



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>16327.720119/2017-14</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9202-011.409 – CSRF/2ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	20 de agosto de 2024
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
<b>RECORRENTE</b>	BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2012

RECURSO ESPECIAL. REQUISITOS REGIMENTAIS. ACÓRDÃO RECORRIDO EM HARMONIA COM SÚMULA DO CARF. NÃO CONHECIMENTO.

Não cabe recurso especial de decisão que adote entendimento de súmula do CARF, ainda que a referida súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial no qual não resta demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial, diante da ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e o apontado como paradigma.

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Ano-calendário: 2012

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. CELEBRAÇÃO DO ACORDO NO FIM DO PERÍODO DE APURAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DOS PRECEITOS LEGAIS.

A Lei nº 10.101/2000 estabelece que os programas de metas e resultados devem estar pactuados antes do período de aferição de tais critérios para a fixação da PLR atribuída a cada empregado, pois o objetivo da PLR, como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e incentivo à produtividade, é motivar o alcance dos resultados pactuados previamente. Não cumpre os requisitos legais da regra isentiva o acordo pactuado já no fim do período-base para apuração do valor de PLR, pois não estimulam esforço adicional do trabalhador a aumentar sua produtividade.

PREVIDENCIÁRIO. BÔNUS DE INCENTIVO. CONTRATAÇÃO (HIRING BONUS). EXIGÊNCIAS QUE CARACTERIZAM A NATUREZA REMUNERATÓRIA. INCIDÊNCIA.

Bônus dessa natureza, em princípio, estariam fora do alcance da incidência das contribuições previdenciárias, pois o evento que os origina não é o trabalho, mas sim o surgimento de um novo contrato.

No entanto, para que fique caracterizada a natureza não remuneratória, é preciso que a verba não esteja vinculada à relação contratual de trabalho, devendo ser paga incondicionalmente, sem cláusula de permanência mínima, etc., caso contrário pode ser caracterizada a sua natureza salarial.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer das matérias: a.1) Da inexistência da suposta obrigatoriedade de compensação dos valores pagos no âmbito dos instrumentos de PLR; a.3) Da tempestividade das Convenções e dos Acordos Coletivos de Trabalho; c.1) Da não incidência de contribuição previdenciária sobre valores pagos a título de bônus de contratação e c.2) Ad Argumentandum - Da não incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de Bônus de Contratação: Ganho Eventual. Por maioria de votos, acordam em não conhecer da matéria a.5) Da impossibilidade das autoridades lançadora e julgadora de criar juízo de valor sobre os critérios previstos nas negociações coletivas de PLR. Vencido o conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim (relator), que conhecia. Por unanimidade de votos, acordam em não conhecer das matérias b.1) Da possibilidade de pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados aos administradores com base na Lei nº 6.404/76 e b.2) Ad Argumentandum - Da possibilidade de pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados aos administradores com base na Lei nº 10.101/2000. No mérito, na parte conhecida, acordam: 1) Por maioria de votos, em negar provimento à matéria a.3) Da tempestividade das Convenções e dos Acordos Coletivos de Trabalho, restando prejudicada a análise da matéria a.1) Da inexistência da suposta obrigatoriedade de compensação dos valores pagos no âmbito dos instrumentos de PLR. Vencidos os conselheiros Leonam Rocha de Medeiros, Fernanda Melo Leal e Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, que davam provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Maurício Nogueira Righetti, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Mário Hermes Soares Souza e Liziane Angelotti Meira. 2) Por unanimidade de votos, em negar provimento às matérias c.1) Da não incidência de contribuição previdenciária sobre valores pagos a título de bônus de contratação e c.2) Ad Argumentandum - Da não incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de Bônus de Contratação: Ganho Eventual. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Mário Hermes Soares Campos.

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Liziane Angelotti Meira** – Presidente

*Assinado Digitalmente*

**Mario Hermes Soares Campos** – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Mario Hermes Soares Campos, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo contribuinte, em face do acórdão nº 2402-006.707 (fls. 1352/1392), o qual negou provimento ao recurso voluntário, mantendo o crédito lançado, conforme ementa abaixo transcrita:

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.

Utilizo trechos do relatório do acórdão recorrido, por bem retratar a matéria em discussão:

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;

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 do autuado e o dos seus principais concorrentes.

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:

<b>INDICE COMPARATIVO ROE</b>	<b>"VALOR DEVIDO"</b>
<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.

(...)

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.

(...)

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.

Ao tomar ciência da decisão, o contribuinte apresentou Embargos de Declaração (fls. 1402/1413), os quais foram rejeitados, conforme despacho de folhas 1465/1478.

O Contribuinte, então, apresentou Recurso Especial (fls. 1488/1568), visando rediscutir as seguintes matérias:

- a) Da não incidência de contribuição previdenciária sobre PLR paga a segurados empregados;
  - a.1) Da inexistência da suposta obrigatoriedade de compensação dos valores pagos no âmbito dos instrumentos de PLR;
  - a.2) Da existência de regras claras e objetivas nas Convenções Coletivas de Trabalho;
  - a.3) Da tempestividade das Convenções e dos Acordos Coletivos de Trabalho;
  - a.4) Da validade dos programas próprios previstos nos Acordos Coletivos de Trabalho;
  - a.5) Da impossibilidade das autoridades lançadora e julgadora de criar juízo de valor sobre os critérios previstos nas negociações coletivas de PLR; [apenas aceita como matéria pelo despacho de agravo]
- b) Da não incidência de contribuição previdenciária sobre PLR paga aos administradores:
  - b.1) Da possibilidade de pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados aos administradores com base na Lei nº 6.404/76
  - b.2) *Ad Argumentandum* - Da possibilidade de pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados aos administradores com base na Lei nº 10.101/2000
- c) Da não incidência de contribuição previdenciária sobre valores pagos a título de bônus de contratação:
  - c.1) Da não incidência de contribuição previdenciária sobre valores pagos a título de bônus de contratação

c.2) *Ad Argumentandum* - Da não incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de Bônus de Contratação: Ganho Eventual

Pelo despacho de fls. 2114/2177, foi dado seguimento parcial ao Recurso Especial. Na ocasião, apesar de entender pela demonstração de divergência das matérias a.1 e a.3., ponderou sobre a utilidade do recurso especial no que tange ao tema “PLR dos empregados”, uma vez que não foi dado seguimento em relação às matérias dos itens a.2 e a.4 (*as quais se relacionam à ausência de regras claras e objetivas, quer seja nas CCT, quer seja nos ACT e programas próprios* – fl. 2155).

Assim, inicialmente, foi dado parcial seguimento ao recurso apenas para rediscutir as matérias “**b) Da não incidência de contribuição previdenciária sobre PLR paga aos administradores**” e “**c) Da não incidência de contribuição previdenciária sobre valores pagos a título de bônus de contratação**”.

Ao tomar ciência da decisão, o contribuinte apresentou Agravo de fls. 2190/2251). Ato contínuo, foi proferido o despacho de fls. 2498/2525 (que anulou e substituiu o despacho anterior, de fls. 2477/2492), o qual acolheu o agravo para dar seguimento ao recurso especial relativamente às matérias “**‘a.1) Da inexistência da suposta obrigatoriedade de compensação dos valores pagos no âmbito dos instrumentos de PLR’, ‘a.3) Da tempestividade das convenções e dos acordos coletivos de trabalho’ e ‘[a.5.] impossibilidade das autoridades lançadora e julgadora de criar juízo de valor sobre os critérios previstos nas negociações coletivas de PLR’**” (fl. 2524).

Sendo assim, ao final, o recurso especial foi parcialmente admitido para tratar das seguintes matérias:

- a.1) Da inexistência da suposta obrigatoriedade de compensação dos valores pagos no âmbito dos instrumentos de PLR [Paradigmas 2301-005.005 e 2401-004.987];
- a.3) Da tempestividade das Convenções e dos Acordos Coletivos de Trabalho [Paradigmas: 9202-003.427 e 9202-002.484];
- a.5) Da impossibilidade das autoridades lançadora e julgadora de criar juízo de valor sobre os critérios previstos nas negociações coletivas de PLR; [paradigmas: 2401-003.117 e 2803-00.880]
- b) Da não incidência de contribuição previdenciária sobre PLR paga aos administradores:
  - b.1) Da possibilidade de pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados aos administradores com base na Lei nº 6.404/76 [Paradigmas: 2803-004.090 e 2401-003.811]
  - b.2) *Ad Argumentandum* - Da possibilidade de pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados aos administradores com base na Lei nº 10.101/2000 [Paradigma: 2201-003.370]

c) Da não incidência de contribuição previdenciária sobre valores pagos a título de bônus de contratação:

c.1) Da não incidência de contribuição previdenciária sobre valores pagos a título de bônus de contratação [Paradigmas: 2201-003.882 e 2301-003.392]

c.2) *Ad Argumentandum* - Da não incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de Bônus de Contratação: Ganho Eventual [Paradigma: 2301-004.364]

Cientificada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões às fls. 2714/2750.

Este processo compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheiro **Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**, Relator

Como exposto, trata-se de recurso especial interposto pelo Contribuinte, cujo objeto envolve o debate acerca dos seguintes temas:

a.1) Da inexistência da suposta obrigatoriedade de compensação dos valores pagos no âmbito dos instrumentos de PLR [Paradigmas 2301-005.005 e 2401-004.987];

a.3) Da tempestividade das Convenções e dos Acordos Coletivos de Trabalho [Paradigmas: 9202-003.427 e 9202-002.484];

a.5) Da impossibilidade das autoridades lançadora e julgadora de criar juízo de valor sobre os critérios previstos nas negociações coletivas de PLR; [paradigmas: 2401-003.117 e 2803-00.880]

b) Da não incidência de contribuição previdenciária sobre PLR paga aos administradores:

b.1) Da possibilidade de pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados aos administradores com base na Lei nº 6.404/76 [Paradigmas: 2803-004.090 e 2401-003.811]

b.2) *Ad Argumentandum* - Da possibilidade de pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados aos administradores com base na Lei nº 10.101/2000 [Paradigma: 2201-003.370]

c) Da não incidência de contribuição previdenciária sobre valores pagos a título de bônus de contratação:

c.1) Da não incidência de contribuição previdenciária sobre valores pagos a título de bônus de contratação [Paradigmas: 2201-003.882 e 2301-003.392]

c.2) *Ad Argumentandum* - Da não incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de Bônus de Contratação: Ganho Eventual [Paradigma: 2301-004.364]

## I. CONHECIMENTO

### I.a. Da PLR paga a segurados empregados

Passa-se a avaliar os requisitos de admissibilidade das 3 matérias atinentes à PLR dos segurados, cuja análise foi devolvida à essa Turma.

