



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

**Processo n°** 16327.720438/2014-79  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2202-003.378 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 10 de maio de 2016  
**Matéria** Contribuições Sociais Previdenciárias  
**Recorrente** ITAÚ CORRETORA DE VALORES S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2009 a 30/09/2009, 01/11/2009 a 31/05/2010, 01/08/2010 a 30/06/2011, 01/08/2011 a 31/12/2011

**DECADÊNCIA**

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração. Súmula CARF 99

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PLR. REQUISITOS LEGAIS.**

A Participação nos Lucros ou Resultados não é meio para empresa obter economia fiscal, isto é, não é mecanismo para substituir eventual pagamento de abono, prêmio, gratificação, comissão, etc., de forma a ocultar a natureza salarial. O pagamento de PLR regular e legítimo, previsto no artigo 7º, inciso XI, da CF/88, é aquele que observa, cumulativamente, todas as regras estabelecidas na Lei nº 10.101/2000.

No caso, as verbas pagas a título de "PLR" ferem dispositivos legais e são, na realidade, outras verbas que complementam o salário dos empregados e, portanto, estão alcançadas pela contribuição exigida nos autos.

**AVISO PRÉVIO INDENIZADO. INCIDÊNCIA.**

O Superior Tribunal de Justiça já definiu, nos autos do Recurso Especial nº 1230957/RS, julgado sob a sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil de 1973, que não incide contribuição previdenciária sobre aviso prévio indenizado.

**BÔNUS DE CONTRATAÇÃO. INCIDÊNCIA.**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2004

Autenticado digitalmente em 29/06/2016 por MARCIO HENRIQUE SALES PARADA, Assinado digitalmente em 29/06/2016 por MARCIO HENRIQUE SALES PARADA, Assinado digitalmente em 29/06/2016 por JUNIA ROBERTA GOU

VEIA SAMPAIO, Assinado digitalmente em 04/07/2016 por MARCO AURELIO DE OLIVEIRA BARBOSA

Impresso em 06/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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, negar provimento ao recurso de ofício. Pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário quanto às Contribuições Previdenciárias incidentes sobre a Participação nos Lucros e Resultados - PLR - e sobre o bônus de contratação, vencidos os Conselheiros Junia Roberta Gouveia Sampaio (Relatora), Martin da Silva Gesto e Dilson Jatamy Fonseca Neto, que deram provimento nesse ponto. Por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário em relação às Contribuições Previdenciárias incidentes sobre o Aviso Prévio Indenizado. Foi designado o Conselheiro Márcio Henrique Sales Parada para redigir o voto vencedor na parte em que foi vencida a Relatora.

*(Assinado digitalmente)*

MARCO AURÉLIO DE OLIVEIRA BARBOSA - Presidente.

*(Assinado digitalmente)*

JÚNIA ROBERTA GOUVEIA SAMPAIO- Relatora.

*(Assinado digitalmente)*

MARCIO HENRIQUE SALES PARADA - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente), Júnia Roberta Gouveia Sampaio, Dilson Jatamy Fonseca Neto, Martin da Silva Gesto, Márcio de Lacerda Martins (Suplente Convocado), Márcio Henrique Sales Parada

## **Relatório**

O presente processo administrativo fiscal tem por objeto os seguintes Autos de Infração

a) AI DEBCAD Nº 51.025.630-9, valor original de R\$ 26.445.166,02, acrescidos de juros e multa de ofício: contribuições da empresa destinadas a Seguridade Social e, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT 3%); abrangendo as competências 01/2009 a 12/2011

b) AI DEBCAD Nº 51.025.631-7, valor original de R\$ 3.067.675,54, acrescidos de juros e multa de ofício: contribuição do Fundo Nacional de Desenvolvimento e Educação - FNDE (salário educação) e ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária INCRA, abrangendo as competências 01/2009 a 12/2011

Os fatos geradores dos mencionados lançamentos decorreram de remunerações pagas à título de PLR, a segurados empregados, em desacordo com a Lei 10.101/2000, Aviso Prévio Indenizado e Bônus de Contratação (*Hiring Bônus*)

Em relação aos Acordos de Participação nos Lucros e Resultado - PLR foram analisados os seguintes acordos

a) Acordo Próprio sobre o Programa de Participação nos Resultados 2007-2008, celebrado em 22 de fevereiro de 2007, entre a empresa e comissão de empregados, com vigência retroativa a 01 de janeiro de 2007, por dois anos

b) Acordo Coletivo de Trabalho sobre Programa de Participação nos Lucros e Resultados 2009-2010, celebrando em 16 de dezembro de 2009, entre a empresa e o Sindicato dos Securitários do Estado de São Paulo, com vigência retroativa a 01 de janeiro de 2010, por dois anos;

c) Acordo Coletivo de Trabalho sobre o Programa de Participação nos Lucros e Resultados 2010-2011, celebrado em 31 de maio de 2010, entre a empresa e o Sindicato dos Securitários do Estado de São Paulo, com vigência retroativa a 01 de janeiro de 2010, por dois anos;

Os problemas apontados pela fiscalização nos referidos acordos foram os seguintes:

Em relação ao acordo relativo ao período 2007-2008 alega a fiscalização (item 5.16) que:

a) não consta do acordo qualquer qualificação do representante legal da empresa, bem como da pessoa que assinou em nome do sindicato dos trabalhadores, a despeito de haver uma assinatura numa campo indicado com o nome do sindicato.

b) Que nos termos do artigo 4º, item 4.8 do Estatuto Social da empresa o então Diretor Presidente (Sr. Roberto Massaru Nishikawa) não detinha poderes para representar isoladamente a empresa não sendo parte legítima para firmar o acordo.

c) A empresa não apresentou Ata de Eleição dos Representantes dos Empregados, donde se concluiu que os membros da comissão de empregados foram escolhidos de forma aleatória (item 5.24). Sendo assim, seus membros carecem de representatividade (item 5.31)

Em relação aos acordos relativos aos períodos 2009/2010 e 2010/2011 alega a fiscalização (item 5.33) que:

a) possuem vigência retroativa (salvo o acordo celebrado em 31/05/2010, com relação ao ano-base 2011) e, portanto, não foram celebrados antes do início do período a que se referem os lucros e resultados;

b) com relação ao acordo coletivo de PLR celebrado em 16/12/2009, não houve comprovação de seu registro e arquivamento na competente entidade sindical, como estabelecido no art. 2º, §2º, da Lei nº 10.101/2000.

c) embora os anexos dos acordos falem em performances, metas e avaliações individuais, em nenhum momento, são discriminadas tais metas, o mecanismo de aferição de seu alcance ou não, os parâmetros utilizados na avaliação dos funcionários, motivo pelo qual não se pode falar da existência de regras claras e objetivas (itens 5.69 e 5.70)

d) do exame das folhas de pagamento, observam-se diversos casos em que a verba paga a título de PLR aos empregados, excedia em dezenas de vezes o valor do salário base do próprio empregado (item 5.74). Tal fato indicaria que as verbas pagas pela empresa a título de PLR nada mais são do que premiação/gratificação/bonificação.

