



**Ministério da Economia**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo nº** 16327.720438/2014-79  
**Recurso nº** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9202-008.044 – CSRF / 2ª Turma**  
**Sessão de** 24 de julho de 2019  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL E ITAU CORRETORA DE VALORES S/A

### **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

**AVISO PRÉVIO INDENIZADO. RECURSO ESPECIAL Nº 1.230.957/RS. NATUREZA INDENIZATÓRIA.**

De acordo com decisão do STJ, proferida no RE Nº 1.230.957/RS na sistemática do art. 543-C da Lei nº 5.869/1973, não incidem contribuições previdenciárias sobre o aviso prévio indenizado em razão de seu caráter indenizatório.

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS PLR. REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. AUSÊNCIA DE FIXAÇÃO PRÉVIA DE CRITÉRIOS PARA RECEBIMENTO DO BENEFÍCIO. DESCONFORMIDADE COM A LEI REGULAMENTADORA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.**

Os valores auferidos por segurados obrigatórios do RGPS a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, quando pagos ou creditados em desconformidade com a lei específica, integram o conceito jurídico de Salário de Contribuição para todos os fins previstos na Lei de Custeio da Seguridade Social.

A ausência da estipulação entre as partes trabalhadora e patronal, de metas e objetivos previamente ao início do período aquisitivo do direito ao recebimento de participação nos lucros e resultados da empresa, caracteriza descumprimento da lei que rege a matéria. Decorre disso, a incidência de contribuição previdenciária sobre a verba.

**BÔNUS DE CONTRATAÇÃO (HIRING BÔNUS). NATUREZA SALARIAL. COMPROVAÇÃO. AUSÊNCIA.**

Não há que se falar que a natureza salarial do Bônus de Contratação restou comprovada, quando não são trazidos aos autos elementos de convicção acerca do vínculo do pagamento da verba com o contrato de trabalho.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam, ainda,

por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial para afastar a incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de bônus de contratação, vencidos os conselheiros Pedro Paulo Pereira Barbosa (relator), Denny Medeiros da Silveira (suplente convocado) e Mário Pereira de Pinho Filho, que lhe negaram provimento. Votou pelas conclusões, em relação ao PLR, a conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Ana Paula Fernandes.

Assinado digitalmente

Mário Pereira de Pinho Filho – Presidente em exercício.

Assinado digitalmente

Pedro Paulo Pereira Barbosa - Relator.

Assinado digitalmente

Ana Paula Fernandes - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Pedro Paulo Pereira Barbosa, Patrícia da Silva, Miriam Denise Xavier (suplente convocada), Ana Paula Fernandes, Denny Medeiros da Silveira (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Mário Pereira de Pinho Filho (Presidente em Exercício). Ausente a conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, substituída pela conselheira Miriam Denise Xavier.

## **Relatório**

Cuida-se de Recursos Especiais interpostos pelo Contribuinte e pela Fazenda Nacional em face do Acórdão n.º 2202-003.378, proferido na Sessão de 10 de maio de 2016, nos seguintes termos:

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 Dílson Jatahy 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.

A decisão foi assim ementada:

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 543C do Código de Processo Civil de 1973, que não incide contribuição previdenciária sobre aviso prévio indenizado.

#### BÔNUS DE CONTRATAÇÃO. INCIDÊNCIA.

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

O recurso da Fazenda Nacional visa rediscutir a seguinte matéria: Incidência da Contribuição Previdenciária sobre o aviso prévio indenizado.

Em exame preliminar de admissibilidade, a Presidente da Segunda Câmara, da Segunda Sessão do CARF deu seguimento ao apelo, nos termos do Despacho de e-fls. 1.087 a 1.095.