#### **a.1. Da inexistência da suposta obrigatoriedade de compensação dos valores pagos no âmbito dos instrumentos de PLR**

Sobre o tema, o acórdão recorrido sedimentou o seguinte (fl. 1374/1378):

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.

(...)

Proseguindo, 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 adiante, 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.

(...)

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.

(...)

#### **Convenções Coletivas de Trabalho CCT.**

(...)

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.

Por sua vez, cito trechos dos paradigmas apresentados para enfrentar a matéria, acórdãos nº 2301-005.005 e 2401-004.987:

#### **Acórdão 2301-005.005**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

(...)

PREVIDENCIÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). MAIS DE UM INSTRUMENTO. CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO E PLANO PRÓPRIO.

A Lei nº 10.101/2000 permite que o programa de PLR de uma empresa seja baseado em mais de um instrumento (convenção coletiva de trabalho e plano próprio), havendo, inclusive, previsão legal para compensação entre os valores apurados em cada um deles (art. 3º, §3º).

(...)

#### **Voto:**

(...)

Não vislumbro qualquer problema de o programa de PLR da Recorrente ser composto por mais de um instrumento – isto é, por disposições contidas em Convenção Coletiva de Trabalho e em plano próprio – em virtude da existência de previsão na Lei nº 10.101/2000:

Art. 3º (...)

§ 3º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.

Aliás, a prerrogativa constante desse dispositivo legal chegou a ser exercida pela Recorrente na delimitação do alcance do plano próprio

Havendo valor de PLR fixado em CCT (Convenção Coletiva de Trabalho) fica garantido o pagamento de seu valor, para os funcionários, sem que se acumule com a participação deste plano.

### **Acórdão 2401-004.987**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PAGAMENTOS COM BASE EM MAIS DE UM INSTRUMENTO DE NEGOCIAÇÃO COLETIVA. POSSIBILIDADE.

É compatível com a Lei nº 10.101, de 2000, a existência de pagamentos de Participação nos Lucros ou Resultados, relativos ao mesmo período de apuração, com base em convenção e acordo coletivo, ainda que não prevista a compensação de valores entre os instrumentos de negociação coletiva.

(...)

**Voto:**

(...)

De acordo com a Cláusula Segunda dos Planos Próprios da Recorrente, os valores pagos no âmbito das Convenções Coletivas de Trabalho (CCT's) não poderiam ser compensados com os montantes devidos a título de PLR (item 5.81 e 5.82 do REFISC).

E, conforme as conclusões reproduzidas acima, no entender do AFRFB, somente poderiam prevalecer um dos dois modos de pagamento de PLR o Acordo Coletivo ou o Plano Próprio, ante a inexistência de previsão de compensação dos valores pagos entre cada um dos planos.

(...)

Inclusive, nessa situação, o legislador ordinário expressamente admitiu a possibilidade de compensação entre valores pagos em decorrência de planos espontâneos mantidos pela empresa, constituindo, no entanto, tal procedimento uma faculdade do empregador, na medida em que o dispositivo de lei utilizou a expressão "poderão ser compensados".

(...)

Mesmo assim, não vislumbro obstáculo à coexistência de convenção coletiva e acordo coletivo para disciplinar o pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados, em face do prescrito na Lei nº 10.101, de 2000.

(...)

A compensação de valores entre planos, na linha do prescrito no § 3º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000, pressupõe, em primeiro lugar, a coexistência válida de dois ou mais acordos, produzindo efeitos que lhe são próprios.

Em qualquer caso, a compensação tão somente pode representar uma faculdade, afastado o caráter de obrigatoriedade na negociação. É impensável que o intérprete, extrapolando a lei, conduza sua exegese no sentido contrário à obtenção de benefícios pelos empregados.

Entendo que restou demonstrada a divergência jurisprudencial quanto à matéria envolvendo a possibilidade de coexistência e compensação dos valores pagos no âmbito dos instrumentos de PLR, pois enquanto o recorrido admite a existência de um único plano para pagamento da regular PLR, os paradigmas são claros ao dispor que a lei permite a existência de instrumentos concomitantes versando sobre PLR, sendo a compensação entre os valores pagos uma faculdade da empresa.

Neste sentido, deve ser conhecido o recurso da Contribuinte neste ponto.

### **a.3) Da tempestividade das convenções e dos acordos coletivos de trabalho**

Sobre o tema, o acórdão recorrido sedimentou o seguinte (fl. 1375/1380):

#### **Convenções Coletivas de Trabalho CCT.**

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

(...)

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.

(...)

#### **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).

(...)

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).

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.**

(...)

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**.

(...)

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.

Cito trechos dos acórdãos paradigmas nº 9202-003.427 e 9202-002.484:

**Acórdão 9202-003.427**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2000 a 30/10/2004

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (PLR). ANTERIORIDADE DE CONVENÇÃO COLETIVA, ACORDO COLETIVO OU NEGOCIAÇÃO COLETIVA. NECESSIDADE. INEXISTENCIA DE PRAZO FIXADO EM LEI. ACORDO FIRMADO DURANTE O PERÍODO DE AFERIÇÃO DAS METAS ATENDE AOS REQUISITOS LEGAIS.

A Lei 10.101/2000 exige que o fechamento do acordo para o pagamento da PLR ocorra antes do pagamento e ao menos durante o período de aferição dos critérios adotados para fixação do direito subjetivo dos trabalhadores.

Referida lei não estabelece, contudo, prazo mínimo necessário entre o fechamento do acordo e o pagamento da PLR, não cabendo ao interprete fazê-lo.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (PLR). PERIODICIDADE PREVISTA NA LEI 10.101/2000. DESCARACTERIZAÇÃO DAS PARCELAS PAGAS EM DESACORDO E NÃO DO PROGRAMA DE PLR COMO UM TODO.

A Lei 10.101/2000, antes da alteração pela Lei 12.832/2013, vedava o pagamento de PLR em periodicidade inferior a um semestre civil ou em mais de duas vezes no mesmo ano civil. Não se pode deixar de aplicar a lei a pagamentos feitos em acordo com as suas disposições, devendo ser computados na base de cálculo das contribuições previdenciárias apenas as parcelas pagas em periodicidade inferior à permitida ou acima de duas vezes por ano.

[...]

**Acórdão 9202-002.484**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 11/09/2007

CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA. INEXISTÊNCIA. AUTODE INFRAÇÃO. SALÁRIO INDIRETO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO REGULAMENTADORA. METAS. PRESCINDIBILIDADE. LUCROS. NEGOCIAÇÃO POSTERIOR AO SEU ADVENTO. INEXISTÊNCIA DE VEDAÇÃO LEGAL.

(...)

VI A legislação regulamentadora da PLR não veda que a negociação quanto a distribuição do lucro, seja concretizada após sua realização, é dizer, a negociação deve preceder ao pagamento, mas não necessariamente advento do lucro obtido.

(...)

**Voto**

Data da assinatura dos acordos Questão recorrente nas discussões sobre a incidência da contribuição previdenciária sobre pagamentos a título de PLR é aquela que versa sobre a data de assinatura dos acordos. Em suma, o que se questiona é se deve existir alguma relação entre três datas: (i) data da assinatura do acordo coletivo ou data da assinatura do acordo entre as partes; (ii) data do fim do período a que se referem os lucros ou resultados; e (iii) data do recebimento, pelo empregado dos pagamentos de PLR. Verifica-se a discussão acerca da legislação interpretada de forma divergente: art. 2º, § 1º, inciso II, da Lei nº 10.101/2000.

Para tal análise tomamos o conteúdo do art. 2º da Lei 10.101/200, in verbis:

(...)

Inicialmente, extraímos do dispositivo legal que é necessário que haja uma negociação entre empresa e empregados. Tal requisito está em harmonia, principalmente, com o objetivo de contribuir para a melhoria das relações entre capital e trabalho. Certamente, a norma se refere a uma negociação concluída e não a uma negociação em curso, o que nos coloca diante de um primeiro requisito temporal: a negociação entre empresa e empregados deve estar concluída antes do pagamento da PLR. Justificamos tal posição com a constatação de que, antes de assinado, antes de se tornar um ato jurídico perfeito, a proposta da empresa pode ser retirada ou alterada, bem como o pleito dos trabalhadores pode ser alterado. Em adição, devemos considerar que, em tese, a demora na conclusão de uma negociação em andamento pode servir para ganhar tempo para que os lucros ou resultados a serem pactuados sejam estabelecidos em patamares já sabidamente atingidos, de forma a garantir que uma verba salarial possa ser revestida de PLR sem que os trabalhadores tenham motivos para obstaculizar o acordo. É uma porta aberta para a fraude. Como somente com a assinatura do termo de acordo entre as partes ou do acordo coletivo é que teremos a formalização do término da negociação e estaremos diante de um ato jurídico perfeito apto a exarar efeitos jurídicos, concluímos que o termo de acordo entre as partes ou o acordo coletivo deve estar assinado antes do pagamento da PLR.

(...)

A lei regulamentadora da imunidade concedida para os pagamentos a título de PLR não enumera quaisquer índices obrigatórios, apenas sugere alguns, ao passo que a interpretação finalística da norma imunizante e de sua regulamentação não induz à conclusão de que deve haver estrita observância a índices pré-determinados. Para a PLR, não há exigência de que haja lucro líquido, pois não é apenas uma participação sobre lucros, mas uma participação sobre lucros e resultados. Qualquer resultado que interesse à empresa pode ser utilizado como critério, desde que passe no teste das regras claras e objetivas e esteja previsto no acordo.

Dito isso e dos elementos constantes dos autos, entendo que os acordos referentes à participação nos lucros ou resultados atendem a todos os requisitos legais.