Em relação ao Aviso Prévio Indenizado, alegou a fiscalização que este, mesmo quando indenizado, faz parte do tempo de serviço do trabalhador e, conforme estabelecido na parte final do §1º do art. 487 da CLT, faz parte do tempo de serviço do trabalhador para todos os efeitos legais. Além disso, argumenta que a referida verba não foi excluída pelo § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991 (item 6.21).

Finalmente, em relação à verba paga a título de bônus de contratação, alegou a fiscalização que *"esta verba paga no ato da contratação, 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, tem como natureza um prêmio de incentivo, não estando nas hipóteses de isenção previdenciária."* (item 7.5)

A autuada apresentou a impugnação de fls. 322/342, na qual alegou, resumidamente, o seguinte:

a) que já teria se consumado a decadência com relação às competências autuadas anteriores a maio de 2009, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN;

b) que cumpriu todos os requisitos da Lei nº 10.101/2000, pois:

b.1) em relação ao primeiro item apontado pela Autoridade fiscal (ausência de poderes de representação do Diretor Presidente que assinou o acordo relativo aos anos de 2007 e 2008) alega que nos termos do art. 4.6 de seu Estatuto vigente à época, competia ao Diretor-Presidente, "estruturar e dirigir todos os serviços da sociedade", o que demonstraria sua legitimidade para representar internamente a instituição. Alega ainda que resta comprovado nos autos que o Acordo sobre Programa de Participação nos Lucros e Resultados da Empresa foi devidamente assinado pela Comissão Interna de Empregados da Impugnante, pelo representante legal da empregadora e também pelo representante do sindicato competente, sendo que as assinaturas contidas no documento são legítimas e se prestam a comprovar o cumprimento da norma. Por fim, afirma que o acordo foi devidamente arquivado no Sindicato dos Securitários do Estado de São Paulo, o que comprova a adequação ao art. 2º, I, da Lei 10.101/2000;

b.2) em resposta a alegação de que a afirmação da Autoridade Autuante de que os Acordos Coletivos relativos aos anos de 2009, 2010 e 2011 alega que as metas, condições e os critérios para o pagamento de PLR são sempre negociados com seus empregados no início do período de apuração dos lucros e resultados, porém a formalização do Acordo Coletivo pode ocorrer, a depender da situação concreta, em um momento posterior ao da contratação das metas de desempenho, já que a assinatura do acordo não depende unicamente de suas ações, envolvendo também negociações sindicais. Alegou ainda que os acordos foram assinados antes da efetivação do pagamento da PLR e por tal razão não colidem com as disposições da Lei 10.101/2000,

b.3) que em relação ao suposto não arquivamento do Acordo Coletivo assinado em 16/12/2009, é incontroverso nos autos que houve a devida negociação entre empregador e o Sindicato dos Securitários do Estado de São Paulo, uma vez que o referido instrumento foi efetivamente assinado pelas partes envolvidas e registrado no Ministério do

Trabalho e Emprego e junta aos autos declaração firmada pelo Sindicato dos Securitários do Estado de São Paulo no sentido de que o Acordo Coletivo mencionado foi devidamente arquivado junto àquela entidade;

b.4) em relação a alegação fiscal de inexistência de regras claras e objetivas alega que a prova acostada aos autos já na fase de fiscalização e o próprio conteúdo da autuação demonstram a previsão de regras detalhadas pertinentes ao pagamento de PLR; que os Acordos Coletivos trazem os modelos institucionais de pagamento de PLR debatidos e aceitos por seus empregados, com os critérios de avaliação e cálculo a serem aplicados e que não é factível que seus Acordos Coletivos disponham exaustivamente sobre todas as peculiaridades de cada segmento do negócio e individualmente, das atribuições e responsabilidade relacionadas a cada cargo;

b.5) Finalmente, quanto à alegada desproporção entre o valor decorrente da PLR e o próprio salário base do empregado, tem-se que os funcionários recebiam salários compatíveis com suas funções e responsabilidades e que a legislação de regência da matéria não traz qualquer limite de percentual a ser pago aos empregados a título de PLR;

c) Em relação ao aviso prévio indenizado, alega que não pode prosperar a incidência das contribuições previdenciárias, vez que tal parcela não compõe a remuneração, sendo de natureza indenizatória, conforme entendimento do CARF e decidido pelo STJ, sob a sistemática do art. 543-C, do CPC (recurso repetitivo);

d) que se impõe o cancelamento da presente autuação também no que se refere à cobrança de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de bônus de contratação ou “hiring bônus”, eis que tal verba não tem natureza jurídica remuneratória e só integraria o salário-de-contribuição do empregado se fosse pago pela retribuição de trabalho já prestado ou posto à disposição do empregador;

f) Por fim, requer a inaplicabilidade dos juros de mora sobre a multa de ofício, consoante entendimento firmado pela 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF e também pela interpretação das normas dos arts. 61, caput e § 3º, da Lei 9.430/1996, arts. 161 e 164, do CTN;

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento deu parcial provimento a Impugnação em decisão que recebeu a seguinte ementa:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/01/2009 a 30/09/2009,  
01/11/2009 a 31/05/2010,*

*01/08/2010 a 30/06/2011, 01/08/2011 a 31/12/2011*

*DECADÊNCIA PARCIAL. LANÇAMENTO POR  
HOMOLOGAÇÃO.*

*O direito à constituição de créditos tributários, relativos aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, extingue-se após 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador.*

***PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.***

*As parcelas pagas a título de participação nos lucros e resultados da empresa em desacordo com a lei 10.101/2000 integram o salário-de contribuição, para fins de incidência de contribuição previdenciária, na inteligência do art. 28, § 9º, alínea “j” da Lei nº 8.212/91.*

***AVISO PRÉVIO INDENIZADO. INCIDÊNCIA.***

*O aviso prévio indenizado (não trabalhado) integra a base de cálculo para fins de incidência 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.*

***JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.***

*A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.*

Cientificado, o contribuinte apresentou o Recurso Voluntário (fls.578-594), reiterando os argumentos da impugnação.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresenta contra-razões de fls. 674-704 na qual reitera os argumentos utilizados pela Autoridade Fiscal e pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento.