Em suas razões recursais a Fazenda Nacional aduz, em síntese, que o art. 28 da Lei nº 8.212, de 1.991 define o conceito de salário de contribuição como a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, destinados a retribuir o trabalho; que o próprio art. 28, elenca as verbas excluídas do salário-de-contribuição e, dentre essas, não se encontra o aviso prévio indenizado; que com a alteração promovida pela Lei nº 9.528, de 1.997, o aviso prévio indenizado deixou de ser parcela não integrante do salário-de-contribuição para o efeito de incidência de contribuição previdenciária; que o § 9º do art. 28, da Lei nº 8.212, de 1.991 é norma isentiva específica e deve ser interpretada restritivamente; que o Decreto nº 6.727, de 2008, ao revogar a alínea "f", do inciso V, do § 9º, do art. 214 do Decreto nº 3.048, de 1999, que dispunha que o aviso prévio indenizado não integrava o salário-de-contribuição, buscou corrigir uma ilegalidade, já que o dispositivo era contrário ao texto legal; que no aviso prévio dado pelo empregador, tanto o trabalhado quanto o indenizado, o seu período de duração integra o tempo de serviço para todos os efeitos legais, inclusive para concessão de benefícios previdenciários, reajustes salariais, férias, 13º salário e indenizações.

Cientificado do Acórdão Recorrido, do Recurso Especial da Procuradoria e do Despacho que lhe deu seguimento em 25/11/2016 (e-fls. 1101), o contribuinte apresentou, em

06/12/2016, Contrarrazões ao Recurso Especial, nas quais sustenta, em síntese, que sobre a matéria objeto do recurso já há decisão definitiva, com repercussão geral, no Resp n.º 1230957/RS, em razão do decidido no ARE 745.901, aplicando-se o disposto no art. 62, § 2 do RICARF. Superada essa questão, na eventualidade de a mesma não ser acata, sustenta a não incidência da Contribuição Previdenciária sobre o aviso prévio indenizado.

O contribuinte também apresentou Recurso Especial pelo qual pretendia rediscutir as seguintes matérias: a) assinatura de acordo após iniciado o exercício, mas antes do seu fim, não implica incidência de contribuições previdenciárias sobre PLR; b) pagamento de antecipação da PLR antes da assinatura do acordo não implica, por si só, incidência de contribuições previdenciárias sobre a respectiva antecipação; c) comprovada a existência de regras para pagamento de PLR, não cabe ao Fisco ou ao Julgador avaliar o cabimento ou não das mesmas para fins de não incidência de contribuições previdenciárias; d) reconhecimento de decadência do lançamento até a competência 04/2009 impede a análise do Programa de Participação nos Resultados de 2007/2008 para fins de apontamento de irregularidades no Programa que impliquem incidência de contribuições previdenciárias; e) desproporção entre valores do salário e da PLR, por si só, não desqualifica esta última para o fim de incidência de contribuições previdenciárias; e f) incidência de contribuições previdenciárias sobre bônus de contratação relacionado à retribuição de trabalho ou serviço ainda não prestado.

Em exame preliminar de admissibilidade, todavia, a Presidente da Segunda Câmara, da Segunda Sessão do CARF deu seguimento ao apelo apenas em relação às matéria **"a" - assinatura de acordo após iniciado o exercício, mas antes do seu fim, não implica incidência de contribuições previdenciárias sobre PLR**, **"b" - pagamento de antecipação da PLR antes da assinatura do acordo não implica, por si só, incidência de contribuições previdenciárias sobre a respectiva antecipação** - e **"e" - desproporção entre valores do salário e da PLR, por si só, não desqualifica esta última para o fim de incidência de contribuições previdenciárias** -, exceto no que as três matérias referiam-se à PLR relativa ao ACT 2010/2011 - modelo WMS; e **"f" - incidência de contribuições previdenciárias sobre bônus de contratação relacionado à retribuição de trabalho ou serviço ainda não prestado**.

O contribuinte interpôs Agravo, os quais foram rejeitados.

Em suas razões recursais, nas matérias que tiveram seguimento, o contribuinte aduz, em síntese, quanto à matéria "a" - assinatura de acordo após iniciado o exercício, mas antes do seu fim, não implica incidência de contribuições previdenciárias sobre PLR, que a atribuição de limite temporal absoluto para fins de ratificação de acordo ou convenção coletiva impede a efetividade da norma legal assecuratória do programa de lucros e resultados, pois tais acordos resultam de negociações complexas e demoradas; que não por outra razão, a Lei n.º 10.101 não prevê data limite ou sanção para tal encargo, que é mera recomendação legal; que, no caso, a assinatura é anterior aos pagamentos das parcelas finais, em todos os exercícios.

Sobre a matéria "b" - pagamento de antecipação da PLR antes da assinatura do acordo não implica, por si só, incidência de contribuições previdenciárias sobre a respectiva antecipação, aduz o contribuinte que a posição sustentada no voto vencido não foi destacada pela autoridade autuante e, portanto, não fundamenta o lançamento fiscal; que, mesmo que assim não fosse, o CARF já se manifestou expressamente em sentido de que pagamentos de parcelas da PLR antes da assinatura do acordo ou convenção não é razão para se considerar a desconformidade do Plano.

Sobre a matéria "e" - desproporção entre valores do salário e da PLR, por si só, não desqualifica esta última para o fim de incidência de contribuições previdenciárias -, exceto no que as três matérias referiam-se à PLR relativa ao ACT 2010/2011 - modelo WMS, o contribuinte rejeita, em síntese, o fundamento de que teria havido a alegada desproporção e defende a inexistência de tal desproporção; ademais, sustenta que a legislação de regência não estabelece limite de percentual a ser pago aos empregados a título de PLR.

Finalmente, sobre a matéria "f" - incidência de contribuições previdenciárias sobre bônus de contratação relacionado à retribuição de trabalho ou serviço ainda não prestado – afirma o contribuinte que os referidos bonus foram pagos no ato da contratação e antes que tenha se iniciado a prestação de serviço ou relação de trabalho; que tais verbas foram pagas para atrair profissionais de alta performance no momento de sua contratação e antes de qualquer prestação de serviço; que quando de seu pagamento sequer havia relação de trabalho e, portanto, não poderia ser considerada remuneração; também não é contraprestação de um serviço que sequer foi prestado; a verba, portanto, não se configura como remuneração e, conseqüentemente, não integra o salário-de-contribuição.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões nas quais sustenta, em síntese, quando às matérias relacionadas ao PLR, que pagamento a esse título em desacordo com o que dispõe a Lei nº 10.101, de 2000 sujeitam-se à incidência da Contribuição Previdenciária; que, no caso, o pagamento antecipado, antes da formalização do acordo, está em desacordo com a referida norma. Sobre o bônus de contratação a Fazenda Nacional cita trecho do voto condutor do acórdão recorrido segundo o qual o referido bônus é uma espécie de adiantamento em razão de compromissos firmados em contrato de trabalho; que se trata de uma remuneração que se paga uma única vez, mas que é dependente de trabalho a ser prestado; que tanto é assim que, ao assinar o contrato definitivo e receber o bônus, consta que o mesmo deverá ser restituído ao empregador no caso de demissão antes de determinado prazo; que também não há como se reconhecer o caráter indenizatório a referida verba, pois não há dano a ressarcir; que a habitualidade não é condição para a incidência da contribuição.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa - Relator

Começo com a análise do Recurso Especial da Procuradoria.

O Recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade. Dele conheço.

Quanto ao mérito, sobre a incidência da Contribuição Social Previdenciária sobre o aviso prévio indenizado, independentemente das convicções pessoais do julgador sobre a questão, a matéria foi objeto de decisão judicial, com efeito repetitivo, devendo ser reproduzida nos julgamentos do CARF. Vejamos.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidiu, no REsp nº 1.230.957/RS (com decisão proferida na sistemática do art. 543-C da Lei nº 5.869/1973), que o aviso prévio

indenizado visa reparar dano causado ao trabalhador e, por isso, não há como conferir à referida verba caráter remuneratório por não retribuir o trabalho. Confira-se:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSOS ESPECIAIS. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA EMPRESA. REGIME GERAL DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. DISCUSSÃO A RESPEITO DA INCIDÊNCIA OU NÃO SOBRE AS SEGUINTE VERBAS: TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS; SALÁRIO MATERNIDADE; SALÁRIO PATERNIDADE; AVISO PRÉVIO INDENIZADO; IMPORTÂNCIA PAGA NOS QUINZE DIAS QUE ANTECEDEM O AUXÍLIO-DOENÇA. 1. Recurso especial de HIDRO JET EQUIPAMENTOS HIDRÁULICOS LTDA.

[...]

2. Recurso especial da Fazenda Nacional.

2.1 Preliminar de ofensa ao art. 535 do CPC. Não havendo no acórdão recorrido omissão, obscuridade ou contradição, não fica caracterizada ofensa ao art. 535 do CPC.

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.

[...]

É certo que a decisão proferida no REsp n.º 1.230.957/RS teve seus efeitos sobrestados em virtude da reconhecimento de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal (STF) na matéria discutida no Tema 163/STF, que tem como paradigma o Recurso Extraordinário (RE) n.º 593.068/SC.

O julgamento do RE 593.068/SC foi concluído em outubro de 2018 e em 21/03/2019 a decisão foi publicada no Diário da Justiça. Vejamos:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 593.068 SANTA CATARINA

Ementa: DIREITO PREVIDENCIÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. REGIME PRÓPRIO DOS SERVIDORES PÚBLICOS. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE PARCELAS NÃO INCORPORÁVEIS À APOSENTADORIA.

1. O regime previdenciário próprio, aplicável aos servidores públicos, rege-se pelas normas expressas do art. 40 da Constituição, e por dois vetores sistêmicos: (a) o caráter contributivo; e (b) o princípio da solidariedade.
2. A leitura dos §§ 3º e 12 do art. 40, c/c o § 11 do art. 201 da CF, deixa claro que somente devem figurar como base de cálculo da contribuição previdenciária as remunerações/ganhos habituais que tenham “repercussão em benefícios”. Como consequência, ficam excluídas as verbas que não se incorporam à aposentadoria.
3. Ademais, a dimensão contributiva do sistema é incompatível com a cobrança de contribuição previdenciária sem que se confira ao segurado qualquer benefício, efetivo ou potencial.
4. Por fim, não é possível invocar o princípio da solidariedade para inovar no tocante à regra que estabelece a base econômica do tributo.
5. À luz das premissas estabelecidas, é fixada em repercussão geral a seguinte tese: “Não incide contribuição previdenciária sobre verba não incorporável aos proventos de aposentadoria do servidor público, tais como ‘terço de férias’, ‘serviços extraordinários’, ‘adicional noturno’ e ‘adicional de insalubridade.’”
6. Provimento parcial do recurso extraordinário, para determinar a restituição das parcelas não prescritas. (*Grifei*)

Todavia, apesar da decisão do STF, o STJ decidiu novamente por sobrestar a decisão relativa ao Resp 1.230.957/RS, até a publicação da decisão de mérito a ser proferida pelo STF a respeito do Tema 985/STF, o que ocorrerá com o julgamento no Recurso Extraordinário 1.072.485/PR, o qual, todavia, cuida exclusivamente do terço constitucional de férias. Confira-se:

RE nos EDcl no RECURSO ESPECIAL Nº 1.230.957 - RS (2011/0009683-6)

[...]

EMENTA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL. INCIDÊNCIA SOBRE O TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. RECONHECIMENTO DA REPERCUSSÃO GERAL. TEMA 985/STF. **SOBRESTAMENTO.**

DECISÃO

[...]

Ante o exposto, com fundamento no artigo 1.030, inciso III, do Código de Processo Civil, determino a manutenção do sobrestamento deste recurso extraordinário até a publicação da decisão de mérito a ser proferida pelo Supremo Tribunal Federal a

respeito do Tema 985/STF (Recurso Extraordinário 1.072.485/PR) da sistemática da repercussão geral. (Grifou-se)

Assim, a decisão de sobrestamento não abarcaria a matéria tratada aqui, até porque, há decisões reiteradas do próprio STF no sentido da inexistência de repercussão geral em litígios envolvendo o aviso prévio indenizado em virtude de estar a incidência de contribuições previdenciárias em relação a essa rubrica calcada na interpretação da legislação infraconstitucional.

Por fim, a própria PGFN por meio da a Nota PGFN/CRJ/N o 485/2016, incluiu o tema na lista de dispensa de contestar e recorrer, conforme a seguir:

NOTA PGFN/CRJ/Nº 485/2016

Aviso prévio indenizado. ARE nº 745.901. Tema 759 de Repercussão Geral. Portaria PGFN nº 502/2016. Parecer PGFN/CRJ nº 789/2016. Decisões recentes que entendem que o STF assentou a ausência de repercussão geral da matéria em virtude. Inviabilidade, no cenário atual, de recurso extraordinário. Matéria decidida no RESP nº 1.230.957/RS. Recurso representativo de controvérsia. Art. 19, V, da Lei nº 10.522/2002. Alteração da orientação contida na Nota PGFN/CRJ nº 640/2014. Inclusão do tema em lista de dispensa de contestar e recorrer. Alteração a ser comunicada à RFB nos termos do §9º do art. do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014. (Grifou-se)

Tenho como certo, portanto, que, em relação ao aviso prévio indenizado, a decisão proferida pelo STJ na sistemática do art. 543-C da Lei nº 5.869/1973 no REsp nº 1.230.957/RS há de ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, de conformidade com o § 2º do art. 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 – 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:

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

[...]

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Por todo o exposto, conheço do recurso interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, nego-lhe provimento.

### Passo ao exame do recurso interposto pelo Contribuinte.

O recurso foi interposto tempestivamente e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, devendo-se ressaltar que o recurso interposto teve seguimento apenas parcial, conforme definido no Despacho da Sra. Presidente da Segunda Câmara, da Segunda Sessão. Transcrevo para maior clareza, a decisão monocrática que deu seguimento parcial ao recurso, repetindo que foi interposto agravo o qual, todavia, foi rejeitado:

Com fundamento nos artigos 18, inciso III, 67 e 68, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, **DOU SEGUIMENTO PARCIAL** ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, para que sejam rediscutidas as seguintes matérias:

- "a" - assinatura de acordo após iniciado o exercício, mas antes do seu fim, não implica incidência de contribuições previdenciárias sobre PLR -, "b" - pagamento de antecipação da PLR antes da assinatura do acordo não implica, por si só, incidência de contribuições previdenciárias sobre a respectiva antecipação - e "e" - desproporção entre valores do salário e da PLR, por si só, não desqualifica esta última para o fim de incidência de contribuições previdenciárias -, exceto no que as três matérias referiam-se à PLR relativa ao ACT 2010/2011 - modelo WMS; e - "f" incidência de contribuições previdenciárias sobre bônus de contratação relacionado à retribuição de trabalho ou serviço ainda não prestado.

Como se vê, em relação às matérias "a", "b" e "e" deu-se seguimento ao recurso, porém não em relação ao PLR relativo ao ACT 2010/2011 WMS. É que, como explicado no despacho, em relação a esse PLR o acórdão recorrido negou provimento ao recurso também com base noutro fundamento – a ausência de regras claras e objetivas – suficiente, por si só, para decidir a lide, tornando inútil eventual reexame dos demais fundamentos.

Pois bem, o lançamento abrangeu os seguintes períodos 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. O acórdão recorrido negou provimento ao recurso de ofício em face da decisão de primeira instância que afastou a exigência em relação aos fatos geradores ocorridos até abril de 2009, em razão da decadência. Portanto, por óbvio, os pagamentos relativos a PLR realizados até abril de 2009 não mais estão em discussão. Como o recurso não teve seguimento em relação ao PLR relativo ao ACT 2010/2011, também não está em discussão os pagamentos feitos nos anos de 2010 e 2011 a título de PLR. Assim, as matérias "a", "b" e "e" tiveram seguimento apenas em relação aos pagamentos feitos a título de PLR a partir de 1º/05/2009, relativos a ACT anteriores ao ACT 2010/2011.

Feitas essas considerações iniciais, passo à análise do mérito, relativamente à matéria "a" - assinatura de acordo após iniciado o exercício, mas antes do seu fim, não implica incidência de contribuições previdenciárias sobre PLR.

Essa matéria já foi muitas vezes examinada neste Colegiado, em decisões das quais, inclusive, participei, firmando o entendimento de que a assinatura do ACT após o início do período a que este se refere constitui violação da norma, o que afasta a exclusão dos pagamentos do conceito de salário de contribuição.

Conforme relato fiscal, o ACT válido para o ano de 2009 somente foi assinado em 16/11/2009, no final do período. O cerne da questão é definir se, nessas condições, atendeu-se ou

não aos requisitos legalmente estabelecidas para a caracterização da distribuição de lucros e resultados e a sua exclusão do conceito de salário-de-contribuição.

A Lei n.º 8.212/1991, trouxe na alínea “j” do § 9º do seu art. 28 a hipótese de não incidência tributária contida no inciso XI, do art. 7º da CF/88, excluindo do campo de tributação das contribuições previdenciárias as importâncias pagas, creditadas ou devidas a título de PLR, sempre que estas verbas forem pagas de acordo com a lei própria de regência, in casu, a Lei n.º 10.101/2000:

Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991:

Art. 28 – [...]

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

(...)

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

Por sua vez, a Lei n.º 10.101, de 2000 regulou a participação dos trabalhadores nos lucros, e ao fazê-lo estabeleceu parâmetros bem definidos e que não podem ser desprezados. Confira-se:

Lei n.º 10.101 de 19 de dezembro de 2000:

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

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

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, O acordo deve ser assinado antes do início do cumprimento das metas, ou seja, antes de iniciado o período de apuração da PLR, não se aceitando a assinatura depois que parte das metas já foram cumpridas ou quando os resultados já são conhecidos.

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

[...]

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

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

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

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

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

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

Art. 4º Caso a negociação visando à participação nos lucros ou resultados da empresa resulte em impasse, as partes poderão utilizar-se dos seguintes mecanismos de solução do litígio:

I – Mediação;

II – Arbitragem de ofertas finais.

§1º Considera-se arbitragem de ofertas finais aquela que o árbitro deve restringir-se a optar pela proposta apresentada, em caráter definitivo, por uma das partes.

§2º O mediador ou o árbitro será escolhido de comum acordo entre as partes.

§3º Firmado o compromisso arbitral, não será admitida a desistência unilateral de qualquer das partes.

§4º O laudo arbitral terá força normativa independentemente de homologação judicial.

Como ressaltado anteriormente, a regra é a incidência da contribuição sobre os rendimentos pagos, o que pode se realizar sobre diferentes rubricas. A exclusão à regra geral, é exceção, regra especial. E, logicamente, aquilo que não está na exceção, está na regra geral. Ora, se, no caso, a norma especial prevê que somente se exclui do salário de contribuição os valores correspondentes a PLR distribuídos na forma preconizada em lei, qualquer pagamento feito fora dessas condições deve ser enquadrado na regra geral, isto é, integra o salário-de-contribuição.

É a lei nº 10.101, de 2000 que estabelece as condições para a participação dos empregados nos lucros das empresas. E, como vimos, o art. 28, § 9º, “j”, remete a hipótese de exclusão dos pagamentos do PLR à lei. E como vimos, no presente caso, as disposições dos Acordos Coletivos de Trabalho, quanto à participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa, não atendem aos requisitos da lei. Logo, os pagamentos de parcelas referentes a essas parcelas devem integrar o salário-de-contribuição.

Dessa forma, em relação ao PLR, entendo que restaram descumpridos os requisitos legais para a exclusão dos valores correspondentes da base de cálculo da Contribuição.

É que, como visto, os acordos somente foram assinados após o exercício a que correspondiam os pagamentos, ainda que antes dos pagamento. Entendo que a fixação prévia de regras claras deve acontecer antes ou pelo menos no início do exercício a que correspondem os pagamentos. Se a participação nos lucros e resultados é um incentivo à produção, um estímulo ao desempenho do trabalha, as regras para pagamento dessa verba devem ser fixadas a tempo de os trabalhadores e a própria empresa poderem cumprir as condições fixadas no acordo. A formalização do acordo após o exercício, mesmo que antes do pagamento, transforma o acordo em mera formalidade, o que, por tudo que se viu acima, não é o que pretende a lei.

O argumento de que os trabalhadores conheciam os termos do acordo não procede. Primeiramente, não há como se provar que a afirmação seja verdadeira. Depois, trata-se aqui de acordo com validade não apenas entre as partes, mas como repercussões sobre direitos de terceiros, como o Fisco, por exemplo, de tal sorte que a formalização do acordo, em documento próprio, e com conteúdo e forma válidos, é condição essencial para que o pacto seja conhecido perante terceiros.

Ante o exposto, entendo que não mercê reparos o acórdão recorrido quanto ao ponto.

Sobre a matéria, b) pagamento de antecipação da PLR antes da assinatura do acordo não implica, por si só, incidência de contribuições previdenciárias sobre a respectiva antecipação – registre-se, de plano, no caso de prevalecer no Colegiado o entendimento acima esposado quanto à matéria “a”, negando-se provimento ao recurso do contribuinte no ponto, restaria prejudicada a discussão da matéria “b”, pois aquela decisão selaria o desfecho do processo. Todavia, ante a eventualidade de que não seja essa aposição do Colegiado, avanço, no exame da matéria.

Conforme descrição, o que o contribuinte pretende ver rediscutida é a tese segundo a qual o pagamento a título de PLR feito antes da assinatura do ACT, portanto, como antecipação, não estaria necessariamente sujeito à Contribuição Social.

Verifico que essa matéria em nada se distingue da matéria anterior, isto é, a conclusão de ACT deve ser prévio ao período de aferição das condições do acordo e, conseqüentemente, dos respectivos pagamentos, implicando o descumprimento dessa regra na incidência da Contribuição Social, não é em nada diferente da conclusão de que pagamentos feitos antes da celebração do ACT devem se sujeita à incidência da Contribuição Social.

Se é assim, penso que o mérito da questão se resolve com discussão da matéria “a” que, a meu juízo, abrange esta matéria.

Ante o exposto, não conheço do recurso quanto a esta meteria.

Sobre a matéria “e”, da mesma forma, a negativa de provimento ao recurso em relação a qualquer dos itens anteriores, prejudica a análise desta matéria. E, de fato, a menção, no relatório fiscal, à desproporção dos valores foi apenas um fundamento adicional, conforme de por ver do seguinte trecho do Relatório Fiscal:

573. Além de todos os problemas até aqui relatados, como ilegitimidade de partes, retroatividade da vigência do programa, metas não terem sido pactuadas previamente, ausência de regras claras e objetivas, dentre outros, há ainda aquele relacionado ao fato

de ser comum no ramo de atividade da empresa o pagamento através de remunerações variáveis/bônus disfarçado de PLR.

5.74. Do exame das folhas de pagamento, observaram-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 ordenado) do próprio empregado, como destacados por amostragem no Demonstrativo - PLK x Ordenado. Há casos em que o valor da PLR excede em a mais de noventa vezes o salário base do funcionário. Cabe ressaltar que da leitura dos programas e dos seus anexos, não foi verificada a possibilidade da verba paga a título de PLR alcançar valores tão altos.

Vê-se que não se trata de uma desproporção qualquer, mas de uma referência a dados objetivamente analisados, com o intuito de reforçar os fundamentos anteriores.

Portanto, não merece reparos a decisão recorrida também quanto a este ponto.

Finalmente, sobre a matéria "f" - incidência de contribuições previdenciárias sobre bônus de contratação relacionado à retribuição de trabalho ou serviço ainda não prestado, a questão não é nova neste Colegiado, que já se manifestou sobre o tema no Acórdão nº 9202--004.308, proferido na Sessão de 21 de julho de 2016, de relatoria do Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos. A Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira apresentou Declaração de Voto na qual assentou o seguinte:

Entendo que somente os pagamentos que não guardam relação com o contrato de trabalho podem ser tidos como opção graciosa do empregador, devendo decorrer de condições específicas de um trabalhador tomado na sua individualidade, a exemplo de doença e outros sinistros que venham a recair sobre este e levem a empresa socorrer-lhe financeiramente ou até mesmo o exemplo citado pelo recorrente em seu recurso, qual seja auxílio matrimônio.

Como interpretar que um pagamento feito para contratação, não esteja associado ao desempenho profissional, possuindo relação direta com o contrato de trabalho. Acho impossível chegar a tal conclusão. O pagamento de hiring bônus nada mais é tem por objetivo atrair profissionais para o quadro funcional da empresa, representando, a bem da verdade, um pagamento antecipado pela futura prestação de serviço do trabalhador.

A jurisprudência trabalhista tem interpretado a remuneração não somente como a contraprestação pelos serviços efetivamente prestados pelo empregado, mas inclui também as verbas recebidas pelo obreiro decorrentes do contrato de trabalho, como o caso de "luvas", que muito se assemelham a hipótese em questão.

Por fim, argumentar que a verba não era paga com habitualidade, mas apenas eventualmente, conforme mencionado, não demonstra equívoco na incidência. Aliás, o conceito de habitual, no presente caso, não reporta-se a idéia de pagamentos constantes, mas, aqueles relacionados como retribuição pelo trabalho prestado. Assim apenas quando se identifica a desvinculação com o trabalho prestado, poderemos, sim, com base no item 7 da alínea "e" do § 9º do art.28 da Lei n 8 212/1991. excluir verbas do conceito de salário de contribuição

É como penso. É evidente, e dispensa demonstração, que se a empresa paga determinada quantia a alguém que pretende contratar, o faz porque espera dessa pessoa um certo desempenho. Esse valor, portanto, nada mais é do que uma antecipação da retribuição por esse desempenho esperado.

Ante o exposto, conheço dos recursos interpostos pelo Contribuinte e pela Fazenda Nacional e, no mérito, nego-lhes provimento.

Assinado digitalmente

Pedro Paulo Pereira Barbosa – Relator

### **Voto Vencedor**

Conselheira Ana Paula Fernandes – Redatora Designada.

Em que pese o brilhante voto do ilustre relator, discordo quanto a possibilidade da Fazenda Nacional impor a cobrança de Contribuição Previdenciária patronal sobre verba paga a título de Bônus de Contratação pela Empresa Contribuinte.

A meu ver esta questão não gera dúvidas quanto a não aplicabilidade de contribuição previdenciária pela expressa não ocorrência do fato gerador do tributo em questão: ser recebida como contraprestação do exercício da atividade laboral.

Observe-se que o pagamento em questão (bônus de contratação também chamado hiring bônus), ocorre antes da relação de emprego ser instaurada. Se ocorre antes, logo não representa a contraprestação de um trabalho realizado pelo empregado, pois este ainda nem é empregado da empresa.

A própria Consolidação das Leis do Trabalho – CLT não trata desse instituto, por não a considerar sob a rubrica de remuneração advinda do exercício de trabalho, em que pese o TST ter disciplinado o alcance e a natureza da verba foi claro ao limitar seus reflexos. Cabendo salientar que nem toda verba paga em razão do contrato de trabalho é fato gerador de contribuição previdenciária, todavia para resolução desta questão não se faz necessário entrar neste mérito.

Para a doutrina dominante o bônus de contratação é a indenização oferecida pela empresa a um empregado que ela tenha interesse de contratar, pelo abandono que este empregado teria de expectativa de ganhos na atividade anterior. Representa um convite de risco com prévia indenização para que este empregado aceite a contratação já previamente indenizado, justamente em razão do aceite desse “risco”, de largar algo estável e certo, ou até mesmo sua autonomia por algo novo (relação de emprego).

Observe-se que a base de cálculo da Contribuição Previdenciária está amplamente prevista e debatida no texto da lei, artigo 195, I, da CF, a qual não comporta ilações, quanto menos alargamento forçado. **Sendo cabível a incidência de Contribuição Previdenciária, portanto, exclusivamente, para rendimentos advindos do exercício do trabalho de natureza eminentemente remuneratória.**

É claro que isso não abre a possibilidade de que qualquer pagamento prévio ao contrato de trabalho seja enquadrado como bônus de contratação, mas o que se ressalva aqui é que os elementos contrários a este caráter indenizatório da verba devem ser apontados claramente pela fiscalização.

No caso em tela observo que a Fazenda Nacional não logrou êxito em provar o contrário, os rendimentos tributados equivocadamente não são fruto de contratos que os relacionem com contraprestação do exercício de trabalho, nem sequer com o cumprimento de metas advindas da contratação, quanto menos há compensação desta verba com o salário percebido posteriormente após o início da relação de emprego, logo não há que se falar da incidência do tributo.

Diante do exposto, no tocante ao Bônus de Contratação, conheço do Recurso do Contribuinte para no mérito dar-lhe provimento por inequívoca falta de previsão legal para o lançamento e cobrança do tributo quanto a verba pretendida.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes