneração do trabalhador. Nesse caso, entendo que, em princípio, estaria contemplado o requisito do "incentivo à produtividade", na medida em que quanto maior o **acrécimo** do lucro da empresa, desde que atingida a meta corporativa ajustada pelas partes, maior seria a participação do empregado em termos absolutos. Todavia, o que se vê em determinados casos é a participação do empregado limitada a determinado valor, ainda que no acordo constasse a previsão de distribuição de determinado percentual, com o que, à luz do aqui exposto, penso não atender ao espírito da norma.

Em síntese, há **certa** liberdade para que as partes negociem as regras, critérios e condições, mas não podem fugir daqueles objetivos da lei, sob pena de desvirtuar o intento do instrumento.

⁵ Quando no comparativo com outro período.

Reforçando, os meios eleitos pelas partes precisam, ainda que de forma indireta, visar a saúde financeira/econômica da empresa, além de, minimamente, propiciar o estímulo à produtividade - potencial ou efetivo. É dizer, é de se esperar da força de trabalho uma participação diferenciada (mesmo potencial) - seja individualmente falando, seja no conjunto com os demais trabalhadores - que justifique esse pagamento desvinculado de sua remuneração para fins previdenciários.

Nada obstante, há de se reconhecer que a depender do instrumento eleito, a definição ou estabelecimento daquele algo a mais, sobretudo a nível individual, torna-se cada vez mais tormentoso, como por exemplo no caso das CCT, que reúnem por vezes uma quantidade expressiva de sindicatos, em determinada data-base a depender da categoria envolvida, diferentemente do que se tem no caso dos ACT e dos acordos a partir de comissão, quando a possibilidade de estabelecimento de exigências a nível individual e/ou setorial/departamental se mostra, por vezes, bem mais viável sob o ponto de vista operacional e, ainda assim, a depender do porte da empresa.

Imagino não ser por outra razão, que aqueles dois incisos do § 1º acima citados, postos de maneira exemplificativa na lei, procuraram abordar situações em que o *plus* do empregado pudesse ser evidenciado de forma presumida (metas corporativas, v.g, índice de lucratividade) ou de forma coletiva ou individualizada (metas individuais ou coletivas segundo os seguimentos do negócio).

Abre-se aqui um parêntese para registrar que lucro não se confunde com "índice de lucratividade" exemplificado no incisos I do § 1º do artigo 2º da precitada lei.⁶

Se é bem verdade que aqueles índices afetos à empresa não dependem, **exclusivamente**, de um algo a mais por parte dos trabalhadores, mesmo que tomado em seu conjunto, do mesmo modo há de se reconhecer que tal participação revela-se substancialmente importante na consecução do objetivo empresarial, sobretudo quando o empregado vislumbra que há a possibilidade de vir a receber parcela do lucro do empregador tão financeiramente expressiva, quanto maior for o seu lucro, a depender do que for acordado.

Pondo dessa forma, parece-me evidente que o ânimo, comportamento, interesse, pró-atividade, o "correr atrás" do empregado deva ser outro, quando lhe oportunizado o compartilhamento de um valor, originalmente a ele não pertencente, mas que - em alguma medida - conta com seu esforço para sua obtenção; mais de uns, menos ou bem menos de outros é verdade, mas que inevitavelmente conta. Penso assim, que o incentivo à produtividade, ao menos presumidamente, estaria aí contemplado, ainda que, frise-se, em

⁶ A Lucratividade é um indicador de eficiência operacional obtido sob a forma de valor percentual e que indica qual é o ganho que a empresa consegue gerar sobre o trabalho que desenvolve. É um dos principais indicadores econômicos da empresa, ligado diretamente com a competitividade do negócio. Difere de rentabilidade e é derivado do conceito de lucro.

Lucro: é o resultado positivo após deduzir das vendas todos os custos e despesas. É um número absoluto.

Lucratividade: é a relação entre o valor do lucro líquido e o valor das vendas. É um número percentual.

Rentabilidade: é a relação entre o valor do lucro líquido e o investimento realizado.

função da inexistência de um liame concreto entre a conduta e resultado, referido esforço não possa ser especificamente dimensionado.

Nessa linha, acordos que não contenham metas individuais ou mesmo coletivas, mas que suas regras permitam ao empregado o recebimento de determinada **parcela** do lucro acrescido da empresa - distribuído linear ou proporcionalmente ao seu salário - alcançam, penso eu, o objetivo de incentivar, mesmo que presumidamente, a produtividade. Veja-se, a "meta", nesse caso corporativa, seria a obtenção de lucro em determinada escala pela empresa, que seria distribuído, em termos **absolutos e/ou relativos**, a depender do seu atingimento e na forma do acordado.

Novamente: a mera obtenção de lucro, ladeado ao pagamento de parcela fixa e/ou limitada não tendem, em meu sentir, a satisfazer a exigência legal de que deva haver o incentivo à produtividade para o pagamento da PLR sem a incidência da exação.

Com todo o respeito aos que disso divergem, o fato é que ao imaginar que a possibilidade de receber parte de um valor, que pode ser maior ou menor a depender de como se comportará o lucro ou resultado, não tem o condão de influenciar sequer minimamente o comportamento do trabalhador e, por isso, não haveria a necessidade de seu prévio conhecimento acerca do acordo, equivaleria, penso eu, a conceder-lhe aumento de remuneração a título de mera recomposição salarial.

Cumpre ressaltar que se há a preocupação de o empregador, pressionado por reajuste salarial, pactuar acordos com a inserção de regras e metas/condições inatingíveis, prejudicando, de início, o trabalhador; há, pelo menos de se imaginar, a possibilidade de que tal instrumento seja utilizado como complementação da remuneração, prejudicando, de início, os cofres públicos e, reflexamente e mais a frente, o próprio trabalhador.

Nesse rumo e admitindo como regra, para que se tenha, justificadamente satisfeita a conjugação "EXPECTATIVA DE ALGO A MAIS DO TRABALHADOR" x "PERCEPÇÃO DA PLR", tomando-a como causa e efeito, imperioso que o conhecimento das regras e **metas** (definitivamente postas) por aqueles que empreenderão esforços para sua consecução deva se dar previamente ao início do período de apuração do resultado, vale dizer, até à "linha de largada" ou antes do "início do jogo", sob pena de ter-se por desvirtuado o instituto.

Da mesma sorte, o conhecimento das regras e metas deve relacionar-se àquelas que, definitivamente, foram assentadas em função da negociação, não bastando, a seu turno, que as negociações já estivessem em curso ao tempo do período de apuração do resultado.

Nesse ponto, penso que, independentemente de as assinaturas nos instrumentos terem se dado após o início da apuração do resultado, a comprovação de que os empregados tinham o prévio e inequívoco conhecimento das regras e metas **já aprovadas** por ambas as partes, supriria a exigência que traz a norma em sua expressão "pactuada previamente".

Veja-se, com isso, que não basta que as metas e regras de que tomaram conhecimento coincidam com aquelas reveladas nos instrumentos devidamente assinados (pactuados), há de se comprovar, repito, que tinham o inequívoco e prévio conhecimento de

que essas regras e metas já haviam sido, ao final, aprovadas pelas partes (comissão ou representação sindical) para aquele período base.

Por sua vez, não supre a exigência legal, o fato de as regras e metas acordadas ao longo do período base assemelharem-se àqueles que se tinha em períodos anteriores e que já eram do conhecimento dos empregados. Ainda que na seara trabalhista seja eventualmente garantido ao empregado a percepção dessa verba após a vigência do acordo e até que novo sobrevenha, penso que para fins tributários, em especial para conferir-lhe sua não incidência, a manutenção dos pagamentos a esse título, sob o fundamento de que haveria uma presunção de conhecimento das regras e metas pendentes de acordo, em função daquelas de períodos anteriores, além de, efetivamente, não garantir que assim seria feito ao final, não vejo como, em assim sendo, ter havido qualquer incentivo à produtividade.

Perceba-se que a questão de fundo, no tema até aqui abordado, seria o alcance da expressão "pactuados previamente" utilizados pelo legislador quando se referiu textualmente ao "programa de metas, resultados e prazo".

Teríamos, a partir daí, os seguintes questionamentos:

1 - pactuados previamente a quê ? ao pagamento, à apuração do resultado, ao início do período de apuração ?

2 - apenas quando as regras envolverem cumprimento de metas - individuais ou coletivas - é que se deve haver o pacto prévio ?

3 - e quando não envolver o cumprimento de metas - individuais ou coletivas - o acordo pode ser pactuado após o período de apuração ? Pode ser celebrado após o início do período ?

Para conduzir a uma definição, penso que devemos considerar, pode-se assim dizer, duas linhas temporais: uma representando a data de início e término do período de apuração, findo o qual o lucro ou resultado, caso houver, será compartilhado com os trabalhadores; outra representando o programa de metas, caso conste do acordo, aferíveis individual ou coletivamente (por equipe/departamento/setor, etc).