É o relatório.

**Voto Vencido**

Conselheira Relatora: Júnia Roberta Gouveia Sampaio

O recurso está dotado dos pressupostos legais de admissibilidade devendo, portanto, ser conhecido.

**1. PREMILINAR DE DECADÊNCIA**

Tendo em vista a interposição de recuso de ofício por parte da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em relação ao reconhecimento da decadência até a competência 04/2009, analiso a preliminar de decadência.

Verifica-se que o reconhecimento da decadência pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento encontra-se em consonância com o disposto na Súmula 99 deste Conselho que assim dispõe:

*Súmula 99 - Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração*

De acordo com a mencionada súmula, o pagamento antecipado a que se refere o art. 150, §4º está caracterizado por força do recolhimento de contribuição previdenciária realizados no período autuado, ainda que tais recolhimentos não se refiram as rubricas autuadas.

Em face do exposto, nego provimento ao Recurso de Ofício apresentado pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento.

## 2) MÉRITO

### 2.1) DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS - PLR

#### 2.1.1) A REGULAMENTAÇÃO DA PLR PELA LEI Nº 10.101/2000

A Constituição Federal, ao tratar dos direitos conferidos aos trabalhadores assegurou, em seu artigo 7º, dentre outros, o direito a Participação nos Lucros e Resultados:

*"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;*

Trata-se de norma de eficácia limitada, cuja regulamentação se deu por meio da Medida Provisória (MP) nº 794, de 29 de dezembro de 1994.

De forma harmônica com a Constituição Federal, a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, também determinou que a participação nos lucros ou resultados da empresas somente não integraria o salário de contribuição, quando paga ou creditada de acordo com lei específica, nestes termos:

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

*I para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos*

*termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;*

(...)

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

(...)

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

A Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, determina os requisitos da participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, tendo resultado da conversão em lei da já citada Medida Provisória nº 794, de 1994, após sucessivas reedições. São esses os termos da lei reguladora:

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

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

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

*II convenção ou acordo coletivo.*

*§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:*

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

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

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

(...)

*Art. 3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.*

(...)

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

A leitura dos artigos acima transcritos nos permite verificar a existência de normas prescritivas (determinam a conduta a ser observada) e normas permissivas. Essa distinção, a nosso ver, é fundamental para interpretação da obediência ou não do plano de PLR ao estabelecido na mencionada lei.

Em primeiro lugar, observa-se que o artigo 1º da lei é norma de conteúdo programático, ou seja, trata da finalidade da lei que seria, em suas palavras, "*integração entre o capital e o trabalho*" "*incentivo à produtividade*".

O artigo 2º traz uma norma prescritiva ao determinar que a participação **deverá** ser objeto de negociação coletiva realizada por comissão paritária, acordo ou convenção coletiva.

O §1º do artigo 2º, por sua vez, traz normas prescritivas e permissivas ao determinar que "*dos instrumentos decorrentes da negociação **deverão constar regras claras e objetivas** quanto à fixação dos **direitos substantivos da participação e das regras adjetivas***" e que, para essa finalidade **poderão**, ser considerados, **dentre outros**, os índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa, bem como os programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

Da leitura do referido parágrafo constata-se que a norma prescritiva nele prevista refere-se a **imposição de regras claras e objetivas**. Tais regras **podem** utilizar como parâmetro a produtividade, a lucratividade ou a realização de programas de metas e resultados a depender da especificidade do setor econômico e do tipo de negociação realizada. Em outras palavras, a lei não determinou quais as regras deveriam constar do Programa de Participação dos Lucros. **Apenas exigiu que tais regras fossem claras e objetivas**.

Isso fica ainda mais claro quando, em seu artigo 3º, §2º, veda, expressamente, que o pagamento seja feita em periodicidade inferior à 6 (seis) meses.

Feitas essas observações iniciais, passaremos a análise do Plano de Participação de Lucros e Resultados da Recorrente, bem como das objeções utilizadas pela Autoridade fiscal para descaracterizá-lo.

#### 2.1.2 - DATA DA ASSINATURA AO FINAL DO ANO BASE

O argumento da auditoria fiscal de que o fato do contribuinte assinar os acordos coletivos somente ao final do ano descaracterizaria a natureza da verba paga a título de PLR, ao meu ver, não merece prosperar.

Isso por que a data de assinatura dos acordos coletivos não possui o condão de desnaturar a validade do acordo realizado entre as partes, tampouco retira a natureza jurídica do pagamento da rubrica.

Ao final de cada exercício, após apurar o lucro efetivo, estes eram rateados entre os empregados fato que pressupõe o conhecimento prévio das metas do programa pelos empregados.

Ademais, há que se mencionar que a própria norma, não estabelece momento exato para a assinatura dos acordos coletivos referente à participação nos lucros. Nesse sentido já se manifestou a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme se verifica pela ementa abaixo transcrita:

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

*I Ação fiscal precedente ao lançamento é procedimento é inquisitório, o que significa afastar qualquer natureza contenciosa dessa atuação, de forma que a prévia oitiva do contribuinte, quanto a eventuais dados levantados durante ação fiscal, podem ser plenamente descartados acaso a autoridade fiscal já se satisfaça com os elementos de que dispõe;*

*II A discussão em torno da tributação da PLR não cinge-se em infirmar se esta seria ou não vinculada a remuneração, até porque o texto constitucional expressamente diz que não, mas sim em verificar se as verbas pagas correspondem efetivamente a distribuição de lucros;*

*III Para a alínea "j" do § 90 do art. 28 da Lei nº 8.212/91, e para este Conselho, PLR é somente aquela distribuição de lucros que seja executada nos termos da legislação que a regulamentou, de forma que apenas a afronta aos critérios ali estabelecidos, desqualifica o pagamento, tornando-o mera verba paga em decorrência de um contrato de trabalho, representando remuneração para fins previdenciários;*

*IV Os instrumentos de negociação devem adotar regras claras e objetivas, de forma a afastar quaisquer dúvidas ou incertezas, que possam vir a frustrar o direito do trabalhador quanto a sua participação na distribuição dos lucros;*

*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.*

*Recurso especial negado. (Processo nº 14485.000329/200764, Recurso nº 160.087, Acórdão nº 9202002.484– 2ª Turma, Sessão de 29 de janeiro de 2013) (grifamos)*

A jurisprudência desse Conselho tem reconhecido que “a legislação regulamentadora da PLR não veda que a negociação quanto a distribuição do lucro, seja concretizada após a sua realização, baseando-se no fato de que a negociação deve preceder ao pagamento, mas não necessariamente ao advento do lucro obtido” (2ª Turma Ordinária, da 4ª

Câmara, da 2ª Seção de Julgamento do CARF, Ac. 2402.00.508, de 22/2/2010, Rel. Rogério de Lellis Pinto, processo nº 14485.000326/2007-21).

Merece transcrição, pela clareza e profundidade com que aborda a questão, parte do voto do Conselheiro Rogério de Lellis Pinto:

*“Sem embargos, se analisarmos de forma mais detida a exigência contida no §1º do art. 2º ut mencionado, veremos que os instrumentos de negociação deverão prever regras "claras e objetivas", e esse é o ponto central da questão, porque o que a Lei exige não são metas ou resultados, mas sim preceitos que não sejam geradores de dúvidas que impeçam a qualquer das partes envolvidas o direito de observar o quanto fora acordado.*

*Talvez o que aqueles que defendem que a implementação de um plano de participação nos lucros deve sempre prever metas ou resultado, inadvertidamente esteja, confundindo essa distribuição com incentivo à produção, confusão essa que a melhor doutrina não aceita. É obvio que o incremento da produção e a obtenção de lucros são questões que interessam a ambas as partes envolvidas no pagamento da verba em questão mas não é seu objetivo principal. a origem da PLR não remonta a busca por resultados ou lucros em si, mas como consagrado pela própria CF e visto acima, representa uma forma de socializar o capital alcançado pela empresa, mediante distribuição entre aqueles que ajudaram a construí-lo (trabalhadores). Portanto, a previsão constitucional de conferir aos trabalhadores o direito a PLR existe não para se alcançar resultados ou metas, incentivar a produção etc., mas sim para viabilizar a integração entre capital e trabalho, conferindo a estes últimos o direito ao acesso a riqueza produzida com seu esforço”.* (grifamos)

Como bem esclarece o voto acima transcrito, a participação nos lucros ou resultados é uma modalidade comercial na qual um empregador (diretamente ou por meio do sindicato) negocia junto aos seus empregados (representados por comissão ou sindicato) a distribuição de valores atrelados a **metas empresariais** e não a execução dos contratos de trabalho.

De resto, é importante ressaltar que a Lei n. 10.101/2000 silencia quanto o momento da assinatura dos acordos coletivos, não cabendo à fiscalização, de ofício, limitar aspecto temporal que a própria norma não se preocupou em restringir.

Em face do exposto, não há que se falar em invalidação do conteúdo das convenções coletivas de trabalho em razão de sua assinatura por ocasião da finalização das negociações de data-base.

**2.2.2- AS CONVENÇÕES NÃO CONTARIAM COM REGRAS CLARAS E OBJETIVAS QUANTO À FIXAÇÃO DOS DIREITOS SUBJETIVOS E ADJETIVOS.**

Em relação a alegação da Recorrente que o critério objetivo utilizado pelo setor financeiro era a lucratividade (um dos critérios previstos na Lei 10.101/2000) a Delegacia Regional de Julgamento o rejeitou com base da seguinte fundamentação (fls. 635)

*25. Da leitura dos Acordos Coletivos que aprovaram o Programa de Participação nos Resultados da Impugnante, é impossível a qualquer empregado conhecer de antemão não só as metas a que tem de alcançar, como os critérios de sua avaliação individual, ou os valores a que terá direito, tamanha a carga discricionária prevista no processo.*

(...)

*27. O Anexo do Acordo 2009/2010 (fls. 154/156) traz fórmulas matemáticas, com pesos e ponderações, relativas ao cargo, à área de atuação, à performance, à avaliação individual, e aos resultados financeiros obtidos pelo empregado. No entanto, ainda que a avaliação individual represente apenas um percentual do valor total a ser pago a título de PLR (35%), como alega a impugnante, verifica-se que não estão claros os critérios utilizados nesta avaliação, já que o Acordo dispõe tão somente "a aderência às competências organizacionais".*

*28. Por outro lado, o parágrafo único da cláusula quinta do Acordo Coletivo 2009/2010 propriamente dito dispõe que "as condições e metas estabelecidas no anexo, se atingidos os objetivos, representam o pagamento de um valor mínimo, podendo, se for o caso, haver distribuição de Participação nos Lucros e/ou Resultados em valor superior", porém, não explica em que situações pode haver pagamento superior, ao estipulado no próprio acordo ou em seu anexo.*

Pela leitura do trecho acima transcrito, percebe-se que a DRJ entende ser possível realizar uma análise do que, a seu juízo, significaria "clareza" e "objetividade" do programa de metas estipulado pela Recorrente. Todavia, a Lei nº 10.101/00 não determina que os Acordos Coletivos disponham sobre todas as peculiaridades de cada segmento de negócio e, individualmente, das atribuições e responsabilidades de cada cargo o que, no caso específico do Recorrente não seria nem mesmo factível. Conforme já decidido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, no julgamento do Recurso Especial nº 244.566, Acórdão 9202-00.503:

*"A teor do art. 7º, XI, da Constituição, constitui direito dos trabalhadores urbanos e rurais a "participação nos lucros ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei..*

(...)

**Os critérios para a fixação dos direitos de participação nos resultados da empresa devem ser fixados, soberanamente, pelas partes interessadas. O termo usado - podendo- é próprio das normas facultativas, não das normas cogentes.** *A lei não determina que, entre tais critérios, se incluam os arrolados nos incisos I (índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa) e II (programa de metas, resultados e prazos, pactuados previamente) do §1º do art. 2º da Lei nº 10.101/00, apenas o autoriza ou sugere.*

*A Constituição reconhece amplamente a validade das convenções e acordos coletivos de trabalho (art. 7º, XXVI) e a função da negociação coletiva é obter melhores condições de trabalho e cobrir espaços que a lei deixa em branco.*

*O legislador ordinário, procurando não interferir nas relações entre a empresa e seus empregados e atento ao verdadeiro conteúdo do inciso XI do art. 7º da Constituição, limitou-se a prover que dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto a 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.*

*A lei não prevê a obrigatoriedade de que no acordo coletivo negociado haja expressa previsão de fixação de percentual ou montante a ser distribuído em cada exercício.*

Dessa forma, conforme já decidido diversas vezes por este Conselho, cabe ao fisco verificar a existência das regras para obtenção benefício sem adentrar-lhes no mérito. Do contrário, seria dada ao fisco a possibilidade de analisar a conveniência das referidas regras. Nesse sentido, esclarecedora a transcrição de parte do voto do Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo constante do Acórdão nº 2401-003.055, sessão de 18 de junho de 2013:

*Entendemos que cabe ao fisco, quanto às regras para obtenção do benefício, **tão somente verificar a existência das mesmas, descabendo avaliar a sua conveniência** ou até o idioma em que foram redigidas.*

*Não encontramos na legislação qualquer restrição ao fato do parâmetro lucratividade ser inserido no acordo, de as metas observarem a performance de unidades da empresa em nível global, da empresa fixar o limite máximo para o pagamento da verba, do pagamento estar condicionado a aprovação da matriz da empresa no estrangeiro.*

*O fato de haver meta individual, a qual terá como base a avaliação da chefia imediata dos empregados também não é indicativo de desconformidade do acordo firmado com a norma de regência. **Regras “claras e objetivas” não elimina, no nosso entendimento, a possibilidade de que determinados parâmetros não sejam necessariamente expresso em números.** É perfeitamente possível que um trabalhador possa ser avaliado, por exemplo, pela sua capacidade de liderança, iniciativa, pela contribuição para a execução de determinado projeto, etc. Ninguém melhor do que seu chefe para valorar esses atributos.*

***Se ao fisco for dada a possibilidade de averiguar o mérito das regras para percepção do PLR, certamente as empresas teriam que submeter os acordos previamente à Autoridade Fiscal, para poder fechar a negociação com os empregados. Isso é inimaginável.** (grifamos)*

Nesse mesmo sentido, igualmente esclarecedor o voto vencedor do Conselheiro André Luís Márcio Lombardi constante do Acórdão nº 2302002.527 julgado na sessão de 18 de junho de 2013

*Quanto ao incentivo à produtividade (caput do artigo 1º da Lei nº 10.101/2000), é preciso considerar que a lei não exige que haja qualquer tipo de segmentação da meta ou do resultado: nem por empresa, nem por departamento, nem por categoria, nem por empregado. Pelo contrário, a lei estabelece uma abertura muito grande para os empregadores, trabalhadores e sindicatos estabelecerem as regras que melhor atendam aos seus anseios, desde que tais regras sejam “claras e objetivas”. No caso, portanto, bastaria a mera existência de lucro da empresa para que haja algum pagamento a título de participação nos lucros e resultados.*

*É até discutível se a mera vinculação ao lucro é a regra mais adequada para se incentivar o empregado. Todavia, não parece que esta seja uma preocupação da lei que disciplina a participação nos lucros e resultados. Desde que a regra pressuponha qualquer lucro ou resultado, de forma clara e objetiva, não há base legal para a desconsideração da natureza jurídica de participação nos lucros e resultados*

*Nas negociações coletivas de trabalho, em matéria de participação nos lucros e resultados, é intuitivo imaginar que os empregadores buscarão sempre o incentivo mais próximo do individual do que do coletivo (índices ou metas individuais ou de pequenos grupos) como também parece claro que os sindicatos de trabalhadores prestigiarão índices ou metas gerais, com pouca segmentação, a fim de sobrepor o interesse coletivo da categoria aos interesses individuais.*

*Dessa dicotomia ideológica, por vezes prevalecerá o interesse do empregador (regras mais pormenorizadas e individualizadas) e, por outras tantas vezes, preponderará o interesse sindical (regras mais genéricas, mas abstratas, como as ligadas exclusivamente ao lucro, ao salário e à condição de emprego da empresa). Em matéria de participação nos lucros e resultados, a lei buscou interferir o mínimo possível, exigindo tão somente regras claras e objetivas, exatamente para não interferir nessa livre negociação de trabalho. Daí termos afirmado no início que a preocupação central da lei teria sido, exclusivamente, de evitar o excesso de subjetivismo. (grifamos)*

Conforme se verifica pela leitura das cláusulas primeiras dos Acordos Coletivos relativos aos anos de 2009/2010 (fls. 149 a 156) e 2010/2011 (fls. 157 a 164) é possível identificar os critérios utilizados, bem como as metas a serem alcançadas previstas, de acordo com o setor, cargo e avaliação individual, atendidos, assim, os requisitos previstos na Lei nº 10.101/00

### 2.2.3 - DA EXIGÊNCIA DE PAGAMENTO DE VALOR MÁXIMO A TÍTULO DE PLR

Finalmente, apontam ainda a fiscalização assim como DRJ que, em alguns casos, a desproporção entre o valor decorrente da PLR e salário base do empregado retiraria a natureza de participação nos lucros, pois passaria a ter caráter substitutivo do salário.

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

Autenticado digitalmente em 29/06/2016 por MARCIO HENRIQUE SALES PARADA, Assinado digitalmente em 29/06/2016 por MARCIO HENRIQUE SALES PARADA, Assinado digitalmente em 29/06/2016 por JUNIA ROBERTA GOUVEIA SAMPAIO, Assinado digitalmente em 04/07/2016 por MARCO AURELIO DE OLIVEIRA BARBOSA  
Impresso em 06/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Todavia, a Lei nº 10.101/01 não traz qualquer limite de percentual a ser pago aos empregados à título de PLR, bem como não estabelece que tal participação deva ser realizado de maneira uniforme e equânime, até porque o contrário implicaria em ofensa ao seu espírito que procura permitir que o empregado que mais contribuiu para o atingimento de resultado ou meta também seja agraciado com maior participação. Nesse sentido o Acórdão 20501.331:

*“ (...) a lei não diz que os valores pagos a título de participação nos lucros devem ser idênticos e uniformes para todos os beneficiários do programa. Os aumentos de lucratividade da empresa resultam participação variável pela aplicação de percentual incidente sobre os salários. Dai a necessidade do ajuste anual para que as regras pactuadas previamente sejam adequadas à realidade dos fatos. Não há nenhuma restrição da lei nesse sentido”*

Dessa forma, não existindo limitação legal nesse sentido, caberia a fiscalização demonstrar a ocorrência de fraude ou abuso de direito por meio da prova de que as práticas da Recorrente eram incompatíveis com aquelas usualmente praticadas em mercado o que, a meu juízo, não foi feito.

## 2.2 - AVISO PRÉVIO INDENIZADO - RESP 1230957

Conforme ressaltado pela Recorrente, o Superior Tribunal de Justiça já definiu, nos autos do Recurso Especial nº 1230957/RS, julgado sob a sistemática do artigo 543-do Código de Processo Civil de 1973, que não incide contribuição previdenciária sobre aviso prévio indenizado, nos termos da ementa abaixo transcrita:

### *"2.2 Aviso prévio indenizado.*

*A despeito da atual moldura legislativa (Lei 9.528/97 e Decreto 6.727/2009), as importâncias pagas a título de indenização, que não correspondam a serviços prestados nem a tempo à disposição do empregador, não ensejam a incidência de contribuição previdenciária. A CLT estabelece que, em se tratando de contrato de trabalho por prazo indeterminado, a parte que, sem justo motivo, quiser a sua rescisão, deverá comunicar a outra a sua intenção com a devida antecedência. Não concedido o aviso prévio pelo empregador, nasce para o empregado o direito aos salários correspondentes ao prazo do aviso, garantida sempre a integração desse período no seu tempo de serviço (art. 487, § 1º, da CLT). Desse modo, o pagamento decorrente da falta de aviso prévio, isto é, o aviso prévio indenizado, visa a reparar o dano causado ao trabalhador que não fora alertado sobre a futura rescisão contratual com a antecedência mínima estipulada na Constituição Federal (atualmente regulamentada pela Lei 12.506/2011). Dessarte, não há como se conferir à referida verba o caráter remuneratório pretendido pela Fazenda Nacional, por não retribuir o trabalho, mas sim reparar um dano. Ressalte-se que, se o aviso prévio é indenizado, no período que lhe corresponderia o empregado não presta*

*trabalho algum, nem fica à disposição do empregador. Assim, por ser ela estranha à hipótese de incidência, é irrelevante a circunstância de não haver previsão legal de isenção em relação a tal verba" (REsp 1.221.665/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe de 23.2.2011). A corroborar a tese sobre a natureza indenizatória do aviso prévio indenizado, destacam-se, na doutrina, as lições de Maurício Godinho Delgado e Amauri Mascaro Nascimento. Precedentes: REsp 1.198.964/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 4.10.2010; REsp 1.213.133/SC, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 1º.12.2010; AgRg no REsp 1.205.593/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 4.2.2011; AgRg no REsp 1.218.883/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe de 22.2.2011; AgRg no REsp 1.220.119/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, DJe de 29.11.2011. (grifamos)*

De acordo com o artigo 62, §1º inciso II, "b" da Portaria MF nº 343, de 09 de julho de 2015, RICARF:

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

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

*I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal;*

*II - que fundamente crédito tributário objeto de:*

*a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;*

*b) Decisão do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B ou 543-C da Lei nº5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), na forma disciplinada pela Administração Tributária (grifamos)*

Em face do exposto, julgo procedente o recurso para excluir da incidência das contribuições em questão os valores relativos ao Aviso Prévio Indenizado.

### 2.3 BÔNUS DE CONTRATAÇÃO - *HIRING BONUS*

Em sua decisão (fls. 563), a DRJ entendeu que o bônus de contratação se subsume ao conceito de salário de contribuição previsto no art. 28, inciso I, da Lei nº 8.212/91, pois este *"não se restringe apenas ao salário base do trabalhador, tem como núcleo a remuneração de forma mais ampliada alcançando outras importâncias pagas pelo empregador, sem importar a forma de retribuição ou título. São vantagens acrescidas ao patrimônio do trabalhador decorrentes da relação laboral. No que tange à verba denominada Bônus de Contratação, a situação fática demonstra que o intuito era nitidamente de complementação da remuneração e não indenização.*

Os artigos 22, I, da Lei nº 8.212/91 e 201, I, e §1º do Regulamento da Previdência Social - RPS não deixam dúvidas que o fato gerador das contribuições previdenciárias se caracteriza como a **remuneração pela prestação de um serviço**. Vejamos:

*"Lei nº 8.212/91*

*Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de*

*I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (grifamos)*

#### *Regulamento da Previdência Social - RPS*

*Art.201. A contribuição a cargo da empresa, destinada à seguridade social, é de:*

*(...)*

*II - vinte por cento sobre o total das remunerações ou retribuições pagas ou creditadas no decorrer do mês ao segurado contribuinte individual*

*§ 1º São consideradas remuneração as importâncias auferidas em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades, ressalvado o disposto no § 9º do art. 214 e excetuado o lucro distribuído ao segurado empresário, observados os termos do inciso II do § 5º (grifamos)*

Analisando a situação fática mencionada na decisão recorrida, o que encontramos foi o pagamento de um bônus, a alguns empregados, uma única vez, no mês de setembro de 2009. Assim, ao contrário do afirmado na decisão recorrida, entendo que não se encontra demonstrado que o referido pagamento teria natureza de "complementação da remuneração" em razão dos seguintes motivos.

Em primeiro lugar, a referida verba é paga por ocasião da contratação do empregado e, sendo assim, não há que se falar que se trata de verba destinada **a retribuir o trabalho**, uma vez que a relação trabalhista entre as partes sequer iniciou.

Em segundo lugar, por entender que os mencionados pagamentos possuem natureza indenizatória. Isso porque, quando ainda usufruíamos de economia saudável e expansão, em que havia razoável escassez de mão de obra qualificada, foi introduzida a figura do bônus de contratação como forma de compensar o trabalhador pelos benefícios já adquiridos no antigo empregador Trata-se de pagamento sem nenhuma feição retributiva de prestação de serviços, não se caracterizando o bônus de contratação como decorrência lógica de prestação de serviços, pois o pagamento serve efetivamente como incentivo para ruptura do vínculo empregatício anterior para o empregado assumir nova relação jurídica empregatícia, reduzindo os riscos inerentes a esta opção. Nesse sentido, importante destacar a seguinte decisão do Tribunal Superior do Trabalho

*RECURSO DE REVISTA. 1. CONTRATO POR PRAZO DETERMINADO. INDENIZAÇÃO. O recurso de revista se concentra na avaliação do direito posto em discussão. Assim, em tal via, já não são revolidos fatos e provas, campo em que remanesce soberana a instância regional. Diante de tal peculiaridade, o deslinde do apelo considerará apenas a realidade que o acórdão atacado revelar. Esta é a inteligência das Súmulas 126 e 297 do TST. Recurso de revista não conhecido. 2. **BÔNUS. INTEGRAÇÃO AO SALÁRIO. Não verificada a habitualidade no pagamento do bônus, tampouco o seu recebimento em decorrência do labor a ser desenvolvido, mas como incentivo à contratação, não se faz potencial a ofensa ao art. 457, § 1º, da CLT. Por sua vez, arestos em desacordo com o art. 896, 'a', da CLT ou inespecíficos (Súmula 296/TST) não impulsionam o recurso de revista. Recurso de revista não conhecido. (Processo:RR - 90700-19.2003.5.02.0072, Rel. Ministro Alberto Luiz Bresciani de Fontan Pereira, 3ª Turma; DEJT 22/05/2009).**(grifamos)*

Por fim, há que se ressaltar que o referido pagamento se deu uma única vez o que lhe retiraria o requisito da habitualidade. Embora se trate de matéria recente, o CARF já se manifestou, mais de uma vez, quanto exclusão do bônus de contratação da base de cálculo conforme se verifica pelas decisões abaixo transcritas:

*Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias  
Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008  
VALE TRANSPORTE PAGO EM DINHEIRO.  
O Supremo Tribunal Federal, no RE nº 478410 entendeu que mesmo o seu pagamento em pecúnia não retiraria o caráter indenizatório da verba. Adoção do mesmo entendimento pela AGU por meio da edição da Sumula nº 60.*

#### ***BÔNUS CONTRATAÇÃO.***

*Conflito na autuação que configura a verba como gratificação ajustada, a qual decorre de relação de emprego, porém exige o crédito tributário sobre pagamentos efetuados a contribuintes individuais.*

***Ausência de demonstração que o bônus de contratação fora pago em decorrência de prestação de serviços.***

#### ***MULTA - RETROATIVIDADE BENIGNA***

*Em princípio houve beneficiamento da situação do contribuinte, motivo pelo qual incide na espécie a retroatividade benigna prevista na alínea "c", do inciso II, do artigo 106, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, devendo a multa lançada na presente NFLD ser calculada nos termos do artigo 35 caput da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, incluído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.(Acórdão 2301-003.086, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Sessão de 20 de setembro de 2012) (grifamos)*

*"SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. BÔNUS DE ADMISSÃO.  
CARACTERÍSTICAS.*

*Para integrar o salário de contribuição, a verba paga a segurado deve ter as seguinte características: a) não eventualidade; b) auferição pelo trabalho; c) integração ao patrimônio do trabalhador; d) irrelevância do título; e e) paga pelos serviços efetivamente prestados ou pelo tempo à disposição do empregador.*

*No presente caso, o fisco fundamentou a existência do fato gerador somente pela verba não constar do rol expresso no § 9º, do art. 28, da Lei 8.212/1991, tornando insuficiente a demonstração do fato gerador e a consegüente existência da obrigação tributária principal"(Acórdão 2301-003.762, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Sessão de 15 de outubro de 2013) (grifamos).*

Diante do exposto, entendo que não restou demonstrado o caráter retributivo da prestação de serviço exigido pelo artigos. 28, I da Lei nº 8.212/91 e 201, II, §1º do Regulamento da Previdência Social que pudesse legitimar a incidência de contribuições sociais sobre tais verbas.

### 3) CONCLUSÃO

Em face de todo exposto, nego provimento ao recurso de ofício dou provimento ao recurso voluntário para afastar os lançamentos relativos aos pagamentos relativos à Participação nos Lucros e Resultados - PLR, Aviso Prévio Indenizado e Bônus de Contratação.

*(Assinado digitalmente)*

Júnia Roberta Gouveia Sampaio

## Voto Vencedor

Conselheiro Marcio Henrique Sales Parada, redator designado.

A par das muito bem fundamentadas considerações da ilustre Conselheira relatora, Junia Roberta Gouveia Sampaio, peço licença para discordar de seu voto em relação às conclusões sobre o pagamento de PLR (participação nos lucros e resultados) e do *Hiring Bonus* (Bônus de Contratação).

### I - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR)

Este Conselho já vem tratando há tempos da questão da incidência das contribuições previdenciárias sobre pagamentos realizados pela empresa a seus empregados relativa à participação nos lucros e resultados (PLR). Observa-se que existe uma convergência de entendimentos no sentido de que o pagamento de PLR regular e legítimo é aquele que observa todas as regras estabelecidas na Lei nº 10.101/2000 (Acórdãos 2301-003.531, 2301-004.153, 2401-004.216 e 2402-005.116, à guisa de exemplo, dentre muitos outros).

Desnecessário transcrever o diploma legal, que já consta do Voto vencido.

O Relatório Fiscal descreve que o contribuinte distribuiu lucros e resultados aos seus empregados em período que se estende de fevereiro de 2009 a novembro de 2011, com base em dois instrumentos: programa próprio e acordo coletivo de trabalho.

Ao fato das PLR previstas no **Acordo Coletivo terem sido assinadas em 16/12/2009 e 21/05/2010**, mantenho o entendimento externado por ocasião do julgamento, nesta Turma, do Acórdão 2202-003.274 - 2ª Câmara/2ª Turma Ordinária, onde acompanhei o voto vencido do Relator:

*A Lei 10.101/2001 diz que a pactuação do plano deve ser prévia e no meu entendimento essa exigência se reporta ao período de cumprimento do plano, pois não tem sentido fixar regras, critérios e condições, ainda, que outras que não as sugeridas por lei depois que o exercício acabou, ocasião em que não será mais possível empreender esforços para cumprir, atingir ou satisfazer as condições do PLR.*

*Não há porque fixar regras em novembro de um dado ano que deve ser ao menos perseguida desde janeiro desse ano, pois quando da fixação não seria mais possível ao empregado desempenhar qualquer esforço para tal, pois não é possível cumprir, hoje, regras, parâmetros, critérios e condições que deviam ter sido cumpridas em períodos passados.*

(...)

*Com esses esclarecimentos entendo que a assinatura do plano PLR no fim do exercício configura um outro instrumento que não PLR, sendo a verba paga alcançada pela contribuição exigida nos autos.*

Destacou a PFN, ainda, em relação ao ACT celebrado em 16/12/2009, a existência de uma cláusula (cláusula sétima - antecipação. "*em face de ser iminente o fechamento do acordo*") que demonstra ter havido o pagamento de PLR em setembro daquele ano, quando sequer tinha sido celebrado o instrumento de negociação.

Ou seja, paga-se sem que haja sido acordada e disciplinada a PLR, na forma da lei. Assim, entendo ferido o diploma legal, neste ponto.

No que diz respeito à questão que **os programas não possuíam regras claras e objetivas** e às ponderações da DRJ sobre sua complexidade, tenho que concordar com os argumentos da Relatora, sobre o descabimento de avaliar o que seria "claro". Claro é aquilo que o empregado entende.

Entretanto, relativamente à ACT 2010/2011, conforme apontou a PFN, em um dos modelos utilizados (modelo WMS - cláusula quinta - direitos substantivos, parágrafo único) existe a previsão que "*os valores individuais dos funcionários contemplados com a PLR podem ser ajustados, para cima ou para baixo, pelos executivos nos comitês de cada área. De fato, de acordo com a fórmula prevista para o cálculo do valor individual, uma das variáveis era justamente o fator de ajuste discricionário.*"

Entendo que fatores discricionários na fixação das regras da PLR, que podem elevar o montante recebido, a partir de um mínimo, ferem a exigência de "objetividade" prevista na lei. A regulamentação é no sentido de proteger o trabalhador da discricionariedade do patrão, sabendo o que deve fazer para receber exatamente quanto.

Concordo com os apontamentos da DRJ, no sentido de que apesar da decadência parcial do lançamento, em relação ao período anterior a maio de 2009, não perdeu a razão de ser a análise do Programa de Participação nos Resultados de 2007/2008, já que a própria empresa reconhece que tal acordo é que embasou os pagamentos a título de PLR em todo o ano de 2009.

Assim, apontou-se ainda, no Programa de Participação nos resultados 2007-2008, que não há dúvidas nos autos de que foi celebrado um acordo próprio de PLR. Entretanto, **não houve eleição de uma comissão de negociação de PLR composta por empregados**, tal qual previsto pela Lei nº 10.101/2001 (Art. 2º, I). A auditoria fiscal intimou a contribuinte sobre esse aspecto, entretanto, restou-se por reconhecer que o referido Programa não foi negociado por uma comissão escolhida pelos empregados.

Existe ainda a questão da **desproporcionalidade entre o valor do salário anual e da PLR paga**. A eminente Relatora argumenta que não existe um limite ao pagamento da PLR expresso na lei e que caberia à Fiscalização demonstrar a ocorrência de fraude ou abuso de direito. Transcrevo de seu voto:

*Dessa forma, não existindo limitação legal nesse sentido, caberia a fiscalização demonstrar a ocorrência de fraude ou abuso de direito por meio da prova de que as práticas da Recorrente eram incompatíveis com aquelas usualmente praticadas em mercado o que, a meu juízo, não foi feito.*

Consta na Lei nº 9.784, de 1999:

*Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, **razoabilidade**, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência. (destaquei)*

A razoabilidade atua como instrumento para determinar que as circunstâncias de fato devam ser consideradas com a presunção de estarem dentro da normalidade. Exige, ainda, a consideração do aspecto individual do caso nas hipóteses em que ele é desconsiderado pela generalização legal. De acordo com Humberto Ávila:

*"a razoabilidade estrutura a aplicação de outras normas, princípios e regras, notadamente das regras. A razoabilidade é usada com vários sentidos. Fala-se em razoabilidade de uma alegação, razoabilidade de uma interpretação, razoabilidade de uma restrição, razoabilidade do fim legal, razoabilidade da função legislativa." (ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 6. ed.. São Paulo: Malheiros, 2006, p.138)*

Na lição de VENOSA:

*A fraude é vício de muitas faces. Está presente em um sem-número de situações na vida social e no Direito. Sua compreensão mais acessível é a de todo artifício malicioso que uma pessoa emprega com intenção de transgredir o Direito ou prejudicar interesses de terceiros. A má-fé encontra guarida não só na fraude, mas também em outros vícios, como dolo, coação e simulação. (VENOSA. Silvio de Salvo, Direito Civil, 4ª ed. Parte Geral. Atlas: 2004, p. 505/506)*

Assim a fraude não é só material, como contratos e recibos falsos, notas frias etc., mas decorre também da análise da conduta ou dos procedimentos adotados pelo contribuinte que emergem do processo.

Nesta situação, evidenciou a fiscalização casos em que a recorrente chegou a pagar PLR no importe de mais de 700% de toda a remuneração anual do empregado. Nesses casos, fica patente que a contraprestação pelo trabalho era, na realidade, realizada pelo pagamento da PLR. A Norma (art. 3º) determina que a PLR não pode substituir ou complementar a remuneração devida, ou seja, não pode ter feição de parcela que remunere o trabalho. E um significativo indício de que a empresa está usando a PLR como substituição do salário é justamente a elevada proporção entre aquela e esse.

Em conclusão, o pagamento de PLR regular e legítimo, previsto no artigo 7º, inciso XI, da CF/88, é aquele que observa, cumulativamente, todas as regras estabelecidas na Lei nº 10.101/2000. Com os apontamentos acima, entendo que esteja descaracterizada a PLR da companhia, revestindo-se de outra natureza, que não aquela idealizada pela lei.

## II - BÔNUS DE CONTRATAÇÃO - *HIRING BÔNUS*

Essa verba era adiantada ao empregado em razão do compromisso firmado com a empresa, ou seja, em razão do contrato de trabalho. É o que consta do aditivo contratual, conforme cópia na folhas 171/173. É uma remuneração paga que não existe sem a prestação do serviço.

Disse a ilustre relatora que *“analisando a situação fática mencionada na decisão recorrida, o que encontramos foi o pagamento de um bônus a alguns empregados,*

*uma única vez, no mês de setembro de 2009*". Mas isso ocorreu justamente porque esses empregados assinaram contrato de trabalho em setembro daquele ano. De fato, é uma remuneração que se paga uma única vez, mas que é dependente do trabalho a ser prestado, não há dúvida.

Tanto é que, normalmente, ao assinar o contrato definitivo e receber o bônus, consta que o mesmo deverá ser restituído ao empregador, na razão dos meses faltantes, no caso de demissão ou descumprimento do contrato.

Concordo com as conclusões da DRJ, resumidas (fl. 549 a 573):

*Assim, o conceito de salário-de-contribuição não se restringe apenas ao salário base do trabalhador, tem como núcleo a remuneração de forma mais ampliada, alcançando outras importâncias pagas pelo empregador, sem importar a **forma de retribuição** ou o título. São vantagens econômicas acrescidas ao patrimônio do trabalhador decorrentes da relação laboral.*

*42. No que tange à verba denominada Bônus de Contratação, a situação fática demonstra que o intuito era nitidamente de complementação da remuneração e não indenização.*

*Assinado digitalmente*

Marcio Henrique Sales Parada