Entendo que restou demonstrada a divergência jurisprudencial quanto à matéria, pois no acórdão recorrido restou sedimentado que a assinatura do acordo no decorrer do período de apuração do resultado representaria descumprimento dos requisitos da legislação de regência (o esforço adicional para o atingimento de metas), enquanto nos paradigmas, restou entendido que inexistente previsão legal que estabeleça a necessidade de que o acordo seja formalizado anteriormente ao período no qual se pretende avaliar o cumprimento de metas para pagamento de PLR, bastando que o acordo seja firmado antes do pagamento da PLR.

Portanto, deve ser conhecido o recurso da Contribuinte.

#### **a.5 Da impossibilidade das autoridades lançadora e julgadora de criar juízo de valor sobre os critérios previstos nas negociações coletivas de PLR**

Conforme exposto no despacho de agravo (fl. 2515 e ss), o ponto central desta divergência suscitada está no *“cumprimento ou não do suposto ‘elemento motivacional necessário’*, que teria constituído fundamentação do recorrido (pois este asseverou que não havia incentivo à produtividade a estipulação de um valor mínimo, fixo e certo, sem o condicionamento de que se obtivesse qualquer resultado), mas cuja aferição teria sido repelida nos paradigmas.

Sobre o tema, cito os seguintes trechos do acórdão recorrido (fls. 1373 e ss):

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.

(...)

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.

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.

Por outro lado, os paradigmas apresentados dispõem o seguinte (paradigmas 2401-003.117 e 2803-00.880):

**Acórdão 2401-003.117**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2005

(...)

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.

Não cabe à autoridade lançadora ou julgadora criar juízo de valor sobre critério que foi eleito pelas partes mediante convenção coletiva de trabalho como apto a promover a adequada distribuição dos lucros aos empregados, desde que o Plano contenha regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas para que possam ser consideradas parcelas excluídas da remuneração.

Os índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa e de programas de metas, resultados e prazos, elencados nos incisos I e II do § 1º do art. 2º da Lei n. 10.101, são critérios meramente exemplificativos.

(...)

### **Voto**

(...)

Temos assim que o primeiro requisito para não incidência da contribuição em questão é que tal verba seja paga em estrito acordo com lei específica, a saber, a Lei 10.101/2000, fruto da conversão em lei da Medida Provisória 1.69846/ 1998, a qual regulou a matéria, dispondo em seu art. 2º o seguinte:

(...)

De acordo com a norma acima destacada, além da existência de acordo ou de convenção coletiva, as regras constantes desses instrumentos devem ser claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas para que possam ser consideradas parcelas excluídas da remuneração.

A clareza e a objetividade do direito substantivo dizem respeito à possibilidade de os trabalhadores conhecerem previamente quanto irão receber do lucro ou resultado auferidos pelo empregador se os objetivos forem cumpridos. Já as regras adjetivas referem-se aos aspectos relacionados à previsão de recursos e discussão pelos empregados quanto às dúvidas ou divergências relativas ao cumprimento do acordo, mas também como serão demonstrados os mecanismos de aferição do que foi acordado e a periodicidade do pagamento.

Ao contrário do posicionamento manifestado pelo Autuante, entendo que os índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa e de programas de metas, resultados e prazos, elencados nos incisos I e II do § 1º do art. 2º, são critérios exemplificativos.

Da análise do Acordo celebrado em 30/05/2005 (fls. 95/97), abaixo transcrito, entendo terem sido estabelecidas regras claras e objetivas, a exemplo da base para cálculo da PLR – R\$ 300,00, o período de aplicação, a proporcionalidade em relação aos empregados admitidos após 1º de janeiro de 2005 e os demitidos antes do dia 31/12/2005, e a fixação do coeficiente vinculado à assiduidade dos empregados. Vejamos:

(...)

Ora, em que pese a simplicidade do programa de distribuição de lucros da Recorrente, não se pode afirmar que o pagamento é efetuado com base em critérios desvinculados do trabalho, já que a assiduidade é um elemento intrinsecamente vinculado ao exercício do trabalho.

Há que se salientar, ainda, que no caso em apreço os funcionários beneficiados pela PLR são empregados de uma indústria, pelo que a simples presença (critérios relacionados à assiduidade) para desempenho do seu ofício já pressupõe o vínculo com produtividade. Ademais, entendo que não cabe à autoridade lançadora ou julgadora criar juízo de valor sobre critério que foi eleito pelas partes mediante convenção coletiva de trabalho como apto a promover a adequada distribuição dos lucros aos empregados.

### **Acórdão 2803-000.880**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/06/2004 a 31/07/2005 PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. LEI Nº 10.101/2000.

Considerando-se o que estabelece o art. 28, § 9º, alínea j, os requisitos trazidos pela Lei nº 10.101/2000 são de observância obrigatória para que o empregador possa se beneficiar da regra de isenção para os valores pagos à título de Participação nos Lucros e Resultados.

A previsão dos índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa e de programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente é meramente exemplificativa, podendo as partes envolvidas elegerem os critérios que deverão ser observados para a percepção da verba a ser paga pelo empregador à título de PLR.

(...)

### **Voto**

(...)

Partindo-se do que dispõe a legislação de regência, é possível verificar que constam dos acordos firmados pelas partes regras claras acerca dos mecanismos de aferição do que foi acordado, bem como da periodicidade do pagamento.

A disposição contida na Lei nº 10.101/2000 acerca de previsão dos índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa e de programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente é meramente exemplificativa, podendo as partes envolvidas elegerem os critérios que entenderem necessários.

Nestes termos, ao contrário do entendimento manifestado pela autoridade lançadora e corroborado pela decisão de primeira instância, a ausência desses elementos não tem o condão de desnaturar a parcela paga à título de PLR.

(...)

Não se pode perder de vista que a Lei nº 10.101/2000 foi editada com o único objetivo de assegurar ao trabalhador o direito à participação nos lucros e resultados na empresa, sem qualquer prejuízo que lhe possa ser causado pela imposição unilateral de regras que não lhe sejam favoráveis. Não havendo nos autos comprovação de efetivo prejuízo que tenha sido causado ao trabalhador pelo programa de PLR, tal como acordado pelas partes, não pode a Fiscalização desconsiderar a natureza do pagamento feito, para exigir da empresa o recolhimento das contribuições previdenciárias.

Sobre o tema, entendo que a divergência jurisprudencial restou demonstrada, pois o acórdão recorrido parte da premissa de que não se tem por objetivo inviabilizar o direito constitucional do trabalhador à percepção da PLR, mas sim proteger o interesse público ao custeio da previdência. Neste sentido, defende que a autoridade fiscal detém competência para analisar o cumprimento dos requisitos para a fruição de qualquer benesse tributária no âmbito dos tributos administrados pela RFB. Assim, é de rigor observar se o plano de PLR almeja algum incentivo à produtividade.

Por outro lado, os acórdãos paradigmas, partindo do princípio de que os índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa e de programas de metas, resultados e prazos, elencados nos incisos I e II do § 1º do art. 2º, são critérios exemplificativos, apresentam tese de que não cabe à autoridade lançadora ou julgadora criar juízo de valor sobre critério que foi eleito pelas partes.

Portanto, entendo pelo conhecimento recursal também neste ponto.

**b.1. Da possibilidade de pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados aos administradores com base na Lei nº 6.404/76**

**b.2. Ad Argumentandum - Da possibilidade de pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados aos administradores com base na Lei nº 10.101/2000**

Quanto ao tema envolvendo PLR paga a administradores, tanto trazidas no tópico b.1. como no tópico b.2., entendo que o recurso não merece ser conhecido.

Isso porque a partir de 27/06/2024 passou a vigor a Súmula CARF nº 195, com o seguinte teor:

**Súmula CARF nº 195 Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 21/06/2024 – vigência em 27/06/2024**

Os valores pagos aos diretores não empregados a título de participação nos lucros ou nos resultados estão sujeitos à incidência de contribuições previdenciárias.

Acórdãos Precedentes: 9202-011.036; 9202.010.258; 9202-009.919

Quanto ao conhecimento de recurso especial, o RICARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, dispõe o seguinte:

Art. 118. Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra acórdão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial, Turma Extraordinária ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

(...)

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das Turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

(...)

§ 12. Não servirá como paradigma o acórdão:

(...)

III - que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar:

(...)

c) Súmula do CARF ou Resolução do Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais;

Tendo em vista que o acórdão recorrido encontra-se em harmonia com a Súmula CARF nº 195, não cabe recurso especial contra a referida matéria, ainda que a citada Súmula tenha sido aprovada após a interposição do recurso, conforme disciplina o art. 118, §3º, do RICARF.

Ademais, o §12 do RICARF estabelece que não servirá como paradigma o acórdão que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar Súmula do CARF. Neste sentido, os paradigmas 2803-004.090, 2401-003.811 e 2201-003.370 não se prestam a demonstrar a divergência, por contrariar a já citada súmula CARF nº 195.

Do acima exposto, entendo que **não** deve ser conhecido o recurso da Contribuinte neste ponto.

### **c.1. Da não incidência de contribuição previdenciária sobre valores pagos a título de bônus de contratação**

Sobre o tema, o acórdão recorrido sedimentou o seguinte (fl. 1387 e ss):

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. AntecipPrev Compl. Luvas", "677448 – Provisão para Pagamento de Bonus de AdmissaoHiring Bonus" e "955879 – Desp. BenefPrev 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.

[...]

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.

[...]

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.

[...]

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.

[..]

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.

[...]

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."

Cito trechos dos votos proferidos nos paradigmas nº 2201-003.882 e 2301-003.392:

**Acórdão 2201-003.882**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

(...)

**BÔNUS DE CONTRATAÇÃO AUSÊNCIA DE CARÁTER REMUNERATÓRIO. NÃO INCIDÊNCIA.**

Não integra o salário de contribuição o pagamento único de bônus por força de avença anterior ao contrato de trabalho, que tenha por objetivo que esse venha a ser implementado, nos casos específicos de busca por profissionais singulares. Tais valores não ostentam natureza remuneratória, posto que não decorrem de prestação de serviços de pessoa física e sim de mera obrigação de fazer, promessa de contratar, não relacionada ao fato gerador das contribuições previdenciárias.

(...)

Voto Vencedor

(...)

*Havendo pagamento a título de bônus de contratação, não há contraprestação. Não há, simplesmente, porque não existe trabalho. Não podemos esquecer que a essência da verba em apreço é pagamento para que se firme um contrato de trabalho, o que, por óbvio, afasta que exista caráter contraprestacional a algo que é pago justamente para que exista o trabalho.*

(...)

*Nesse mesmo sentido, ou seja, com esses mesmos argumentos, afastam-se as alegações daqueles que enxergam na necessidade de devolução dos valores recebidos no caso de não assinatura do contrato ou de sua ruptura antes do prazo avençado, como sendo uma espécie de pagamento salarial antecipado. Novamente, o que se observa é uma cláusula que previne inadimplemento em um acordo de intenções prévio ao contrato de trabalho.*

(...)

Patente a motivação da política de recursos humanos instituída pelo Contribuinte: de um lado a contratação de profissionais específicos ou com experiência estratégicas, ou ainda para reparar perdas que o profissional venha a obter em razão do aceite da nova oferta de trabalho; de outro, a retenção de trabalhadores específicos por determinado período de tempo com a finalidade de haver descontinuidade de negócios.

Não se observa a incidência tributária previdenciária sobre essas verbas, posto que não integram a remuneração percebida pelos empregados.

**Acórdão 2301-003.392**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

(...)

DA NÃO-INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O PAGAMENTO DE BÔNUS DE CONTRATAÇÃO

Pagamento do bônus de contratação, luvas ou hiring bonus. Utilização pelas empresas com objeto de atrair grandes profissionais. Serve como forma de compensação, indenizar aquele profissional, incentivando pedido de demissão de outra empresa.

Trata-se de verba indenizatória, até porque não há prestação de serviço que justifique a incidência da contribuição previdenciária prevista no inciso III, do artigo 22, da Lei 8.212/91.

No presente caso não se afigura o bônus de contratação como decorrente de prestação de serviços. Não incidência de contribuição previdenciária.

(...)

Voto

(...)

Desta forma, tenho que os valores pagos a título de bônus de contratação não devem sofrer a incidência da contribuição previdenciária prevista no inciso III, do artigo 22, da Lei 8.212/91, eis que não se afigura o bônus de contratação como decorrente de prestação de serviços, ao contrário, é em verdade um prêmio, uma indenização, porque, o contratante indeniza o profissional para ele pedir para sair da outra empresa, como se estivesse sendo indenizado por rompimento contratual de trabalho sem justa causa. E, nesta seara, a indenização trabalhista não é passível de incidência.

E, para finalizar, tenho que o bônus de contratação (hiring bonus) não tem natureza jurídica remuneratória e não integra o salário-de-contribuição do empregado, mesmo que no DIRF o Recorrente tenha dado outro nome, razão pela qual não necessita constar na folha de pagamento mensal.

Entendo que restou demonstrada a divergência jurisprudencial quanto à matéria, pois no acórdão recorrido firmou-se o entendimento de que o bônus de contratação teria natureza remuneratória, haja vista a necessidade de vinculação do empregado por determinado tempo à empresa, enquanto nos paradigmas restou o entendimento de que a natureza do pagamento seria indenizatória, pelo fato do empregado sair do antigo emprego.

Portanto, deve ser conhecido o recurso da Contribuinte neste ponto.

**c.2. Ad Argumentandum - Da não incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de Bônus de Contratação: Ganho Eventual**

Sobre o tema, o acórdão recorrido sedimentou o seguinte (fl. 1390 e ss):

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.

Cito trechos do voto proferido no acórdão paradigma nº 2301-004.364:

**Acórdão 2301-004.364**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/09/2001, 01/11/2001 a 30/06/2005

(...)

BÔNUS DE CONTRATAÇÃO. OCORRÊNCIA.

Para identificar se há incidência de contribuição previdenciária, necessário verificar se se trata de pagamento indenizatório ou remuneratório.

Há de comprovar a retribuição do capital pelo trabalho para que configure a incidência de contribuição previdenciária.

No caso em exame verificou-se que o pagamento de bônus de contratação não remunera o trabalho, mas gratifica eventualmente funcionário pela excelência de sua competência laboral, não impondo contraprestação de trabalho. Não havendo, portanto, fato gerador.

(...)

**Voto**

(...)

Tal pagamento, não olvidemos foi uma gratificação eventual pelo merecimento da capacidade de um empregado que passou a fazer parte do quadro de funcionários, onde este pagamento não exigia em troca a prestação de serviço, não sendo habitual e não incorporando ao salário para fins trabalhistas.

Te fato, para compor a base de cálculo do lançamento, mister que fique comprovadamente que o pagamento é em retribuição ao serviço prestado, o que não é o caso em tela.

Vejo com razão a REcorrente, pois o pagamento foi um prêmio, eventual desvinculado da remuneração pelo trabalho, não tendo existido o fato gerador.

Mais uma vez entendo demonstrada a divergência jurisprudencial, pois o caso recorrido foi categórico ao afirmar que os denominados bônus de contratação não teriam qualquer traço de eventualidade, pois decorrem de contrato firmado entre empresa e empregado, e não de caso fortuito. Por outro lado, o paradigma partiu da premissa que o pagamento de um valor pela admissão do funcionário reveste-se de uma gratificação eventual, um prêmio, e, portanto, fora da incidência da contribuição previdenciária.

Sendo assim, entendo que a matéria também merece conhecimento.

#### **Considerações: Delimitação da matéria**

Antes de adentrar no mérito, entendo ser necessário delimitar a matéria a ser apreciada por esta Turma.

Como exposto, o contribuinte efetuou pagamento de PLR com base em vários instrumentos de negociação de PLR: (i) Convenção Coletiva – CCT; (ii) Acordos Coletivos ACT/PPRS atrelado ao cumprimento de meta de lucratividade; e (iii) Planos Próprios (Programas Específicos - PPE, Programa de Gestão - PPG) atrelados ao cumprimento de metas setoriais e tinha sua existência noticiada no corpo do ACT.

De início, verifica-se que os ACT/PPRS de 2011 e 2012 previam que o pagamento se daria na mesma data do pagamento da 2ª parcela da PLR estabelecida na CCT, ou seja: ACT 2011 => de 01.01.2012 a 01.03.2012; e ACT 2012 => de 01.01.2013 a 01.03.2013. Considerando que o lançamento envolve apenas competências do ano 2012, entendeu o acórdão recorrido – acertadamente – que o ACT/2012 estaria fora de análise, conforme abaixo exposto (fl. 1379):

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.

Em relação aos planos próprios (PPE e PPG), o lançamento foi mantido sob diversos fundamentos, dentre os quais a ausência de pacto prévio e a ausência de regras claras e objetivas (os planos próprios eram anexos do ACT, não sendo possível afirmar que as metas e condições do PPE e do PPG correspondiam ao pactuado no ACT). Este último tema foi objeto do item a.4 do

recurso especial (“*Da validade dos programas próprios previstos nos Acordos Coletivos de Trabalho*”), o qual não teve seguimento, conforme trechos abaixo extraídos do despacho de admissibilidade e do despacho de agravo:

Despacho de admissibilidade – fl. 2153

No que tange a inexistência de assinatura, qualificação dos acordantes e ausência de representante sindical nas negociações, entendo que tais questões, por si só, não representaram óbice, nos acórdãos paradigmas, a que se aceitasse o estabelecimento de regras em documento apartado do ACT.

Entretanto, relativamente às regras, no acórdão recorrido, ao contrário dos paradigmas, entendeu-se que não seriam claras e objetivas, não teriam sido previamente acordadas e não restaria claro que os empregados tinham conhecimento delas.

Vê-se que as questões em comum são objetivas, simples de serem observadas, por exemplo, ausência do representante sindical na negociação. No entanto, não se pode afirmar que há divergência de interpretação no que tange às regras, eis que cada plano, embora apartado, possui características próprias, cuja análise pode resultar na conclusão de que houve o cumprimento dos requisitos ou não.

Despacho de Agravo – fl. 2514

Efetivamente, no recorrido, ao enfrentar a tese defensiva de que o detalhamento do PPG e do PPE seriam anexos regulares do ACT2011-2012, analisou-se as peculiaridades do detalhamento do PPE e do PPG e o ACT, notadamente, o parágrafo primeiro da cláusula sexta, que foi classificado como um “cheque em branco”.

Com base na referida análise documental concluiu-se não ser possível afirmar que as regras do PPE e do PPG correspondiam ao pactuado no ACT, nem que foram “objeto de negociação”, assim como consignou-se que tais instrumentos “não continham regras e metas previamente ajustadas, sequer claras e objetivas”.

Tem-se, então, a resposta para a questão formulada no agravo:

- no recorrido, não se rejeitou a possibilidade de detalhamento das regras do ACT em documentos anexos ou a revisão de metas e regras, tanto que foram analisados os anexos e a cláusula de revisão, o que se rechaçou foi a validade do conteúdo de tais instrumentos.

- nesse percurso, houve um exame conjunto da cláusula sexta, parágrafo primeiro do ACT com os anexos dos planos próprios, o que levou à conclusão, no recorrido, de que o ACT tão somente fez “mera referência genérica a instrumentos outros não detalhados em seu corpo”, funcionando como uma espécie de “cheque em branco”, de modo que o PPE e o PPG configuraram planos à parte, sem a prévia negociação e divulgação aos empregados de regras claras e objetivas, tanto na pactuação, como na revisão.

Desta forma, ante o não seguimento do recurso especial quanto à matéria “a.4 – Da validade dos programas próprios previstos nos Acordos Coletivos de Trabalho”, conforme despacho prévio de admissibilidade, entendo que a decisão envolvendo os Planos Próprios PPE e PPG já encontra-se definitiva.

Quanto às CCTs e à ACT/PPRS 2011, a decisão recorrida manteve o lançamento em razão da ausência de compensação dos valores entre os planos (matéria objeto do item a.1) e pelo não cumprimento da regra do “pacto prévio”, pois assinados em data posterior ao início do período de apuração (matéria objeto do item a.3). Além disso, quanto à ACT/PPRS, o acórdão recorrido apontou que a mesma seria falha por prever o pagamento de um valor mínimo, fixo e certo pré-determinado, sem que haja obtenção de qualquer resultado (matéria objeto do item a.5).

**Contudo**, a matéria objeto do item “a.5 – *Da impossibilidade das autoridades lançadora e julgadora de criar juízo de valor sobre os critérios previstos nas negociações coletivas de PLR*” não foi conhecida pela maioria da Turma, conforme consta do voto vencedor deste acórdão. Consequentemente, com o não seguimento do recurso especial quanto à matéria a.5, e a prejudicialidade desta matéria com aquelas tratadas nos itens a.1 e a.3, entendo que a decisão envolvendo a ACT/PPRS já encontra-se definitiva.

**Neste sentido, com relação ao tema “PLR paga aos empregados”, o presente recurso limita-se às CCTs 2011 e 2012.**

Como as matérias dos itens a.3 e a.1 são prejudiciais, será analisada primeiro a questão envolvendo a anterioridade dos planos (matéria a.3), por ser mais abrangente.

Feitos esses esclarecimentos, passo à análise do mérito.

## II. MÉRITO

### II.a. Da PLR paga a segurados empregados

Inicialmente, antes de adentrarmos no mérito no caso concreto, entendo ser necessária uma explanação sobre a incidência tributária no caso das verbas pagas como PLR. Para tanto, valho-me do voto vencedor proferido pelo Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, no acórdão nº 2201-003.723, a conferir:

Como regra geral, as contribuições previdenciárias têm por base de cálculo a remuneração percebida pela pessoa física pelo exercício do trabalho. É dizer: toda pessoa física que trabalha e recebe remuneração decorrente desse labor é segurado obrigatório da previdência social e dela contribuinte, em face do caráter contributivo e da compulsoriedade do sistema previdenciário pátrio.

De tal assertiva, decorre que a base de cálculo da contribuição previdenciária é a remuneração percebida pelo segurado obrigatório em decorrência de seu trabalho. Nesse sentido caminha a doutrina. Eduardo Newman de Mattera Gomes

e Karina Alessandra de Mattera Gomes (Delimitação Constitucional da base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias 'in' I Prêmio CARF de Monografias em Direito Tributário 2010, Brasília: Edições Valentim, 2011. p. 483.), entendem que:

“...não se deve descurar que, nos estritos termos previstos no art. 22, inciso I, da Lei nº 8.212/91, **apenas as verbas remuneratórias, ou seja, aquelas destinadas a retribuir o trabalho, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo disponibilizado ao empregador, é que ensejam a incidência da contribuição previdenciária em análise**” (grifos originais)

Academicamente (OLIVEIRA, Carlos Henrique de. Contribuições Previdenciárias e Tributação na Saúde 'in' HARET, Florence; MENDES, Guilherme Adolfo. Tributação da Saúde, Ribeirão Preto: Edições Altai, 2013. p. 234.), já tivemos oportunidade de nos manifestar no mesmo sentido quando analisávamos o artigo 214, inciso I do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, que trata do salário de contribuição:

“O dispositivo regulamentar acima transcrito, quando bem interpretado, já delimita o salário de contribuição de maneira definitiva, ao prescrever que é composto **pela totalidade dos rendimentos pagos como retribuição do trabalho**. É dizer: a base de cálculo do fato gerador tributário previdenciário, ou seja, o trabalho remunerado do empregado, é o total da sua remuneração pelo seu labor” (grifos originais)

O final da dessa última frase ajuda-nos a construir o conceito que entendemos atual de remuneração. A doutrina clássica, apoiada no texto legal, define remuneração como sendo a contraprestação pelo trabalho, apresentando o que entendemos ser o conceito aplicável à origem do direito do trabalho, quando o sinalagma da relação de trabalho era totalmente aplicável, pois, nos primórdios do emprego, só havia salário se houvesse trabalho.

Com a evolução dos direitos laborais, surge o dever de pagamento de salários não só como decorrência do trabalho prestado, mas também quando o empregado "está de braços cruzados à espera da matéria-prima, que se atrasou, ou do próximo cliente, que tarda em chegar", como recorda Homero Batista (Homero Mateus Batista da Silva. Curso de Direito do Trabalho Aplicado, vol 5: Livro da Remuneração. Rio de Janeiro, Elsevier. 2009. pg. 7). O dever de o empregador pagar pelo tempo à disposição, ainda segundo Homero, decorre da própria assunção do risco da atividade econômica, que é inerente ao empregador.

Ainda assim, cabe o recebimento de salários em outras situações. Numa terceira fase do direito do trabalho, a lei passa a impor o recebimento do trabalho em situações em que não há prestação de serviços e nem mesmo o empregado se encontra ao dispor do empregador. São as situações contempladas pelos casos de interrupção do contrato de trabalho, como, por exemplo, nas férias e nos descansos semanais. Há efetiva responsabilização do empregador, quando ao

dever de remunerar, nos casos em que, sem culpa do empregado e normalmente como decorrência de necessidade de preservação da saúde física e mental do trabalhador, ou para cumprimento de obrigação civil, não existe trabalho. Assim, temos salários como contraprestação, pelo tempo à disposição e por força de dispositivos legais.

Não obstante, outras situações há em que seja necessário o pagamento de salários. A convenção entre as partes pode atribuir ao empregador o dever de pagar determinadas quantias, que, pela repetição ou pela expectativa criada pelo empregado em recebê-las, assumem natureza salarial. Típico é o caso de uma gratificação paga quando do cumprimento de determinado ajuste, que se repete ao longo dos anos, assim, insere-se no contrato de trabalho como dever do empregador, ou determinado acréscimo salarial, pago por liberalidade, ou quando habitual.

Nesse sentido, entendemos ter a verba natureza remuneratória quando presentes o caráter contraprestacional, o pagamento pelo tempo à disposição do empregador, haver interrupção do contrato de trabalho, ou dever legal ou contratual do pagamento.

Assentados no entendimento sobre a base de cálculo das contribuições previdenciárias, vemos agora qual a natureza jurídica da verba paga como participação nos lucros e resultados.

O artigo 7º da Carta da República, versando sobre os direitos dos trabalhadores, estabelece:

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;

De plano, é forçoso observar que os lucros e resultados decorrem do atingimento eficaz do desiderato social da empresa, ou seja, tanto o lucro como qualquer outro resultado pretendido pela empresa necessariamente só pode ser alcançado quando todos os meios e métodos reunidos em prol do objetivo social da pessoa jurídica foram empregados e geridos com competência, sendo que entre esses estão, sem sombra de dúvida, os recursos humanos.

Nesse sentido, encontramos de maneira cristalina que a obtenção dos resultados pretendidos e do conseqüente lucro foi objeto do esforço do trabalhador e portanto, a retribuição ofertada pelo empregador decorre dos serviços prestados por esse trabalhador, com nítida contraprestação, ou seja, com natureza remuneratória.

Esse mesmo raciocínio embasa a tributação das verbas pagas a título de prêmios ou gratificações vinculadas ao desempenho do trabalhador, consoante a disposição do artigo 57, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, explicitada em Solução de Consulta formulada junto à 5ªRF (SC nº 28 – SRRF05/Disit), assim ementada:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

PRÊMIOS DE INCENTIVO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

Os prêmios de incentivo decorrentes do trabalho prestado e pagos aos funcionários que cumpram condições pré-estabelecidas integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias e do PIS incidente sobre a folha de salários.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, de 1988, art. 195, I, a; CLT art. 457, §1º; Lei nº 8.212, de 1991, art. 28, I, III e §9º; Decreto nº 3.048, de 1999, art. 214, §10; Decreto nº 4.524, de 2002, arts. 2º, 9º e 50. (grifamos)

Porém, não só a Carta Fundamental como também a Lei nº 10.101, de 2000, que disciplinou a Participação nos Lucros e Resultados (PLR), textualmente em seu artigo 3º determinam que a verba paga a título de participação, disciplinada na forma do artigo 2º da Lei, “**não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade**” o que afasta peremptoriamente a natureza salarial da mencionada verba.

Ora, analisemos as inferências até aqui construídas. De um lado, concluímos que as verbas pagas como obtenção de metas alcançadas tem nítido caráter remuneratório uma vez que decorrem da prestação pessoal de serviços por parte dos empregados da empresa. Por outro, vimos que a Constituição e Lei que instituiu a PLR afastam – textualmente – o caráter remuneratório da mesma, no que foi seguida pela Lei de Custeio da Previdência Social, Lei nº 8.212, de 1991, que na alínea ‘j’ do inciso 9 do parágrafo 1º do artigo 28, assevera que não integra o salário de contribuição a parcela paga a título de “**participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica**”

A legislação e a doutrina tributária bem conhecem essa situação. Para uns, verdadeira imunidade pois prevista na Norma Ápice, para outros isenção, reconhecendo ser a forma pela qual a lei de caráter tributário, como é o caso da Lei de Custeio, afasta determinada situação fática da exação.

**Não entendo ser o comando constitucional uma imunidade, posto que esta é definida pela doutrina como sendo um limite dirigido ao legislador competente.**

Tácio Lacerda Gama (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, Ed. Quartier Latin, pg. 167), explica:

"As imunidades são enunciados constitucionais que integram a norma de competência tributária, restringindo a possibilidade de criar tributos"

Ao recordar o comando esculpido no artigo 7º, inciso XI da Carta da República não observo um comando que limite a competência do legislador ordinário, ao reverso, vejo a criação de um direito dos trabalhadores limitado por lei. Superando a controvérsia doutrinária e assumindo o caráter isentivo em face da expressa disposição da Lei de Custeio da Previdência, mister algumas considerações.

Superando a controvérsia doutrinária e assumindo o caráter isentivo em face da expressa disposição da Lei de Custeio da Previdência, mister algumas considerações.

Nesse sentido, Luis Eduardo Schoueri (Direito Tributário 3ªed. São Paulo: Ed Saraiva. 2013. p.649), citando Jose Souto Maior Borges, diz que a isenção é uma hipótese de não incidência legalmente qualificada. Nesse sentido, devemos atentar para o alerta do professor titular da Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, que recorda que a isenção é vista pelo Código Tributário Nacional como uma exceção, uma vez que a regra é que: da incidência, surja o dever de pagar o tributo. Tal situação, nos obriga a lembrar que as regras excepcionais devem ser interpretadas restritivamente.

Paulo de Barros Carvalho, coerente com sua posição sobre a influência da lógica semântica sobre o estudo do direito aliada a necessária aplicação da lógica jurídica, ensina que as normas de isenção são regras de estrutura e não regras de comportamento, ou seja, essas se dirigem diretamente à conduta das pessoas, enquanto aquelas, as de estrutura, prescrevem o relacionamento que as normas de conduta devem manter entre si, incluindo a própria expulsão dessas regras do sistema (ab-rogação).

Por ser regra de estrutura a norma de isenção “introduz modificações no âmbito da regra matriz de incidência tributária, esta sim, norma de conduta” (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2013. p. 450), modificações estas que fulminam algum aspecto da hipótese de incidência, ou seja, um dos elementos do antecedente normativo (critérios material, espacial ou temporal), ou do conseqüente (critérios pessoal ou quantitativo).

Podemos entender, pelas lições de Paulo de Barros, que a norma isentiva é uma escolha da pessoa política competente para a imposição tributária que repercute na própria existência da obrigação tributária principal uma vez que ela, como dito por escolha do poder tributante competente, deixa de existir. Tal constatação pode, por outros critérios jurídicos, ser obtida ao se analisar o Código Tributário Nacional, que em seu artigo 175 trata a isenção como forma de extinção do crédito tributário.

Voltando uma vez mais às lições do Professor Barros Carvalho, e observando a exata dicção da Lei de Custeio da Previdência Social, encontraremos a exigência de que a verba paga a título de participação nos lucros e resultados “quando paga ou creditada de acordo com lei específica” não integra o salário de contribuição,

ou seja, a base de cálculo da exação previdenciária. **Ora, por ser uma regra de estrutura, portanto condicionante da norma de conduta, para que essa norma atinja sua finalidade, ou seja impedir a exação, a exigência constante de seu antecedente lógico – que a verba seja paga em concordância com a lei que regula a PLR – deve ser totalmente cumprida.**

Objetivando que tal determinação seja fielmente cumprida, ao tratar das formas de interpretação da legislação tributária, o Código Tributário Nacional em seu artigo 111 preceitua que se interprete literalmente as normas de tratem de outorga de isenção, como no caso em comento.

Importante ressaltar, como nos ensina André Franco Montoro, no clássico Introdução à Ciência do Direito (24ªed., Ed. Revista dos Tribunais, p. 373), que a:

“interpretação literal ou filológica, é a que toma por base o significado das palavras da lei e sua função gramatical. (...). É sem dúvida o primeiro passo a dar na interpretação de um texto. Mas, por si só é insuficiente, porque não considera a unidade que constitui o ordenamento jurídico e sua adequação à realidade social. É necessário, por isso, colocar seus resultados em confronto com outras espécies de interpretação”. (grifos nossos)

Nesse diapasão, nos vemos obrigados a entender que **a verba paga à título de PLR não integrará a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias se tal verba for paga com total e integral respeito à Lei nº 10.101, de 2000, que dispõe sobre o instituto de participação do trabalhador no resultado da empresa previsto na Constituição Federal.**

Isso porque: i) o pagamento de verba que esteja relacionada com o resultado da empresa tem inegável cunho remuneratório em face de nítida contraprestação que há entre o fruto do trabalho da pessoa física e a o motivo ensejador do pagamento, ou seja, o alcance de determinada meta; ii) para afastar essa imposição tributária a lei tributária isentiva exige o cumprimento de requisitos específicos dispostos na norma que disciplina o favor constitucional.

**Logo, imprescindível o cumprimento dos requisitos da Lei nº 10.101 para que o valor pago a título de PLR não integre o salário de contribuição do trabalhador. Vejamos quais esses requisitos.**

Dispõe textualmente a Lei nº 10.101/00:

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

I - comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;

II - convenção ou acordo coletivo.

§ 1o Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação

e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

§ 2o O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

...

Art. 3º ...

(...)

§ 2o É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil. (grifamos)

Da transcrição legal podemos deduzir que a Lei da PLR condiciona, como condição de validade do pagamento: **i) a existência de negociação prévia sobre a participação; ii) a participação do sindicato em comissão paritária escolhida pelas partes para a determinação das metas ou resultados a serem alcançados ou que isso seja determinado por convenção ou acordo coletivo; iii) o impedimento de que tais metas ou resultados se relacionem à saúde ou segurança no trabalho; iv) que dos instrumentos finais obtidos constem regras claras e objetivas, inclusive com mecanismos de aferição, sobre os resultados a serem alcançados e a fixação dos direitos dos trabalhadores; v) a vedação expressa do pagamento em mais de duas parcelas ou com intervalo entre elas menor que um trimestre civil.**

Esses requisitos é que devemos interpretar literalmente, ou como preferem alguns, restritivamente. O alcance de um programa de PLR, ao reverso, não pode - sob o prisma do intérprete do direito - discriminar determinados tipos de trabalhadores, ou categorias de segurados. Não pode o Fisco valorar o programa de metas, ou seja, entender que as metas são boas ou ruins, ou mesmo emitir juízo sobre a participação sindical, devendo simplesmente verificar se as metas são claras e objetivas e se houve a participação sindical. A autoridade lançadora deve sim, verificar o cumprimento dos ditames da Lei nº 10.101/00.

Da lição apresentada, conclui-se que o ordenamento jurídico tributário outorgou isenção para as verbas pagas ao título de PLR, desde que cumprido os requisitos legais estabelecidos pela Lei nº 10.101/2000, dentre os quais, destaca-se ***“i) a existência de negociação prévia sobre a participação; ii) a participação do sindicato em comissão paritária escolhida pelas partes para a determinação das metas ou resultados a serem alcançados ou que isso seja determinado por convenção ou acordo coletivo; iii) o impedimento de que tais metas ou***

*resultados se relacionem à saúde ou segurança no trabalho; iv) que dos instrumentos finais obtidos constem regras claras e objetivas, inclusive com mecanismos de aferição, sobre os resultados a serem alcançados e a fixação dos direitos dos trabalhadores; v) a vedação expressa do pagamento em mais de duas parcelas ou com intervalo entre elas menor que um trimestre civil”.*

Destaca-se que todos os requisitos mencionados devem ser obedecidos cumulativamente, bastando que um deles esteja ausente para impossibilitar a utilização da isenção ao pagamento das contribuições previdenciárias incidentes sobre tais verbas.

### **II.a.i. Da tempestividade das CCTs (matéria a.3)**

Sobre o tema, o acórdão recorrido sedimentou o seguinte (fl. 1375/13):

#### **Convenções Coletivas de Trabalho CCT.**

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

(...)

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.

(...)

#### **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).

(...)

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).

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.

O contribuinte defende que não existe exigência legal de que a negociação dos acordos de PLR sejam concluídos antes do início do período de apuração das metas, como exposto no acórdão recorrido.

De acordo com a legislação supracitada, percebe-se que o art. 2º, incisos I e II da Lei nº 10.101/2000, dispõe acerca da obrigação da existência de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante comissão paritária, convenção ou acordo coletivo.

Tem-se, ainda, como requisitos, ter regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições: i) índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; ii) programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

De fato, constata-se que não há determinação na Lei 10.101/00 sobre quão prévio deve ser o ajuste e, principalmente, prévio a quê. Por outro lado, entendo que a anterioridade que se espera de um programa de PLR não está relacionado ao art. 2º, §1º, inciso II da Lei nº 10.101/2000, mas sim ao seu art. 1º, o qual aponta o instituto como instrumento de incentivo à produtividade:

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

Desta forma, é evidente que os programas de metas e resultados devem estar pactuados antes do período de aferição dos critérios para a fixação da PLR atribuída a cada empregado. Isto porque a norma estabelecida pelo art. 1º da Lei nº 10.101/2000 dispõe a *"participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º,*

*inciso XI, da Constituição*”. Ou seja, é essencial que a verba de PLR seja uma recompensa pelo esforço conjunto entre o capital e o trabalho para o alcance do critério previamente estabelecido, uma vez que o objetivo dessa remuneração é motivar o trabalhador a aumentar sua produtividade, superando o nível habitual ou ordinário.

Caso não fosse assim, os empregados não teriam conhecimento do esforço necessário para fazer jus a verba, nem de quanto esta seria. Portanto, não há como atender às disposições da Lei 10.101/2000, e apurar os valores a serem pagos a título de PLR, sem a prévia formalização do acordo.

Ou seja, é de rigor que a celebração de acordo sobre PLR preceda aos fatos que se propõe a regular. Isto porque o objetivo da PLR é incentivar o alcance dos resultados pactuados previamente.

Sabe-se que cada caso deve ser analisado com sua peculiaridade, pois fatores externos ou burocráticos podem impedir pactuação dos termos do acordo antes do período de aferição. Sendo assim, a comprovação de sua assinatura com antecedência razoável ao término do período de aferição (ou momento após o início do período) são hipóteses que podem flexibilizar a regra de pactuação prévia dos termos do acordo de PLR.

No caso dos autos, as CCTs de 2011 e 2012 foram firmadas em outubro/2011 e outubro/2012, respectivamente. Ademais, referidas CCTs previam o pagamento da antecipação da PLR já tendo como base o lucro apurado no primeiro semestre, que já era conhecido quando da celebração, conforme bem dispôs o acórdão recorrido no seguinte trecho:

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

Nota-se que os acordos foram firmados após decorridos pelo menos 09 meses dos respectivos períodos-base, de modo que não se pode admitir o cumprimento da regra de pactuação prévia, pois os acordos foram firmados já no final do período que serviram de base para a apuração da PLR.

Destarte, por estar-se tratando de uma ferramenta de incentivo à produtividade por meio de regras do instrumento de negociação, por questão lógica, devem ser estabelecidas previamente ao exercício a que se referem (ou ao menos com antecedência razoável ao término do período de aferição), caso contrário não estimulariam tal esforço adicional, descumprindo o real intuito da PLR, disposto em legislação.

Sendo assim, entendo que os acordos de PLR devem ser pactuados com antecedência razoável ao término do período de aferição, de modo a transparecer de forma

inequívoca aos empregados o esforço necessário que deve cumprir para fazer jus a verba previamente acordada.

Portanto, as verbas decorrentes dos acordos firmados nos CCTs de 2011 e 2012 não cumpriram a regra de pactuação prévia.

Portanto, não merece provimento o pleito da RECORRENTE quanto a este tema.

Com a negativa do pleito da contribuinte em relação à matéria a.3, resta prejudicada a análise do mérito relacionado à matéria a.1 (coexistência de instrumentos).

Portanto, deve ser mantido o lançamento em relação às CCTs 2011 e 2012, únicos instrumentos objeto deste recurso especial.

## **II.b. Da não incidência de contribuição previdenciária sobre valores pagos a título de bônus de contratação**

Neste tópico, o contribuinte defende que o chamado *hiring bonus* não assume caráter salarial, independentemente (i) da forma de pagamento, e (ii) de existir ou não cláusula de permanência.

Atentou que referida verba funciona como uma espécie de indenização a fim de incentivar o pedido de demissão por determinado empregado, de modo que inexistente prestação de serviço a justificar a incidência das contribuições previdenciárias.

Caso superada a tese acima, o contribuinte argumenta que a natureza de referido bônus seria de um ganho eventual, razão pela qual não é base de incidência das contribuições previdenciárias.

A matéria deve ser analisada caso a caso.

Bônus dessa natureza são consequência de um novo contrato ofertado ao trabalhador para sua contratação e, em princípio, s.m.j., não são verbas pagas como contraprestação pelo trabalho. Assim, quando verdadeiramente cumprem o seu objetivo, esses bônus estariam fora do alcance da incidência das contribuições previdenciárias, pois o evento que os origina não é o trabalho, mas sim o surgimento de um novo contrato.

**Para tanto**, o pagamento da verba deve atender a alguns requisitos que o desvincule da relação contratual de trabalho, como ser paga incondicionalmente, sem cláusula de permanência mínima, etc. Ou seja, para que fique caracterizada a natureza não remuneratória, é preciso afastar qualquer tipo de exigência para que o trabalhador faça jus ao bônus. Ora, se a contratação é o evento a ser pago, então não se pode exigir que o empregado cumpra outros requisitos para fazer jus ao mencionado bônus, caso contrário pode ser caracterizada a sua natureza salarial.

Sendo assim, acredito que esse tipo de verba deva ser paga de uma única vez quando da contratação do empregado, além de não ser coerente estabelecer prazo mínimo de permanência ou exigir forma específica de trabalho como condições para pagamento do bônus.

No presente caso, conforme aponta o acórdão recorrido, compulsando as propostas de contratação que previam o pagamento desse bônus, observou-se que, em regra, o pagamento era realizado no mês seguinte ao da admissão do contratado. Além disso, estabelecia-se um prazo de permanência que variava entre 14 e 36 meses. Caso esse prazo não fosse cumprido devido a demissão por justa causa ou a pedido de demissão pelo próprio contratado, haveria a devolução do valor proporcional ao período restante até o término do acordo (fl. 1388):

- 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.

Posta a questão fática acima, de logo percebe-se a existência de requisito para o pagamento do bônus de contratação: permanecer o empregado trabalhando na RECORRENTE por um período pré-estabelecido, sob pena de devolução proporcional do valor corrigido. Essa condição já desvirtua o pretense caráter incondicional da verba, revelando a sua verdadeira natureza remuneratória.

Ora, se tal verba é (ou deveria ser) paga como um incentivo para o trabalhador deixar seu antigo emprego, não se pode pretender a sua devolução caso o empregado não permaneça na empresa contratante por um período pré-estabelecido. Assim, entendo não ser possível defender o caráter indenizatório dessa verba.

Neste sentido, transcrevo julgado do CARF sobre a matéria:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

(...)

**BÔNUS DE CONTRATAÇÃO. HIRING BONUS.**

Análise dos aditivos contratuais que constam dos autos evidencia que se trata de um adiantamento com natureza salarial para que o empregado preste serviço, no mínimo, por prazo determinado e, inclusive, observe todas as metas estabelecidas pela empresa. Dessa forma, o empregado só tem como seu, finalmente, o direito ao pagamento que recebeu adiantado, se cumprir o contrato de trabalho, dentro das regras estabelecidas. Caso contrário, seria obrigado a devolver o

adiantamento, o que cabalmente desfigura o caráter indenizatório e desvinculado da prestação laboral que se lhe quis alegar.

(...)

(Acórdão nº 2202-003.438; julgado em 14/06/2016)

Desta forma, por existirem nos autos elementos de convicção acerca do vínculo do pagamento da verba em razão da contraprestação pelo trabalho, entendo que os valores pagos a título de *hiring bonus* devem ser mantidos na base do lançamento.

Por fim, quanto à alegação de que o pagamento da verba seria eventual e, portanto, foram do campo de incidência das contribuições previdenciárias, nos termos do item 7 da alínea “e” do § 9.º do art. 28 da Lei n. 8.212/1991 (abaixo transcrita), entendo que melhor sorte não socorre ao contribuinte:

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

(...)

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

(...)

e) as importâncias:

(...)

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário;

No presente caso, o empregado contratado já espera receber o pagamento da verba a título de *hirig bônus* desde a sua contratação. Neste sentido, não é possível caracterizar a referida verba paga pelo contribuinte como de natureza eventual, pois o seu pagamento já é esperado.

A verba não possui características de eventualidade, mormente porque, como já exposto, a sua devolução é exigida do empregado caso este não cumpra o prazo de permanência pactuado previamente. Ou seja, o empregado reconhece previamente que o pagamento da verba denominada *hirig bônus* somente se torna definitivo e incontestável quando a condição estabelecida para seu recebimento é cumprida, que é o prazo de permanência mínima na empresa contratante.

Assim, por não se caracterizar como de natureza eventual, deve ser mantida a tributação da verba que compreende o bônus de contratação.

## CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por CONHECER EM PARTE do recurso especial do contribuinte (apenas não conhecer dos itens b.1 e b.2, que versam sobre a PLR de administradores).

Quanto à parte conhecida, no mérito, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial.

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**

## VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Mario Hermes Soares Campos**, Redator Designado

Em que pese os sempre percucientes e bem fundamentados votos do i. Conselheiro Relator, peço vênia para apresentar respeitosa divergência, especificamente quanto ao conhecimento da matéria “*impossibilidade das autoridades lançadora e julgadora de criar juízo de valor sobre os critérios previstos nas negociações coletivas de PLR*”, pelos motivos que passo a demonstrar.

A matéria foi devolvida para apreciação desta 2ª Turma por meio do Despacho de Agravo, decorrente de “Pedido de Correção de Inexatidão Material” formulado pela Delegacia Especial de Instituições Financeiras em São Paulo, relativamente ao Despacho de Agravo de fls. 2.477 a 2.492. Não obstante tal circunstância, o prévio exame de admissibilidade, exercido pela Presidência da Câmara, ou mesmo em sede de Agravo, trata-se de juízo preliminar, competindo a este Colegiado a análise acurada e definitiva quanto ao conhecimento, ou não, do recurso especial de divergência interposto.

Entendeu-se, no Despacho de Agravo, que o dissídio interpretativo teria restado demonstrado pelo sujeito passivo, mediante a seguinte conclusão:

Com efeito, o dissídio interpretativo restou demonstrado pelo sujeito passivo, nos termos adiante resumidos:

- no recorrido, entendeu-se que o viés de interpretação da legislação que rege a não incidência sobre a PLR é o da proteção do interesse público ao custeio da previdência e não o direito constitucional do trabalhador à percepção da PLR, sob essa ótica, o estabelecimento de regras, ainda que claras e objetivas, que permitam o pagamento a título de PLR independentemente de qualquer resultado ou de qualquer atingimento de meta, seja corporativa, seja individual, seja ainda coletiva, está sujeito à incidência da contribuição previdenciária, pois não está presente o incentivo à produtividade.

- no primeiro paradigma, considerou-se que não compete à autoridade julgadora “criar juízo de valor sobre critério que foi eleito pelas partes mediante convenção coletiva de trabalho”, bastando a existência de regras claras e objetivas, quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, independentemente de atingimento de metas ou resultados, considerando-se índices de produtividade e lucratividade, indicados na lei, como meramente exemplificativos, tanto que admitiu a assiduidade do empregado como suficiente para caracterizar o vínculo com a produtividade.

- no segundo paradigma, entendeu-se que o único objetivo da Lei nº 10.101/2000 é assegurar ao trabalhador o direito à participação nos lucros e resultados na empresa, considerando índices de produtividade e lucratividade, indicados na lei, como meramente exemplificativos, podendo as partes envolvidas elegerem os critérios que entenderem necessários, bastando a existência de regras claras acerca dos mecanismos de aferição do que foi acordado e a inexistência nos autos de comprovação de efetivo prejuízo que tenha sido causado ao trabalhador pelo programa de PLR.

Dessarte, a divergência restou demonstrada em relação à matéria **“impossibilidade das autoridades lançadora e julgadora de criar juízo de valor sobre os critérios previstos nas negociações coletivas de PLR”**.

Destaco ainda a reprodução do seguinte trecho do recorrido: *“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 primeiro ponto que cabe esclarecimento, é que este trecho da decisão recorrida, retro reproduzido, se refere, apenas, à análise realizada relativamente ao Programa da Participação nos Resultados Santander (PPRS), relativo aos Acordo Coletivo de Trabalho (ACT). De fato, trata-se, na decisão recorrida, do tópico que examina o ACT, sendo que foram tratados, individualmente, os PPRS e, logo em seguida, os Programas Próprios Específicos PPE e os Programas Próprios de Gestão – PPG,

Portanto, a afirmativa de que as regras postas nos PPRS, embora claras e objetivas, não trariam em sua estrutura o elemento motivacional necessário à satisfação do objetivo mediato da norma, não implica dizer que o Colegiado recorrido teria entendido que todo o Plano de PLR da recorrente contava com regras claras e objetivas.

A leitura acurada da decisão recorrida, ao tratar de tal tópico, demonstra que, ao contrário do que tenta demonstrar a recorrente, a decisão pela manutenção do lançamento pela Turma Ordinária partiu da constatação de que o Plano de PLR não contava com regras claras e objetivas. Nesse sentido destaco os seguintes trechos do recorrido:

#### **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:**

(...)

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.

(...)

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:

(...)

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.

(...)

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.

(...)

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 entendida sindical;

III - falta de regras claras e objetivas.

(...)

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.

(...)

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:

(...)

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.

(...)

Doutro giro, sob o prisma do ACT, não se pode assegurar sequer a exata correspondência do que constou em sua cláusula 6ª 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.**  
(destaquei)

Conforme se verifica nos trechos acima reproduzidos do acórdão recorrido, a decisão prolatada foi no sentido de que as PLR pagas pela recorrente, ao arrimo dos Programas PPE e PPG: *"...não continham regras e metas previamente ajustadas, sequer claras e objetivas"*.

Não se sustenta assim, as alegações de que, de forma divergente dos paradigmas apontados, as autoridades lançadora e julgadora teriam estabelecido juízo de valor sobre os critérios previstos nas negociações coletivas. De fato, o que se consignou na decisão recorrida é que alguns dos programas de PLR da recorrente eram destituídos de regras claras e objetivas.

Portanto, não se trata, no recorrido, de criação de juízo de valor sobre os critérios previstos nas negociações coletivas de PLR e sim, de ausência de critérios (regras claras e objetivas), situação distinta dos paradigmas, em que se entendeu pela existência de tais regras e que não caberia à autoridade julgadora formar juízo de valores sobre as mesmas.

Resta demonstrado, que não se verifica presente similitude fática autorizativa do seguimento do recurso, uma vez que, nas decisões paradigmáticas, se entendeu que constavam dos acordos regras claras e objetivas. Diferentemente é a situação do recorrido, onde se constatou que os Programas de PLR da autuada não apresentavam regras claras e objetivas.

Baseado em tais fundamentos, concluo pelo não conhecimento do Recurso Especial da contribuinte, com relação à matéria: *"impossibilidade das autoridades lançadora e julgadora de criar juízo de valor sobre os critérios previstos nas negociações coletivas de PLR"*.

**Matéria: "Da tempestividade das Convenções e dos Acordos Coletivos de Trabalho"**

Cumpra ainda, explicitar o motivo pelo qual parte do colegiado, inclusive este Redator-designado, votou pelas conclusões quanto ao mérito da matéria: “Da tempestividade das Convenções e dos Acordos Coletivos de Trabalho”.

A decisão de mérito relativa a tal tema foi no sentido de se negar provimento ao Recurso Especial do sujeito passivo. Entretanto, nos fundamentos do voto o e.Relator apresenta posição no sentido de que a comprovação de assinatura dos instrumentos coletivos de negociação: “...com antecedência razoável ao término do período de aferição (ou momento após o início do período) são hipóteses que podem flexibilizar a regra de pactuação prévia dos termos do acordo de PLR.” É exatamente neste ponto que reside divergência de entendimento, que levou parte do colegiado a votar pelas conclusões.

O tema não é estranho a este colegiado, que em diversas oportunidades, com distintas composições, já se pronunciou no sentido de que as regras do instrumento de negociação, devem ser estabelecidas previamente ao exercício a que se referem, por se tratar de ferramenta de incentivo à produtividade, sendo que, se estabelecidas no decorrer do período de aferição não estimulariam tal esforço adicional. Nesse sentido, entre outros os seguintes julgados desta 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF):

Acórdão 9202-011.331 – sessão de 19/06/2024

PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). ASSINATURA DO ACORDO APÓS INÍCIO DO PERÍODO DE AFERIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Constitui requisito legal que as regras do acordo da PLR sejam estabelecidas previamente, de sorte que os acordos discutidos e/ou firmados após o início do período de aferição acarretam a inclusão dos respectivos pagamentos no salário de contribuição.

(...)

Acórdão 9202-011.325 – sessão de 18/06/2024

PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). ASSINATURA DO ACORDO APÓS INÍCIO DO PERÍODO DE AFERIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Constitui requisito legal que as regras do acordo da PLR sejam estabelecidas previamente, de sorte que os acordos discutidos e/ou firmados após o início do período de aferição acarretam a inclusão dos respectivos pagamentos no salário de contribuição.

Acórdão 9202-011.029 – sessão de 24/10/2023

(...)

PLR. PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. ACORDO DISCUTIDO E FIRMADO APÓS O INÍCIO DO PERÍODO DE AFERIÇÃO.

Constitui requisito legal que as regras do acordo da PLR sejam estabelecidas previamente, de sorte que os acordos discutidos e firmados após o início do

período de aferição acarretam a inclusão dos respectivos pagamentos no salário de contribuição.

Em recente julgamento, em sessão do dia 19/06/2024 desta 2ª Turma, com ligeira modificação da composição, houve apreciação do presente tema, sendo prolatado o Acórdão 9202-011.331. Uma vez que acompanhei o Voto Vencedor de lavra do i.Conselheiro Redator-designado Mauricio Nogueira Righetti, peço vênica para parcial reprodução dos fundamentos de tal decisão:

#### Acórdão 9202-011.331

##### VOTO VENCEDOR

Não obstante as judiciosas razões de decidir do Relator, peço-lhe licença para delas divergir no que toca à data da formalização do acordo de PLR para que se considere, nesse ponto, cumprida a exigência posta na Lei 10.101/2000.

Isto porque, entende o relator que o plano pode ser pactuado após o início do período aquisitivo a que se refere, desde que tal pactuação se dê antes de o pagamento de suas parcelas.

Todavia, entende o colegiado que o acordo, independentemente do instrumento que se utilize, deve ser pactuado/formalizado antes de o início do período a que se refere.

(...)

Com efeito, não vejo sentido, tampouco respaldo legal para que se pague essa PLR isenta, quando o respectivo acordo é firmado quando já iniciado o período de apuração a que ele se refere, sob pena de, eventualmente, estarmos tratando esses pagamentos como prêmio pelo atingimento de determinadas metas.

E veja-se, objetivamente falando, a pactuação se encerra com a assinatura do acordo, sem o quê, não se pode admitir alegações no sentido de que o que foi ao final estabelecido já seria do conhecimento dos empregados ou a eles familiar, dada a fragilidade da prova que eventualmente pudesse ser trazida a esse pretexto, já que seria produzida, **inoportunamente**, por, no máximo, duas das três partes que possuem interesse no assunto, a saber, a empresa, os empregados (e representantes sindicais) e o Fisco.

E perceba-se que, a rigor e num primeiro momento, apenas o Fisco teria o interesse na tributação da verba !

Parece-me claro que as regras postas só se incorporam – em definitivo - ao patrimônio dos envolvidos após a formalização do acordo, quando então a (mera) expectativa dá lugar a certeza acerca das regras postas para o “jogo”. Nesse rumo, não se pode afirmar que os termos do que foi extemporaneamente ao final acordado sempre guardam identidade com aquilo que foi negociado antes de o início a que se referem os lucros/resultados. Quero dizer, com isso, que iniciadas as tratativas antes mesmo de o início daquele período, ao se admitir a assinatura

do acordo após referido marco temporal, não se pode assegurar que as regras ao final postas não se sujeitaram a negociações e condições estabelecidas igualmente após o início desse período. Não merece prosperar tal tese também sob o viés da repetição dos planos ao longo do tempo, ao argumento de que não haveria uma certeza por parte dos empregados acerca das suas regras. Ora, o questionamento que fica e que me afigura decisivo é: se a intenção é efetivamente perpetuar as regras, por que não formalizar o acordo antes de o início do período? Se há, de fato, algum ingrediente do acordo que impeça seja assim feito, resta-me evidente que não há, como procuram fazer crer, essa aventada expectativa concreta por parte dos empregados no tocante às regras do plano.

(...)

Cumprе 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 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.

Em outras palavras, não basta que o conhecimento por parte do empregado se dê antes de a formalização do acordo ou antes de o período para atingimento da meta, tampouco que a própria formalização do acordo tenha se dado antes de o período para atingimento da meta, é crucial que a formalização se dê antes de o início do período de apuração do resultado/lucro que se busca compartilhar com o empregado, que, por vezes, pode não coincidir com o período para atingimento das metas.

De outro giro, não supre a exigência legal, o fato de as regras e metas acordadas ao longo do período base assemelharem-se àquelas 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.

(...)

(...)

Por fim, no que toca às alegadas especificidades do seguimento econômico em que se insere o recorrente e as condições de mercado a ele impostas, é de se destacar que a aplicação dos requisitos para pagamento de verbas a título de PLR estabelecidos na Lei n. 10.101 /2000 não se submetem às condições específicas e setoriais do segmento econômico nos quais se insere a pessoa jurídica patrocinadora do programa de participação nos resultados, devendo, ao contrário, aquela à lei se adaptar para o cumprimento das condições nela estabelecidas.

(...)

A finalidade da regra para fazer valer o benefício fiscal é que o trabalhador seja concededor dos critérios e condições a serem cumpridos e observados para receber a participação previamente acordada, sob pena de o pagamento ocorrer de forma incondicionada, descaracterizando assim a natureza de PLR declarada no pagamento. Também foi observado, que a repetição ou a divulgação informal das regras não é garantia alguma, havendo tão somente uma expectativa que poderia, ou não, ser concretizada com o novo acordo.

Mesmo que informalmente divulgadas algumas metas, não há certeza alguma de que o acordado seria firmado exatamente naqueles termos, pois justamente o acordo é que seria o instrumento adequado para tal garantia. Apenas com a efetiva assinatura deste, serão estipuladas, de forma irrefutável, as metas a serem cumpridas para o recebimento da PLR, possibilitando aos empregados a consciência de quanto de sua dedicação irá refletir em termos de participação, com a respectiva recompensa pelo esforço extra despendido. Nesse ponto, cabe reflexão quanto ao fato de que a autuada repisa argumentos no sentido de que as convenções são sucessivamente renovadas ano a ano, a cada doze meses. Questiona-se assim, o motivo da tardia assinatura. Nesse diapasão, não se poderia afirmar que os termos do que foi ao final acordado, extemporaneamente, sempre guardariam identidade com aquilo que foi aventado e apregoado.

Fato é que, a pactuação somente se encerra com a assinatura do respectivo instrumento, sem o quê, não se pode admitir alegações no sentido de que, ao final, o estabelecido já seria do conhecimento dos empregados ou a eles familiar, sendo certo, que as regras postas só se incorporam – em definitivo – ao patrimônio dos envolvidos após a formalização do acordo, quando então a (mera) expectativa daria lugar à certeza acerca das regras a ser cumpridas para a efetiva percepção do benefício.

Respaldo em tais fundamentos, por entender que a não assinatura em momento anterior ao início do período de vigência pode gerar expectativas e insegurança junto aos empregados, por ausência de certeza quanto às regras, objetivos e esforços a ser empreendidos

para recebimento do benefício, o que justifica a exigência de prévia assinatura de tais instrumentos, votei pelas conclusões quanto ao mérito da matéria: “Da tempestividade das Convenções e dos Acordos Coletivos de Trabalho”.

*Assinado Digitalmente*

**Mario Hermes Soares Campos**