Assim visualizado, impõe-se determinar em qual momento o posicionamento da data de celebração do acordo atenderia aos ditames legais, aí considerado o tão almejado incentivo à produtividade.

O voto vencedor do acórdão 2402-006.068, traz importante consideração sobre o tema, em especial ao abordar planos que em função do porte da empresa, data base da categoria e quantidade de partes revelam-se produtos de uma complexa negociação. Confira-se:

Diversamente, nos planos em que o PLR é mensurado com base em critérios em grande medida independentes da uma pré-determinada atuação dos trabalhadores, ou seja, revestindo-se de feição mais propriamente corporativa, deve ser relativizada a exigência mais acima frisada.

Vale dizer que nesses casos, em geral, são conduzidas negociações ao nível de convenção ou acordo coletiva,

muitas vezes adentrando no ano-calendário de sua vigência, tendo em vista a amplitude dos agentes envolvidos e potenciais beneficiários. Em outras palavras, não assoma como requisito imprescindível que os termos negociados sejam estabelecidos previamente ao período de aferição.

Não obstante ter convergido com o redator à época e votado naquela linha em outras oportunidades, a análise mais detalhada do tema, em especial à luz dos elementos destes autos, faz-me dele divergir, tendo inclusive já votado neste novo sentido nos autos do julgamento do processo 16327.720621/2016-36 na sessão de 10.08.2018.

Explico, em grande medida revisitando o acima fundamentado:

Não vejo que, pelo fato de não haver um *"liame minimamente concreto entre a prestação de serviço realizada pelo trabalhador e a lucratividade alcançada pela pessoa jurídica, tanto mais quando se trata de uma instituição financeira com milhares de funcionários"*, os termos do negociado possam ser estabelecidos após o início do período de aferição.

Compartilho com o I. Redator acerca da complexidade da elaboração de tais planos na forma como colocada e, em especial, quando envolvidas as circunstâncias já aqui e lá reconhecidas. Da mesma forma, convirjo quanto à dificuldade, quiçá impossibilidade, de se relacionar diretamente a participação do empregado à percepção da verba, sobretudo naqueles planos onde o "ser funcionário" e a "obtenção de lucros" são as únicas condicionantes.

Contudo, tenho que a inexistência de um liame minimamente **concreto** não seria motivo o suficiente para fosse afastado do empregado, o conhecimento das regras postas.

Se há a impossibilidade - ressalva-se, nos planos com essa feição - de atribuir ao empregado qualquer conduta concreta que possa ter diretamente influenciado no resultado do exercício, com maior propriedade não há como afirmar em qual mês teria havido aquela participação "decisiva". Se no primeiro, se no segundo ou no último mês do período de apuração. Daí entender que, nesses casos, com maior propriedade, o acordo deva ser ajustado antes do início do período de aferição.

Nesse mesmo sentido, o pior cenário seria aquele em que os termos do acordado tivessem sido assentados **após** o período de apuração, quando então retiraria do empregado, ou melhor, não o oportunizaria o "algo a mais" em seu desempenho funcional, ainda que potencialmente falando, ainda que indeterminado quando isso se daria.

Sobre esse aspecto, chamou a atenção deste Relator a afirmativa do recorrente, em seu recurso, no sentido de que *"além disso, é situação tradicional no diálogo com os sindicatos que não se iniciam conversas sobre PLR antes de haver a previsão mais realista de um índice de reajuste da categoria (o que somente ocorre no segundo semestre do ano, já que a previsão de inflação nesse para o ano nesse período é dotada de maior previsibilidade)" sic.*

Ora, infere-se, da assertiva acima, que a não celebração do acordo antes do início do período de apuração não se dá, decisivamente, pela complexidade do assunto e/ou pela quantidade de agentes e interesses envolvidos (*a rigor, não haveria impedimento a que se*

*celebrasse o acordo em setembro, outubro, novembro ou dezembro de determinado ano, para recebimento de parcelas relativas aos lucros/resultados auferidos do ano seguinte), mas sim pela desvirtuada utilização do instrumento da PLR (que se dá em instrumento em apartado) para viabilizar a complementação da remuneração do trabalhador, em descompasso com o que preceitua o *caput* do artigo 3º da Lei 10.101/2000.*

Assim concluindo, as indagações encimadas poderiam ser respondidas como seguem:

Acordos que estipulam metas individuais ou em grupo:

1 - pactuados previamente ao início do período de apuração, por força da literalidade do inciso II do § 1º do artigo 2º da Lei 10.101/2000.

Acordos que **não** estipulam metas individuais ou em grupo

1 - igualmente pactuados previamente ao início do período de apuração, pela inteligência do artigo 1º da Lei 10.101/2000.

Essa é a linha que vem sendo recentemente adotada na CSRF, consoante se extrai da ementa a seguir colacionada, com a qual passo a me alinhar:

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. CELEBRAÇÃO DO ACORDO APÓS O INÍCIO DO PERÍODO DE APURAÇÃO.

As regras para percepção da PLR devem constituir-se em incentivo à produtividade, devendo assim ser estabelecidas previamente ao período de aferição. Regras e/ou metas estabelecidas no decorrer do período de aferição não estimulam esforço adicional. **Acórdão 9202-005.718, de 30.08.2017.**

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. CELEBRAÇÃO DO ACORDO APÓS O INÍCIO DO PERÍODO DE APURAÇÃO.

Integra o salário-de-contribuição a parcela recebida a título de Participação nos Lucros ou Resultados, quando paga ou creditada em desacordo com lei específica. Constitui requisito legal que as regras do acordo sejam estabelecidas previamente ao exercício a que se referem, já que devem constituir-se em incentivo à produtividade. As regras estabelecidas no decorrer do período de aferição não estimulam esforço adicional. **Acórdão 9202-006.674, de 17.04.2018.**

Voltando à questão sindical, a presença de representante do sindicato do empregado na negociação posta a termo não seria o bastante para considerar que o negociado atendeu ou atenderá as expectativas da norma. O máximo que se tem é a concordância, em última análise, com determinado valor que será pago aos empregados, em função das regras então estabelecidas, com ou sem a estipulação de metas individuais. É dizer, **como regra**, aos olhos dos sindicatos, na defesa dos interesses de seus associados, quanto mais garantido seja o pagamento (valor mínimo independentemente de qualquer aumento na produtividade, por exemplo), quanto menos custoso seja para o empregado sua percepção (basta estar em pleno exercício no ano base, por exemplo), melhor terá sido a negociação sindical.

Contudo, felizmente ou infelizmente, a depender do ponto de vista dos interessados, as verificações não se esgotam nisso. Ou seja, que o acordado, desde que haja a presença de representante sindical, sempre atenderá aos anseios do legislador para fins da não incidência tributária.

Perceba-se, aquele inciso XI do artigo 7º da CRFB/88, ao estabelecer que a PLR deva ser desvinculada da remuneração do empregado, deixou a cargo da Lei os contornos dessa não incidência.

Assim, preferiu o legislador, ao contrário de simplesmente disciplinar o pagamento das verbas àquele título, trazer exigência de interesse público que, de uma forma ou de outra, tendesse a justificar/compensar o não recolhimento do tributo aos cofres públicos.

Com isso, como já abordado, além da questão de cunho social afeta à integração do capital e da força de trabalho; há outra que é, ao fim e ao cabo, mesmo que por via indireta, o estímulo ao crescimento econômico do país, a partir do efetivo incentivo à produtividade.

Exatamente neste ponto, impõe-se destacar que, diferentemente do sustentado por alguns, no sentido de que o recrudescimento na análise dos acordos no que toca à observância dos requisitos legais tente a inviabilizar o direito constitucional do trabalhador à percepção da PLR, penso que não deve ser esse o viés empregado, mas sim o da proteção do interesse público ao custeio da previdência.

Perceba-se que esse direito constitucional já era levado à efeito antes mesmo da edição da MP 794/94, que deu origem à Lei 10.101/2000. Consigne-se sobre o tema, que o STF, no julgamento do RE 569.441, consolidou o entendimento de que há incidência de contribuições previdenciárias nas verbas pagas a título de participação nos lucros e resultados, antes de dezembro 1994. Em resumo: o pagamento da PLR, em cumprimento à determinação constitucional, era uma prática antes mesmo da edição da lei que o retirou do campo de incidência do tributo, observadas, por óbvio, as exigências legais.

Dito isso, tenho que as verificações acerca do cumprimento das exigências legais, incluídas aí as metas e regras, assim como os critérios e condições de sua aferição, devem ser, sim, objeto de apreciação pela Autoridade Fiscal, a quem compete a análise do cumprimento dos requisitos para a fruição de qualquer benesse tributária no âmbito dos tributos administrados pela RFB.

Prosseguindo, no artigo 3º da lei, o legislador trouxe os requisitos de natureza objetiva, que uma vez inobservados, fazem com que os pagamentos efetuados a título de supostas PLR sejam incluídos na base de incidência do tributo, por presumidamente referirem-se a remunerações assim disfarçadas.

O *caput* do artigo enuncia a preocupação do legislador, ao fazer constar que a PLR não se presta a complementar ou substituir a remuneração.

Por sua vez, o § 2º, alinhado à correspondência que deve haver entre a "EXPECTATIVA DE ALGO A MAIS DO TRABALHADOR" x "PERCEPÇÃO DA PLR", veda seu pagamento antecipado, além de determinar que os mesmos estariam limitados a dois por ano, sendo que a distancia de um para o outro deve observar o espaço de seis meses.

Ponto outro que por vezes gera controvérsias é se haveria ou não restrição legal à existência de pagamentos a partir de dois instrumentos distintos no mesmo período.

Revisitando o assunto, nota-se que a Lei 10.101/2000, em seu artigo 2º, menciona que a PLR será objeto de negociação, "*mediante um dos procedimentos a seguir descritos....*" e prossegue ao descrevê-los como sendo:

- I - comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;
- II - convenção **ou** acordo coletivo.

Especificou em incisos distintos de forma a, imagino, deixar clara a necessidade da representação sindical no acordo por comissão, já que nos do inciso II, não haveria necessidade de assim explicitar.

Prosseguindo, a partir da aplicação literal do dispositivo, não haveria outro entendimento que não o de admitir a existência de um único plano para pagamento da regular PLR.

É dizer: **ou** por meio de uma comissão, com a participação do sindicato; **ou** por meio de um acordo mais abrangente (CCT **ou** ACT)

Todavia, a leitura isolada deste dispositivo poderia levar à interpretação de que a expressão "mediante um dos procedimentos a seguir descritos" teria o significado não de "mediante a utilização de somente um dos procedimentos a seguir descritos", mas sim de "mediante a utilização de qualquer um dos procedimentos a seguir descritos", eis que, logo a diante, a lei autorizaria a compensação entre planos. E é nesse sentido que este subscritor vinha votando, acompanhando o entendimento do Relator ou do Redator Designado, conforme foi o caso.

Não obstante, por meio de uma análise mais acurada desses artigos 2º e 3º, imagino não ter sido essa a intenção da norma.

Vejamos:

Aquele artigo 3º trata, em sua grande parte, dos efeitos fiscais atinentes à PLR creditada, seja no patrimônio de quem a recebe, seja no de quem a paga. Além disso, traz as limitações de ordem objetiva que devem ser observadas, sem as quais os pagamentos a esse título serão considerados como substituição e/ou complementação da remuneração do empregado, integrando, desta feita, a base de cálculo do tributo em tela. Perceba-se, há a explícita preocupação do legislador de que o instituto não seja desvirtuado de forma a ocultar pagamentos de remuneração sem a devida tributação.

Note-se, com isso, que a autorização para que se promova a compensação entre os pagamentos efetuados em decorrência de planos de PLR mantidos espontaneamente pela empresa com as obrigações decorrentes de ACT ou CCT atinentes à participação nos lucros ou resultados **está funcionando**, no dispositivo, como uma espécie de garantia à empresa que - **indevida e ocasionalmente** - optou por mais de um plano, de que os pagamentos - se efetuados com relação a apenas um deles - seja considerado regular para fins de PLR, caso observados, por óbvio, os demais requisitos da lei.

Com efeito, penso que, segundo dispõe a lei, não deve haver pagamento com lastro em dois acordos distintos, sob pena de, assim ocorrendo, ambos serem considerados como **complementação ou substituição da remuneração do empregado**, com a conseqüente tributação dos respectivos valores.

Da PLR Paga aos Empregados:

Nota-se do lançamento que os valores pagos a título de PLR concentraram-se, substancialmente, nos meses de **fevereiro** e **outubro** de 2012.

Competência	Forma de Apuração	Base de Cálculo
02/2012	Base de cálculo	715.515.373,51
03/2012	Base de cálculo	2.017.647,54
04/2012	Base de cálculo	11.892,46
05/2012	Base de cálculo	164.574,88
06/2012	Base de cálculo	14.175,52
08/2012	Base de cálculo	1.401,38
10/2012	Base de cálculo	281.063.248,16
11/2012	Base de cálculo	3.800.452,44

Do arquivo anexado aos autos, (planilha eletrônica) sob o título de "Planilha PLR do Empregados" e com aproximadamente 107.500 linhas (por mês e CPF), pode-se constatar que houve pagamento de parcelas, naqueles meses, tanto ao amparo das CCT, quanto dos ACT.

Não foi relatado pelo Fisco a ocorrência de mais de dois pagamentos no ano, tampouco a infringência ao interstício de seis meses entre eles.

Passo a análise individualizada segundo os instrumentos de acordo envolvidos e infrações apontadas.

Convenções Coletivas de Trabalho - CCT.

Nesse ponto, sustenta a Fiscalização a inobservância à lei, em especial quanto à inexistência de "acordo prévio".

Fundamenta sua conclusão nas datas de assinatura daqueles instrumentos. A relativa ao período de 2011, em 21.10.2011; a de 2012, em 02.10.2012.

Por sua vez, a recorrente faz várias ponderações acerca do tema, em especial, que seus empregados já tinham conhecimento das regras e metas antes mesmo da celebração do acordo e que as negociações seriam praticamente idênticas as dos anos anteriores.

Não há comprovação nos autos de que os empregados tinham prévio e inequívoco conhecimento do inteiro teor das regras definitivamente postas naqueles instrumentos. Já no que diz respeito à repetição dos acordos, como já abordado neste voto, não vejo como suficiente a caracterizar a ciência prévia das regras definidas ao fim da negociação, já que podem variar, na prática, a depender de vários fatores conhecidos à época da respectiva tratativa.

No mesmo sentido, o noticiado na imprensa/internet - a seguir resumido - não desce ao nível de detalhamento necessário ao perfeito entendimento daquilo que teria sido acordado. No máximo, noticiaria a existência de negociações em curso, mas não do que foi estabelecido em seu desfecho.

Folha Bancária de 17, 18 e 21 de novembro de 2011, noticiando o encerramento das negociações da Campanha Salarial de 2011 e o pagamento da antecipação do PLR no valor de R\$ 960.00, de parcela fixa, sendo que a segunda parcela, até fevereiro de 2012.

Folha Bancária de 6 e 7 de dezembro de 2011, noticiando a conclusão de uma negociação de um aditivo à CCT, que ainda seria submetida à Assembléia. Fez constar, ainda, que nenhum funcionário receberia menos que R\$ 1.500,00 de título de programa próprio.

Folha Bancária, sem evidencia da data, informando a aprovação do aditivo acima em Assembléia.

Notícia da internet, no site do Sindicato dos Bancários do Ceará, dando conta da retomada das negociações relativas àquele aditivo à CCT.

Notícia da internet, no site do Sindicato dos Bancários de Mogi das Cruzes e Região, de 30.11.2011, dando conta da definição da data da negociações relativas àquele aditivo à CCT, que seria em 01 e 02 de dezembro.

Quanto à alegada nulidade da decisão recorrida em função de suposta omissão, sustenta a recorrente que a DRJ não teria se manifestado acerca da ausência de fundamentação quando o Fisco teria asseverado inexistir de regras claras e objetivas relacionadas às CCT.

Não comungo desse entendimento.

Pelo que se nota do Relatório Fiscal, a autuante fundamentou a desconsideração dos instrumentos de CCT no fato de terem sido assinados em data posterior ao início do período de apuração. É dizer, não havia regras claras e objetivas **previamente pactuadas**.

Assim sendo, o acórdão de piso foi cirúrgico ao abordar a temática da anterioridade dos acordos (CCT e ACT) da seguinte forma. Confira-se:

O relatório aponta, ainda, que as convenções e acordos não estariam em conformidade com a determinação legal por possuírem vigência retroativa e não terem sido firmados antes do início do período a que se referiam os lucros ou resultados. A interessada rebate esta tese alegando que "a assinatura efetiva apenas um ato formal, que reflete a discussão incontestavelmente tempestiva dos planos de participação nos lucros e resultados", que "apresenta diversas notícias publicadas as quais demonstram que as negociações com os sindicatos realmente ocorrem", "que as negociações são iniciadas muito antes da assinatura dos instrumentos" e que "as características, os critérios e as condições dos instrumentos de PLR mencionados são extremamente semelhantes (senão idênticos) aos Acordos celebrados em anos anteriores, (...) o que significa dizer que os empregados já tinham conhecimento dos critérios, metas e métodos utilizados na distribuição de PLR."

Não procedem as alegações da impugnante pois, da mesma maneira que a instituição financeira em questão não

disponibilizaria um empréstimo a um cliente que já tivesse obtido um crédito anteriormente sem a devida assinatura de um novo contrato estabelecendo suas condições e garantias, os segurados empregados não poderiam ter a certeza de que estariam seguindo na direção correta do cumprimento de metas ainda não estabelecidas com base apenas em notícias de jornais ou acordos vigentes em anos anteriores.

Melhor sorte não socorre ao recorrente, quando aduz que teria havido falta de fundamentação da decisão recorrida quando não aplicou o entendimento dos julgados que trouxera em sua impugnação, ao mero argumento de que "*apenas vinculam os julgadores de 1ª instância nas situações expressamente previstas na legislação*".

Uma vez que o julgador abordou e apreciou os fatos e as matérias trazidos ao contencioso, integrando suas razões de decidir, não vejo como necessária qualquer manifestação adicional acerca da não aplicação de julgado que não tem, por força de norma, efeito vinculante ao caso.

Análise Documental:

Na seqüência, compulsando os autos, pode-se notar que o instrumento que concretizou os termos da CCT de 2011 - versando exclusivamente acerca da PLR e acostado às fls. 400/407, tem data de 21.10.2011 e refere-se aos lucros auferidos no exercício de 2011. **(vigência no período de 01/09/2011 a 31/08/2012).**

A PLR deveria ser paga **até 01.03.2012**, àqueles admitidos até 31.12.2010 e em efetivo exercício em 31.12.2011.

Em resumo, a participação do empregado no resultado apurado no exercício de 2011 (no balanço de junho ou no de dezembro) garantiu-lhe o recebimento da PLR em outubro de 2011 e em fevereiro/março de 2012 (ano fiscalizado), período esse que não se confunde com a vigência do acordo.

De igual forma, o instrumento em que se consignou os termos da CCT de 2012 - versando exclusivamente acerca da PLR e acostado às fls. 409/407, tem data de 02.10.2012 e refere-se aos lucros auferidos no exercício 2012. **(vigência no período de 01/09/2012 a 31/08/2013).**

A PLR deveria ser paga **até 01.03.2013**, àqueles admitidos até 31.12.2011 e em efetivo exercício em 31.12.2012.

Novamente, a participação do empregado no resultado apurado no exercício de 2012 (no balanço de junho ou no de dezembro) garantiu-lhe o recebimento da PLR em outubro de 2012 (ano fiscalizado) e em fevereiro/março de 2013, período esse que não se confunde com a vigência do acordo.

Em ambos os instrumentos havia regras para relativização desse período de exercício, além de limitação a determinado percentual do lucro líquido do banco e, é claro, a dispensa de tais pagamentos na hipótese de o banco apresentar prejuízo no exercício.

Ainda havia regras para as parcelas básica e adicional, sendo que para a parcela básica, constava a possibilidade de sua compensação com o correspondente que viesse a ser pago em razão dos planos próprios. Por outro lado, havia expressa vedação à compensação no tocante à parcela adicional.

A fim de espancar qualquer dúvida, a própria recorrente teria esclarecido à Fiscalização que "*não há compensação entre a Participação nos Lucros ou Resultados relativa às Convenções Coletivas, àquelas dos Acordos Coletivos e as dos Planos Próprios*", o que me faz concluir, pelo já aqui exposto, ter havido violação ao artigo 2º da Lei 10.101/01.

Prosseguindo, havia regras que dispunham acerca da antecipação dos valores - em até 10 dias após a assinatura do acordo - tomando por referência o lucro líquido apurado ao final do **primeiro semestre**. Esse ponto é de sua importante, pois, na prática, a CCT de 2012, assinada em 02.10.2012 estaria fundamentando pagamentos efetuados em outubro de 2012, com base em apurações já encerradas, vale dizer, no final de 06/2012.

Embora houvesse a previsão em cláusula com denominação de "antecipação" e independentemente de ter havido, ou não, o efetivo desconto dessa parcela quando do pagamento do valor apurado ao final do exercício, o fato é que a PLR paga em função dessa antecipação foi lastreada em balanço já encerrado à época do acordo, o que, como já abordado alhures, não atende aos requisitos legais.

Note-se, não havia no instrumento, cláusula que determinasse a devolução do valor da "antecipação" amparada no lucro apurado em 06/2012, se a recorrente viesse a apurar prejuízo ao final do exercício.

Assim sendo e por tudo que foi acima fundamentado, penso que tais pagamentos, lastreados em acordos **celebrados após o encerramento** ou **após o início** do período de apuração que servira de lastro para o pagamento da PLR, inclusive para aqueles casos em **que não** há uma direta e concreta vinculação do esforço do empregado para a obtenção do resultado - contábil ou financeiro - da empresa, devam se sujeitar à incidência do tributo.

Acordo Coletivo de Trabalho - ACT/PPRS.

Nesse assunto, sustenta a Fiscalização a inobservância da lei, em especial quanto à inexistência de "acordo prévio" e "falta de regras claras e objetivas".

Sustenta sua conclusão nas datas de assinatura daqueles instrumentos (a de 2011, em 28.02.2011; a de 2012, em 28.06.2012) e no fato de que os únicos critérios para o seu recebimento seriam aqueles relativo ao período de aquisição e efetivo exercício e desligamento dos mesmos, não constando, a seu turno, qualquer determinação para os empregados, apenas ser necessário trabalhar na empresa e manter vínculo no último dia do respectivo ano, ainda que tenham se afastado durante todo o ano por doença ou acidente de trabalho, o que demonstraria, aos olhos do Fisco, tratar-se na verdade de pagamento de prêmio por tempo de serviço e não de PLR.

Assevera ainda que a existência de uma parcela mínima desnaturaria o instituto.

Análise Documental:

À luz do que consta neste procedimento, nota-se, de alguma forma, certa semelhança entre esses instrumentos e aqueles em que foram formalizadas as CCT.

Ambos os acordos previam o pagamento da PLR por meio, pode-se dizer, de duas modalidades ou dois motivos distintos, ao mesmo tempo em que **não previam pagamentos antecipados**.

Ao contrário, consoante sua cláusula nona, o pagamento dar-se-ia na mesma data do pagamento da 2ª parcela da PLR estabelecida na

CCT, podendo ser estendido até o dia **03.03.2012** (2011). Vale dizer: **2011** => de 01.01.2012 a 01.03.2012; **2012** => de 01.01.2013 a 01.03.2013.

CLÁUSULA SÉTIMA: Pagamento

O pagamento da Participação nos Resultados Santander (PPRS) e dos programas específicos mantidos pelas EMPRESAS ACORDANTES será efetuado na mesma data do pagamento da 2ª parcela da Participação nos Lucros ou Resultados (PLR), estabelecida na Convenção Coletiva de Trabalho da categoria bancária.

Logo, a considerar os fatos geradores aqui tratados (meses de 2012), tenho que qualquer PLR paga ao arrimo do ACT/2012 não estaria a ele relacionado e, por conseguinte, integraria a base de incidência do tributo.

Voltando às modalidades/motivos dos pagamentos das PLR, no que toca ao ACT - Ano Base 2011, alcançando todos os empregados do recorrente admitidos até 31.12.2010 e em efetivo exercício até 31.12.2011, tem-se o seguinte:

Foi assinado em **28.02.2011**.

O primeiro (PPRS), relacionado ao resultado da recorrente (ROE), ainda que se comparado com a média de seus principais concorrentes. Dentre as regras relacionadas a esse "motivo", não constava a estipulação de metas individuais, sequer setoriais, que pudessem ser aferíveis. Em resumo, tinha-se como regra a conjugação de praticamente duas circunstâncias: ter sido admitido até o último dia do ano anterior e estar em exercício ao final do ano de apuração, somada ao incremento do retorno do investimento da autuada no comparativo com seus concorrentes.

Assim podem-se resumir as regras:

INDICE COMPARATIVO ROE	"VALOR DEVIDO"
Maior ou igual a 100%	R\$2.000,00
Maior ou igual a 90% e menor que 99%	R\$1.700,00
Maior ou igual a 51% e menor que 89%	R\$1.500,00
Menor que 50%	R\$1.350,00

O segundo (Programas Próprios Específicos - PPE, Super Ranking e RV Cartilhas Próprias; e Programas Próprios de Gestão PPG), relacionado ao cumprimento de metas setoriais, tinha sua existência **noticiada** no corpo daquele ACT. Confira-se:

CLÁUSULA SEXTA: Programas Específicos mantidos pelos Acordantes

Ficam ratificados, nos termos do artigo 2º, II, da Lei 10.101/00, todos os Programas de Participação nos Lucros ou Resultados, específicos para segmento de negócios das EMPRESAS ACORDANTES, relacionados em anexo, com as metas, indicadores, formas de aquisição e prazo de vigência que constam dos respectivos instrumentos, nominados PPE – Programa Próprio Específico, Super Ranking e RV Cartilhas Próprias relacionados no Anexo I, os quais integram o presente Acordo Coletivo de Trabalho.

PARÁGRAFO PRIMEIRO

Integra, também, o presente Acordo Coletivo de Trabalho, o PPG – Programa Próprio Gestão, destinado às áreas institucionais que obedece às regras e valores fixados pela Diretoria com base no respectivo cargos ou função.

PARÁGRAFO SEGUNDO

Os valores decorrentes dos respectivos programas específicos previstos nesta cláusula serão compensáveis com os valores devidos a título de PPRS, inclusive eventuais antecipações.

PARÁGRAFO TERCEIRO

Os Programas de Participação nos Lucros ou Resultados, específicos para segmento de negócios das EMPRESAS ACORDANTES, descritos no *caput*, serão entregues aos signatários do presente Acordo Coletivo no formato de cartilhas impressas.

As duas últimas folhas do ACT continham a relação dos seguimentos de negócios (27) para a os quais havia a previsão dos PPE e, ao lado, a observação de que "os valores são apurados de acordo com resultados individuais e/ou coletivos a partir de

indicadores previamente definidos nos programas. Os funcionários são elegíveis de acordo com o cargo e área previstos no regulamento".

Prosseguindo na análise dos pagamentos das PLR relacionadas aos PPRS/ROE, tenho que o fato de haver **i)** a comparação com os médios dos principais concorrentes do autuado e **ii)** uma parcela fixa a ser percebida, não retiraria do acordo, **em princípio**, o objetivo mediato da norma de que haja o incentivo à produtividade, sobretudo pelo fato de constar, lá prevista, uma **gradação** no valor a ser percebido, segundo o desempenho da empresa frente aos seus concorrentes.

Quanto à questão do ajuste prévio, penso que, no caso dos pagamentos de PLR ao amparo do comparativo entre os ROE, há igualmente a necessidade de que o acordo se dê anteriormente ao início do período de apuração do resultado, ainda que, repise-se, haja a impossibilidade em se estabelecer uma relação direta e concreta entre o comportamento do empregado e o referido resultado almejado pelo empregador, em virtude das regras por eles eleitas.

De forma mais extremada, como já abordado alhures, tem-se quando o acordo se deu após a apuração do resultado **ou** que não se fez necessário que o empregado tivesse exercido sua função sequer por breve período ao longo do de apuração.

Nesse sentido, o pagamento de PLR a trabalhador que esteve afastado de suas atribuições por todo o período de apuração do resultado, deve ser, também por essa razão, adicionado à base tributável da exação.

Voltando à questão do pagamento mínimo caso o comparativo entre os ROE se desse abaixo dos 50%, penso assistir razão ao Fisco.

Ao mesmo tempo em que o PPRS era voltado à melhoria da saúde financeira da recorrente, não houve o estabelecimento de metas individuais e/ou coletivas para o alcance do resultado lá esperado. Assim sendo, o incentivo à produtividade deveria, ao meu ver, recair na essência do próprio regramento do acordo, tal como abordado na fundamentação deste voto.

A meta aqui perseguida, em função do qual receberia o empregado é, em verdade, o incremento do ROE da empresa, cujo valor pago levará em conta essa alavancagem quando comparada, é bem verdade, com a de seus concorrentes (meta/regra corporativa), daí o escalonamento dos valores.

Note-se que a exigência legal é que o resultado e/ou lucro deva se referir, por óbvio, à empresa que pagará a PLR, não importando, em meu sentir, se a meta traçada leve ou não em conta, fatores externos ao campo de atuação dos empregados, desde que assim pactuada e que, em certa medida, estimule ou oportunize o incremento à produtividade.

Diferentemente do que se viu nas CCT, nesse PPRS inexistiu disposição explicitando que não haveria pagamento na hipótese da não obtenção do resultado.

Ao contrário, trouxe para o seu bojo, regra que permitia o pagamento da PLR mesmo na circunstância de não se ter evidenciado qualquer resultado.

Explico: não obstante ser o incremento do indicador de retorno do investimento a regra posta no plano, a perseguição do lucro mostrou-se imprescindível para que dele se tenha algum retorno. Ou seja, na eventualidade de ter-se apurado prejuízo, não haveria qualquer retorno do investimento e, ainda assim, segundo as regras que foram ajustadas pelas partes, haveria o pagamento de um valor mínimo fixo aos empregados.

Traduzindo em números, independentemente de qualquer resultado ou de qualquer atingimento de meta, seja corporativa, seja individual, seja ainda coletiva, o valor de

R\$ 1.350,00 (ACT 2011) seria devido a todos os trabalhadores elegíveis (R\$ 1.440,00 no ACT 2012).

Nesse rumo, as regras postas nesses PPRS - **tanto no de 2011, quanto no de 2012** - embora claras e objetivas, não trazem, **até certo ponto** em sua estrutura, o elemento motivacional necessário à satisfação do objetivo mediato da norma que é o incentivo à produtividade.

O que se teve, é o que se depreende das circunstâncias, foi um ajuste em que se garantiu aos empregados um valor mínimo, fixo e certo pré-determinado sem que para isso fosse preciso, ainda que presumidamente, contar com qualquer "algo a mais" por parte deles, com vistas a "compensar" o fato de que o aumento desse valor mínimo estaria condicionado a resultados alheios à própria empresa (comparativo com outros bancos). Em outras palavras: aos olhos dos trabalhadores esse valor mínimo, fixo e **certo** foi encarado como verdadeira complementação de sua remuneração.

Penso com isso, que o regramento que constou daquele acordo, mais do que não incentivar esse algo a mais por parte dos trabalhadores, tendeu a potencializar um ambiente de acomodação no que toca à percepção daquele valor mínimo.

Assim, a existência de previsão no plano de que se pague um valor fixo não traria maiores implicações, caso fosse condicionada ao atingimento de determinado objetivo. Vale dizer: a inconformidade não é, necessariamente, com relação à possibilidade de se pagar referido valor fixo, mas sim a que isso ocorra sem que haja obtenção de qualquer resultado e não há um resultado modesto, como sustenta a recorrente.

Reforça-se, não se estar a questionar se as regras são, ou não, claras e objetivas aos olhos daqueles que as observarão. Tal análise estaria, em tese, na esfera de interesse dos diretamente envolvidos, de maneira mais latente daquele que tem o interesse na percepção da verba, que contaria, inclusive, com a participação de um representante de seu sindicato.

Da mesma forma, não se deve descartar que as partes tendem a não fazer qualquer análise acerca dos objetivos da norma, sobretudo quando desses acordos mais abrangentes (CCT e ACT): aos empregados (e seu sindicato), bastando, pode-se assim dizer, que venham a receber um valor a mais em relação ao que foi contratualmente acertado, melhor sendo, num primeiro momento, que não haja o desconto previdenciário; ao empregador, que pague ao empregado um valor sobre o qual não haverá incidência daquela contribuição e que, ao mesmo tempo, possa deduzir como despesa operacional para fins de apuração do IRPJ e CSLL.

De mesma sorte, quanto à análise dos pagamentos de PLR ao amparo daqueles Programas Específicos e de Gestão, penso não assistir razão ao recorrente. Vejamos.

A alegação do Fisco recaiu, em resumo:

PPE

I - Inexistência de qualquer assinatura, qualificação dos acordantes, nem mesmo a data de sua celebração.

II - Ausência de um representante sindical nas negociações e do registro e arquivamento da entendida sindical;

III - Os parâmetros utilizados fizeram com que a PLR fosse assemelhada a prêmios de incentivo.

PPG

I - Inexistência de qualquer assinatura, nem mesmo a data de sua celebração.

II - Ausência de um representante sindical nas negociações e do registro e arquivamento da entidade sindical;

III - falta de regras claras e objetivas.

A tese defensiva inicia-se por sustentar que referidos programas seriam anexos regulares dos ACT/2011 - 2012 e, assim sendo, a ausência de data, assinatura, qualificação, de representante sindical teria sido suprida pelo que constou naquele instrumento.

Não obstante a alegação, não é o que efetivamente se tem.

Aqueles PPE apresentavam metas individuais e/ou coletivas conforme o seguimento de negócio aos quais se relacionavam. A cláusula sexta e seu parágrafo primeiro não evidenciavam que aqueles PPE acostados aos autos tiveram seus termos efetivamente negociados com os empregados da recorrente conjuntamente com um representante sindical. Não asseguram que as metas eram do seu conhecimento, além de terem sido estipuladas, certamente, após o início do período de apuração do resultado, o que, por si só, penso contrariar o disposto no inciso II do § 1º do artigo 2º da Lei 10101/2000.

Vale dizer, à luz daquela cláusula sexta, não se consegue afirmar que os contornos concretos daqueles PPE acostados aos autos, tais como lá definidos, foram objeto de negociação.

Instrumentos que contém cláusulas desse tipo, que fazem mera referência genérica a instrumentos outros não detalhados em seu corpo, ainda que com a aquiescência da representação sindical, não satisfazem a exigência legal de que as metas, resultados e prazo sejam previamente pactuados. Assemelham-se a um "cheque em branco" assinado pelo empregado em que não se sabe quando, quanto e pelo quê será efetuado o saque.

Em que pese se reconheça a dificuldade em se estabelecer o detalhamento dos PPE no âmbito das negociações a nível de ACT, fato é, que a opção pela negociação via comissão escolhida pelas partes seria uma alternativa a ser considerada pelo recorrente, o que aparentemente não foi.

No que toca ao PPG, melhor sorte não socorre ao autuado.

Além de conter as mesmas impropriedades acima, ainda contou com dispositivo que previa que: *"as políticas aqui descritas poderão ser revistas a qualquer momento pelas partes, levando-se em conta, entre outros, os seguintes:*

- _ Momento econômico, local ou internacional;*
- _ Legislação trabalhista, previdenciária e fiscal;*
- _ Convenção Coletiva do Trabalho;*
- _ Planos de negócios do Banco."*

Não bastasse, aquele parágrafo único fez constar que o PPG obedeceria às regras e valores fixados pela Diretoria do banco, evidenciando a ausência de negociação como exigida na lei, tanto na sua elaboração, quanto em sua revisão.

Nesse ponto, restou demonstrado que as metas, programas e prazos, tanto dos PPE, quanto do PPG acostados aos autos, não foram objeto de negociação com os empregados,

com a participação de sua representação sindical, tampouco teriam sido previamente pactuados e a eles dado ciência.

Ademais, como já abordado alhures, os meios (aqui as metas individuais/coletivas) devem conduzir, mesmo indiretamente, ao lucro ou ao resultado da empresa, que, assim cumpridos (os meios), justificarão o pagamento de determinado valor aos empregados.

Para tanto, forçoso entender que tais meios devam ser apresentados aos empregados, de quem se espera a conduta diferenciada, antes do "início do jogo". É dizer, antes do período de apuração.

Reforça a recorrente a tese de que seus empregados já tinham conhecimento das regras e metas antes mesmo da celebração do acordo e que as negociações seriam praticamente idênticas as dos anos anteriores.

Quanto a isso, reproduzo excerto deste voto, que tratou do assunto em tópico anterior:

Não há comprovação nos autos de que os empregados tinham prévio e inequívoco conhecimento do inteiro teor das regras definitivamente postas naqueles instrumentos. Já no que diz respeito à repetição dos acordos, como já abordado neste voto, não vejo como suficiente a caracterizar a ciência prévia das regras definidas ao fim da negociação, já que podem variar, na prática, a depender de vários fatores conhecidos à época da respectiva tratativa.

No mesmo sentido, o noticiado na imprensa/internet - a seguir resumido - não desce ao nível de detalhamento necessário ao perfeito entendimento daquilo que teria sido acordado. No máximo, noticiaria a existência de negociações em curso, mas não do que foi estabelecido em seu desfecho.

Doutro giro, sob o prisma do ACT, não se pode assegurar sequer a exata correspondência do que constou em sua cláusula 6º com o que se tem efetivamente naqueles PPE e PPG.

Em outras palavras: a dúvida que se tem, e que aqui é bem razoável, é se as condições e circunstâncias que constaram daquelas cartilhas e PPG acostados as autos foram, efetivamente, acordados, na forma da lei, com os respectivos empregados em data anterior ao período de apuração a que se referem.

Não é por outro motivo que não seja o de evitar essa dúvida, que a Lei 10.101/01 estabelece no § 1º de seu artigo 2º que "**dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas.**"

Vale dizer, as regras claras e objetivas devem constar do próprio acordo eleito para o pagamento da PLR.

Nesse rumo, impõe-se reconhecer que as PLR pagas ao arrimo desses programas não continham regras e metas previamente ajustadas, sequer claras e objetivas.

PLR paga aos administradores não empregados - contribuintes individuais.

No que toca ao tema em questão, o Relatório Fiscal concluiu ser desnecessária qualquer análise acerca dos eventuais instrumentos que teriam lastreado tais

pagamentos, eis que inexistiria previsão legal para que fossem excluídos do conceito de salário de contribuição, na medida em que a benesse tributária disciplinada pela lei 10.101/2000 alcançaria apenas as PLR pagas aos segurados empregados tratados no artigo 7º da CRFB/88.

Por seu turno, a tese defensiva recai na assertiva de que a PLR paga aos administradores estaria fundamentada no artigo 152, § 10, da Lei nº 6.404/76, que sempre desvinculou do conceito de remuneração dos administradores as eventuais participações nos lucros ou resultados por eles recebidas, demonstrando a existência de caráter não retributivo.

Proseguiu o recorrente ao sustentar que a lei 6.404/76 seria a lei específica a que alude o artigo 28, § 9º, "j" da Lei 8.212/91 que inclusive, antecederia à Lei 10.101/2000, além de que a CRFB/88, em seu artigo 7º, que trata dos direitos dos trabalhadores, não restritos aos empregados contratados nos moldes da CLT, teria garantido, em seu inciso XI, a participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração. Se assim não o fosse, haveria ofensa ao princípio de isonomia.

O tema não é novo neste Colegiado, que na Sessão de 03.04.2018, analisou a matéria e, pelo voto de qualidade, negou provimento ao recurso voluntário.

Naquela oportunidade, segui a divergência por entender, e mantido o entendimento, que os pagamentos de PLR efetuados aos administradores da empresa não se amoldam àqueles preconizados na Lei 10.101/2000.

Trago à colação, trecho daquele voto vencedor com o qual me alinho e dele me sirvo como fundamentação. Confira-se:

"O inciso XI do art. 7º da Constituição Federal (CF) preconiza que dentre os direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, tem-se a participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei.

Essa norma está inserida no Capítulo II da Carta Maior, denominado "Dos Direitos Sociais", e visa à proteção não de qualquer trabalhador, mas sim daquele que apresenta vínculo de subordinação, como ressaltam Canotilho e Vital Moreira⁷:

(...) a individualização de uma categoria de direitos e garantias dos trabalhadores, ao lado dos de caráter pessoais e político, reveste um particular significado constitucional, do ponto em que ela traduz o abandono de uma concepção tradicional dos direitos, liberdades e garantias como direitos do homem ou do cidadão genéricos e abstractos, fazendo intervir também o trabalhador (exactamente: o trabalhador subordinado) como titular de direitos de igual dignidade.

Com efeito, os direitos dos trabalhadores explicitados nos incisos do art. 7º da CF não contemplam sem restrições, todos os trabalhadores, mas sim os trabalhadores subordinados, conforme destaca também Uadi Lammêgo Bulos em seu "Curso de Direito Constitucional" (11ª edição, 2018, Ed. Saraiva, p. 825).

⁷ CANOTILHO, J.J. Gomes, MOREIRA, Vital. Constituição dirigente e vinculação do legislador. Coimbra: Coimbra Editora, 1994, p. 285.

Reitere-se então que esses direitos, tais como o décimo terceiro salário e a licença-paternidade, são voltados aos trabalhadores com vínculo de subordinação⁸, sem que seja sequer cogitada 'discriminação' pelos não alcançados pelas normas ali contidas, tais como os profissionais liberais, para citar-se apenas um dentre os vários exemplos possíveis.

Também o § 4º do art. 218 da CF reforça a compreensão de que a participação nos lucros e resultados é dirigida ao trabalhador subordinado. Esse parágrafo veicula previsão de participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade, regrado que 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 - e não ao trabalhador não subordinado - desvinculada do salário, participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade de seu trabalho.

Diante desse quadro, descortina-se, como decorrência de caráter constitucional, que diretores não empregados não estão sob o alcance do instituto regrado pelo inciso XI do art. 7º, norma de eficácia limitada que passou a adquirir seus contornos mais definitivos com o advento da MP nº 794/94.

Por sua vez, o art. 2º da Lei nº 10.101/00, que a partir de sua edição passou a reger a participação nos lucros e resultados constitucionalmente prevista, restringe claramente, em consonância com o acima explicado, esse benefício apenas aos empregados. Atente-se que a lei não faculta, como parecem entender alguns, a negociação entre empresa e seus empregados, mas determina - "será" - que ela seja realizada para que se possa falar em acordo sobre lucros ou resultados.

Ou seja, o legislador previu, como não poderia deixar de ser, como pressuposto lógico, que existam partes a princípio contrapostas, mas que procuram negociar e por meio de tal negociação atinjam um patamar de colaboração e integração, com a participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa. Não existe negociação consigo mesmo, salvo, talvez, na esfera íntima do indivíduo.

A redação desse artigo, aliás, evidencia muito claramente ser o empregado o destinatário da norma, pois como defender que o diretor estatutário, representante do poder de a empresa que subordina, poderia participar de negociação sob as vestes simultâneas de empregador/empregado (trabalhador ou empregado em sentido amplo, caso assim se admita)?

Curioso seria imaginar, por exemplo, uma comissão paritária formada por representantes dos diretores estatutários/trabalhadores - diretores também, por suposto - que fossem negociar PLR com os outros diretores estatutários, ou ainda, com eles mesmos, só que aí assumindo os papéis de representantes dos empregadores. Tudo isso, sob as vistas de um

⁸ Cabendo registrar que o § 3º do art. 39 da CF estende alguns desses direitos aos servidores públicos.

representante indicado pelo sindicato, algo despiciendo na insólita situação criada.

A prosperar tal tese, o comando da empresa, composto por diretores nessa condição alçados pelo estatuto, poderia, a seu talante, conceder-se aumentos indiscriminados a título de premiação, e, alegando "autonegociação", a propósito, buscar granjear as benesses tributárias correspondentes, em prejuízo da seguridade social.

Com a devida vênia, carece de razoabilidade tal exegese.

Não se vislumbra, no mais, tratamento diferenciado ou mesmo inconstitucional com relação ao diretor empregado, pois este se despe dessa condição na medida em que assume cargo com poder de mando na empresa, como já reconhecido em enunciado sumular pelo Tribunal Superior do Trabalho:

Súmula TST nº 269: O empregado eleito para ocupar cargo de diretor tem o respectivo contrato de trabalho suspenso, não se computando o tempo de serviço deste período, salvo se permanecer a subordinação jurídica inerente à relação de emprego.

Isso porque, uma vez eleito para o cargo de diretoria, o empregado que passa a ser diretor estatutário não pode assumir o papel de emprego e empregador de si próprio.

Não há, assim, qualquer inconstitucionalidade a distinguir trabalhadores em razão de sua ocupação ou função, mas sim de aplicação plena do princípio da legalidade, diferenciando os desiguais na medida da desigualdade, em observância ao primado dos direitos sociais tal como insculpidos em sede constitucional.

À luz dessas constatações, e a par delas, deve ser lembrado que diretores não empregados são segurados obrigatórios da previdência social, na categoria de contribuintes individuais, a teor da alínea "a" do inciso I do art. 195 da CF, c/c a alínea "f" do inciso V do art. 12 da Lei nº 8.212/91.

Nessa qualidade, o correspondente salário-de-contribuição é a remuneração auferida durante o mês, sendo a contribuição a cargo da empresa calculada com base no total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, forte nos incisos III dos arts. 22 e 28 da Lei nº 8.212/91, não lhes sendo aplicável o benefício previsto na alínea "j" do § 9º do art. 28 desse diploma, tendo em vista ser a lei específica requerida nesse dispositivo a Lei nº 10.101/00, a qual, conforme explanado, não contempla trabalhadores não empregados.

Como fecho desse tópico, registro que a Lei nº 6.404/76, que dispõe sobre as sociedades por ações, em nenhuma parte de seu texto tratou da tributação das contribuições previdenciárias em relação a remuneração dos segurados contribuintes individuais por parte das empresas, e nem o poderia fazer, pois a instituição e o regramento de contribuições para

a seguridade social requer lei ordinária específica, competência essa exercida pela União com a edição da Lei nº 8.212/91.

Essa lei, em seu artigo 152 e parágrafos, estabeleceu somente normas sobre a forma de remuneração dos administradores das Sociedades por Ações, não versando, assim, sobre a incidência das contribuições em comento. Cumpre lembrar, aliás, que o RE nº 569.441/RS, j. 30/10/2014, firmou a Tese de Repercussão Geral nº 344 (de observância obrigatória para este Colegiado por força do art. 62 do RICARF):

Incide contribuição previdenciária sobre as parcelas pagas a título de participação nos lucros no período que antecede a entrada em vigor da Medida Provisória 794/1994, que regulamentou o art. 7º, XI, da Constituição Federal de 1988."

Tem-se, então, que a lei regulamentadora da participação nos lucros ou resultados prevista constitucionalmente é a Lei nº 10.101/00 (conversão da MP nº 794/94), conforme já assentado pelo STF, em compreensão partilhada também pelo STJ no AgRg no AREsp nº 95.339/PA, j. 20/11/2012.

Nessa mesma linha, trago à colação decisão da CSRF a seguir ementada:

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. ADMINISTRADORES NÃO EMPREGADOS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA EXCLUSÃO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO - INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000 E DA LEI 6.404/76.

Tratando-se de valores pagos aos diretores não empregados, não há que se falar em exclusão da base de cálculo pela aplicação da Lei 10.101/2000, posto que nos termos do art. 2º da referida lei, essa só é aplicável aos empregados. A verba paga aos diretores não empregados possui natureza remuneratória. A Lei n 6.404/1976 não regula a participação nos lucros e resultados para efeitos de exclusão do conceito de salário de contribuição, posto que não remunerou o capital investido na sociedade, mas, sim, o trabalho executado pelos diretores, compondo dessa forma, o conceito previsto no art. 28, II da lei 8212/91. A regra constitucional do art. 7º, XI possui eficácia limitada, dependendo de lei regulamentadora para produzir a plenitude de seus efeitos, pois ela não foi revestida de todos os elementos necessários à sua executoriedade. Inteligência dos entendimentos judiciais manifestados no RE 505597/RS, de 01/12/2009 (STF), e no AgRg no AREsp 95.339/PA, de 20/11/2012 (STJ). Somente com o advento da Medida Provisória (MP) 794/94, convertida na Lei 10.101/2000, foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito à participação dos trabalhadores empregados no lucro das sociedades empresárias. Inteligência do RE 569441/RS, de 30/10/2014 (Info 765 do STF), submetido a sistemática de repercussão geral. **Acórdão nº 9202-005.705, sessão de 29.08.2017**

Destarte, entendo não assistir razão ao recorrente neste ponto.

Bônus de Contratação.

Quanto a este tema, a acusação fiscal repousa na tese de que a verba teria natureza de um prêmio de incentivo, recebido no ato da contratação ou em decorrência desta, negociada entre a empresa e o empregado, fazendo parte do pacote de remunerações para incentivar o empregado a ingressar nos quadros da empresa, denominada no mercado como "luvas", "hiring bonus" ou bônus de contratação.

Por sua vez, a recorrente sustenta a ausência dos pressupostos para que tal verba seja considerada remuneração; que tal valor visaria restabelecer e indenizar o contratado pela rescisão involuntária de seu contrato de trabalho anterior.

Compulsando os autos, em especial no Relatório Fiscal, pode-se notar que a autuante verificou na contabilidade da recorrente, especificamente nas contas nº "314010 – Desp. Antecip-Prev Compl. Luvas", "677448 – Provisão para Pagamento de Bonus de Admissao-Hiring Bonus" e "955879 – Desp. Benef-Prev Compl. Luvas", que a empresa efetuou **pagamentos em 2012 referentes a bônus de contratação ou “hiring bonus” a empregados contratados**, bem como em suas folhas de pagamento (rubrica 765 – Hiring Bonus).

Trouxe ainda, diversas propostas de contratação, nas quais era previsto o pagamento desse bônus, em regra, no mês seguinte ao da admissão do contratado, além de um prazo de permanência que oscilava entre 14 e 36 meses, o qual, caso não fosse cumprindo em função de demissão por justa causa ou pedido de demissão pelo próprio contratado, implicaria a devolução do valor proporcional ao prazo remanescente para o término do acordado. Confira-se:

- 2.1. A este respeito, fica desde já estabelecido que caso o contrato de trabalho que viermos a celebrar em decorrência desta proposta venha a ser rescindido antes de decorrido o prazo de 24 (vinte e quatro) meses contados da data de sua admissão em virtude de pedido de demissão formulado por V.Sa. ou na hipótese de sua dispensa por justa causa, V.Sa. deverá devolver a Banco Santander (Brasil) S/A, o valor referente ao Hiring previsto no item 2.
- 2.2. Em qualquer das hipóteses de ressarcimento previstas no item 2.1, o valor a ser devolvido a Banco Santander (Brasil) S/A será proporcional ao tempo remanescente para o término do prazo estabelecido no mesmo item, corrigido pelo IPCA calculado pelo IBGE (ou qualquer outro índice que vier substituí-lo), apurado da data do recebimento do Hiring até a efetiva devolução do valor correspondente.

Com efeito, tenho por devidamente abordadas as questões fáticas, passando-se a análise, a seu turno, acerca da incidência do tributo sobre referidos pagamentos.

Pois bem, o assunto, mais uma vez, não é novo.

Na Sessão do dia 03.04.2018, este colegiado tratou do tema, quando, pelo voto de qualidade, decidiu-se pela tributação dos pagamentos.

Naquela oportunidade, votei com a divergência, por entender e continuar entendendo que sobre tais pagamentos há a incidência do tributo.

Como fundamentação, peço licença para colacionar excerto do voto vencedor, da lavra do i. Conselheiro Ronnie Soares Anderson, que, como de costume, bem analisou a matéria.

"E, a respeito da matéria, esta Turma já se pronunciou no Acórdão nº 2402-005.392 (j. 13/07/2016), do qual extraio o seguinte excerto, por comungar com o entendimento ali exarado, e por bem se aplicar ao caso examinado:

Na minha visão, para esse caso específico o bônus de contratação assemelha-se a um adiantamento de remuneração, o qual vai se incorporando ao salário do segurado ao longo do seu tempo de prestação de serviço.

Analisemos o que dispõe o inciso I do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991, que trata da base de cálculo da contribuição incidente sobre a remuneração do empregado:

"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;

(...)

De se concluir que esse tipo de pagamento, independente da nomenclatura utilizada, subsume-se ao conceito de salário-de-contribuição acima reproduzido, posto que é um rendimento pago como forma de atrair o empregado e que, malgrado seja disponibilizada ao beneficiário em parcela única, há a necessidade da prestação de serviço para que o valor incorpore-se totalmente ao seu patrimônio, posto que, caso não cumpra o prazo de permanência mínima na empresa estabelecido contratualmente, terá que devolver total ou parcialmente o valor transferido.

Não há dúvida de que a configuração fática revela não uma verba de natureza indenizatória, mas um pagamento que é efetuado como antecipação salarial pelo tempo que o segurado deve permanecer vinculado à empresa, o que revela sua feição nitidamente remuneratória.

Ora, o fato de ficar claro no acordo do pagamento do *hiring bonus* que tais valores são um adiantamento pelo período futuro em que o empregado deverá ficar vinculado à empresa, já demonstra forte indício de que existe uma vinculação do seu pagamento à contraprestação pelo serviço. No presente caso vê-se sem dúvida uma remuneração antecipada.

A Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), em seu art. 457, prescreve que compõe o salário toda contraprestação pelo trabalho do empregado. Tal premissa nos leva a indagar a que título o bônus de contratação é pago. A contratante paga um bônus de contratação (no caso denominado *hiring bônus*) para atrair e manter por um período em seus quadros um profissional reconhecidamente competente no seu ramo.

Pretende dispor do trabalho do profissional por um tempo e compromete-se a pagar uma quantia adicional em relação ao salário contratado. Portanto, de um lado temos a empresa oferecendo uma quantia ao trabalhador e de outro temos o empregado que deverá ficar vinculado à nova contratante por um período. Dessa configuração emerge a natureza contraprestacional do bônus.

Esse entendimento tem sido também adotado nas cortes trabalhistas, onde se entende que os pagamentos em questão se assemelham as luvas do atleta profissional, que não têm natureza de indenização, mas de pagamento vinculado à performance do trabalhador no cumprimento do seu contrato de trabalho. Vale a pena trazer à colação as seguintes decisões do TST:

"INTEGRAÇÃO DOS VALORES PAGOS A TÍTULO DE -EMPRÉSTIMO-LUVAS .NATUREZA SALARIAL. Evidenciada a figura equiparada às luvas do atleta profissional, paga pelo empregador com o objetivo de tornar mais atraente o ingresso da Reclamante em seu quadro funcional, é de se concluir que as parcelas concedidas ostentam nítida natureza salarial, razão pela qual devem integrar o salário para todos os efeitos legais. Nesse sentido, precedentes desta Corte. Recurso de Revista conhecido e provido, no particular. (TST-RR-56741-38.2003.5.04.0028, 4ª Turma, Rel. Min. Maria de Assis Calsing, DEJT 01.4.2011)"

" RECURSO DE REVISTA. INTEGRAÇÃO DOS VALORES PAGOS A TÍTULO DE -LUVAS-. NATUREZA SALARIAL. Evidenciada a figura equiparada às -luvas- do atleta profissional, paga pelo empregador com o objetivo de tornar mais atraente o ingresso do Reclamante em seu quadro funcional, é de se concluir que as parcelas concedidas ostentam nítida natureza salarial, razão pela qual devem integrar o salário para todos os efeitos legais. Nesse sentido, precedentes desta Corte. Recurso de Revista não conhecido. (RR - 152600-58.2009.5.15.0095, 4ª Turma, Relatora Ministra Maria de Assis Calsing, DJ de 19.04.2013)"

" RECURSO DE REVISTA. DIFERENÇAS SALARIAIS. ABONO PAGO NO MOMENTO DA CONTRATAÇÃO. "LUVAS". NATUREZA JURÍDICA. O valor pago a título de empréstimo, formalizado por meio de contrato de mútuo, com a finalidade de tornar mais atrativa a contratação de empregado bancário, equiparase às luvas pagas aos atletas profissionais, razão por que tem nítida natureza salarial e, não obstante o pagamento ter ocorrido uma única vez, a parcela deve integrar a remuneração da autora para todos os efeitos. Recurso de revista conhecido e provido (PROCESSO Nº TST-RR-1336- 98.2012.5.03.0005, 6ª Turma, Relator Ministro Aloysio Correia da Veiga, DJ de 16.04.2014)"

Também não deve ser aceita a afirmação de que os ganhos seriam eventuais e, por esse motivo, excluídos do salário-de-contribuição, conforme dispõe o art. 28, § 9.º, alínea "e", item 7, da Lei n.º 8.212/1991.

A eventualidade, como elemento caracterizador da isenção prevista no dispositivo citado, significa que as vantagens para o segurado decorram de importâncias recebidas a títulos de ganhos eventuais, digam respeito à ocorrência de caso fortuito.

Como se pode ver da pesquisa efetuada no Dicionário Michaelis:

Eventual 1 Dependente de acontecimento incerto. 2 Casual, fortuito. 3 Variável.

Não encontro qualquer traço de eventualidade no pagamento de bônus de contratação , haja vista que estes decorrem de contrato firmado entre empresa e empregado para manutenção do trabalhador a serviço do empregador por um tempo previamente ajustado.

Acrescente-se que o fato de haver previsão contratual de devolução dos valores em caso de pedido de demissão ou dispensa por justa causa, antes do prazo estabelecido no momento da avença (ver as "proposta de contratação" ilustrativas às fls. 2012 e ss), além de se tratar de acerto privado que não influencia a incidência de contribuições previdenciárias, desvela, de modo claro, a inexistência do caráter indenizatório defendido pelo contribuinte.

Também deve ser afastada a associação entre os valores em discussão e espécie *sui generis* de indenização restituível, pois o que se constata é que a percepção dessas quantias tem como pressuposto necessário a realização da prestação de serviço durante determinado período, possuindo daí nítida natureza retributiva.

Importa registrar que a Lei de Custeio exigiu o requisito de habitualidade somente para as utilidades. E, de sua parte, a obrigatoriedade de prestação de serviços por determinado período de tempo, sob pena de devolução do montante em questão, aponta para a ausência de caráter gracioso ou eventual do pagamento, e para a existência de uma gratificação ajustada antecipadamente, vinculada à prestação de serviço a ser efetuada. Ou seja, ao invés de receber mês a mês tal valor, o beneficiário recebe previamente a remuneração estabelecida, de acordo com as expectativas incorporadas no texto da proposta de contratação.

Reitere-se que, quanto à pretensa eventualidade a atrair a incidência do disposto no item 7 da alínea 'e' do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, não verifica ela na espécie, pois como bem frisado pela decisão de piso, há conhecimento prévio de que tal pagamento será realizado quando implementada a condição estabelecida para o seu recebimento, a prestação de serviços para o empregador durante dado período.

A jurisprudência recente do CARF vem caminhando nessa senda, como atestam os Acórdãos nº 2401-003.708 (j. 07/10/2014), nº 2402-005.274 (j. 11/05/2016) e nº 2202-003.438 (j. 14/06/2016). Cumpre destacar, ao final, recente decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais sobre o tema - Acórdão nº 9202-005.156, j. 25/01/2017 - no qual o voto vencedor aborda com lucidez o conceito de ganho eventual:

Entendo que somente os pagamentos que não guardam relação com o contrato de trabalho podem ser tidos por ganhos eventuais desvinculados, devendo decorrer de condições específicas de um trabalhador, como por exemplo destinação de valores em eventos de doença e outros sinistros fortuitos, sem relação direta ou indireta pela prestação de serviços.

Não há dúvida de que o pagamento de bônus de contratação - Hiring bônus, ou mesmo, gratificação em razão da admissão do empregado (utilizados por algumas empresas) tem relação direta com o vínculo contratual estabelecido entre as partes, e o seu principal objetivo é atrair profissionais para o quadro funcional da empresa, representando, a bem da verdade, um pagamento antecipado pela futura prestação de serviço do trabalhador."

Nesse mesmo sentido, o acórdão nº 9202-004.308, de 20.07.2016, com a seguinte ementa:

HIRING BONUS. VERBA DECORRENTE DO CONTRATO DE TRABALHO, COMPONENTE DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. A verba paga a título de hiring bonus é decorrente do contrato de trabalho. Essa verba não tem natureza de verba eventual, por não estar relacionada a caso fortuito e, ao contrário, sendo esperada desde a contratação, deve compor o salário de contribuição.

Processo nº 16327.720119/2017-14
Acórdão n.º **2402-006.707**

S2-C4T2
Fl. 42

Face ao acima exposto, CONHEÇO do recurso apresentado para REJEITAR a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, NEGAR-LHE provimento.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti