



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.720597/2013-92
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9202-011.176 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 19 de março de 2024
Recorrentes BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

RECURSO ESPECIAL FAZENDA NACIONAL. COTEJO ANALÍTICO ENTRE RECORRIDO E PARADIGMA. INTERPRETAÇÃO DIVERGENTE DA NORMA EM SITUAÇÕES SEMELHANTES. SEGUIMENTO DO APELO.

Deve ter seguimento o recurso especial, quando o apelante apresenta paradigma com situação fática similar ao recorrido e se comprova interpretação divergente da norma tributária nos arestos sob comparação.

RECURSO ESPECIAL CONTRIBUINTE. NÃO CONHECIMENTO. AUSÊNCIA SIMILITUDE FÁTICA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE.

Não se conhece de recurso especial de divergência, quando não resta demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial, em razão do acórdão recorrido não guardar similitude fática com o paradigma.

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

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

PLR. VALOR DESPROPORCIONAL AO SALÁRIO DO EMPREGADO. LIMITE MÍNIMO OU MÁXIMO PARA O PAGAMENTO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Não há previsão legal que estabeleça objetivamente um limite mínimo ou máximo para o pagamento da PLR, o que significa dizer que a conclusão de que referido pagamento estaria complementado ou substituindo a remuneração do empregado deve estar alicerçada, ainda, em uma outra irregularidade do plano.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PERIODICIDADE MÁXIMA. DESCUMPRIMENTO. NATUREZA REMUNERATÓRIA DE TODAS AS PARCELAS.

O descumprimento do § 2º, do art. 3º, da Lei nº 10.101, de 2000, que veda o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil, implica incidência de Contribuições Previdenciárias sobre todos os pagamentos efetuados a esse título e não apenas sobre as parcelas excedentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. No mérito, acordam: 1) Por voto de qualidade, em dar provimento à matéria d) Pactuação prévia, vencidos os conselheiros, Leonam Rocha de Medeiros, Fernanda Melo Leal, Thiago Buschinelli Sorrentino e Ludmila Mara Monteiro De Oliveira, que negavam provimento; 2) Por maioria de votos, em que pese a superveniente falta de interesse recursal, negar provimento à matéria c) Pagamento de PLR como substituição ou complemento salarial, vencido o conselheiro Mário Hermes Soares Campos, que dava provimento Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial do Contribuinte, conhecendo apenas da matéria impossibilidade de desconsideração total dos valores pagos a título de PLR e PPR pela Recorrente, e no mérito, por maioria de votos negar-lhe provimento. Vencida a conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira que dava provimento. Manifestou intenção em apresentar declaração de voto a conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira. Julgamento realizado após a vigência da Lei nº 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mauricio Nogueira Righetti, Leonam Rocha de Medeiros, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Fernanda Melo Leal, Mario Hermes Soares Campos, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado(a)), Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Regis Xavier Holanda (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, substituído(a) pelo (a) conselheiro(a) Thiago Buschinelli Sorrentino.

Fl. 3 do Acórdão n.º 9202-011.176 - CSRF/2ª Turma
Processo n.º 16327.720597/2013-92

Relatório

O presente processo administrativo fiscal é composto dos autos de infração a seguir descritos:

- AIOP Debcad 51.002.545-5: exigência das contribuições patronais para a Seguridade Social, inclusive GILRAT;
- AIOP Debcad 51.002.546-3: exigência de contribuições destinadas a outras entidades ou fundos – terceiros (Salário Educação e INCRA).

Nos termos do relatório fiscal (e-fls. 354 a 391), os fatos geradores, ocorridos no período de 01 a 12/2009 e não declarados na GFIP, foram as remunerações pagas pelo Banco Santander e pelo Banco ABN Amro Real S.A (incorporado pelo Banco Santander) a título de PLR, em desconformidade com a legislação de regência, e pagas, exclusivamente pelo Banco Santander, a título de Hiring Bônus.

Cientificado da autuação, o Contribuinte impugnou o lançamento (e-fls. 426 a 490), tendo as autuação sidos mantidas integralmente pela DRJ São Paulo I, mediante o Acórdão 16-52.903, de 22/11/2013 (e-fls. 1.474 a 1.532), o que motivou a interposição do recurso voluntário de e-fls. 1.540 a 1.618.

Em sessão plenária de 07/03/2018, a 4ª Câmara da 2ª Turma Ordinária da 2.ª Seção do CARF prolatou o Acórdão 2402-006.049 (e-fls. 1.806 a 1.878), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

PRELIMINAR. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. NULIDADE DO AUTO. ANÁLISE QUE DESAFIO CONHECIMENTO DO MÉRITO.

Não se verifica cerceamento de defesa quando não há indeferimento de prova que faça diferença em futura decisão baseada justamente em sua falta, tão pouco quando as conformações do auto de infração permitem a elaboração de defesa robusta e abrangendo a questão em sua integralidade. Quanto a análise de nulidade por deficiência na descrição do fato é matéria que desafia conhecimento do mérito e assim deve ser conhecido.

REPRESENTATIVIDADE DOS SIGNATÁRIOS. PRESIDENTE DO BANCO. DESNECESSÁRIA A PROVA DE PODERES ESPECÍFICOS.

Acordo firmado pelos principais administradores da empresa, dotados de poderes gerais de administração. Desnecessária a comprovação específica de poderes para firmar acordos que integram sua competência estatutária.

PLR. AJUSTE PRÉVIO. PARTICIPAÇÃO SINDICAL.

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

A simples referência em convenção ou acordo coletivo a outros planos, ainda que pretensamente incorporados ao instrumento daqueles resultante, não atesta a existência

de negociação coletiva na elaboração desses planos, tampouco supre a exigência legal de efetiva participação da entidade sindical, ou de representante por ela indicado em comissão, na elaboração e fixação de suas regras, e respectivos critérios de avaliação, destinadas aos empregados.

PLR. AUSÊNCIA DE PREVISÃO DE CONDUTAS INDIVIDUALIZADAS.

Os programas de participação nos lucros ou resultados não se sujeitam necessariamente à condição de ajuste prévio ao período de aferição, nos casos em que não estão vinculados à condutas individualizadas previstas e pré-estabelecidas, a serem realizadas por parte dos beneficiários.

PERIODICIDADE DOS PAGAMENTOS SUPERIOR À PREVISÃO LEGAL. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Constatado ter sido pago PLR aos empregados em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil, em violação ao disposto no § 2º do art. 3º da Lei n.º 10.101/00, incide a contribuição previdenciária sobre a totalidade da verba paga a esse título.

BÔNUS DE CONTRATAÇÃO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

Os bônus de contratação (hiring bonus) pagos a empregados da recorrente têm natureza salarial por representarem parcelas pagas como antecipação pecuniária para manutenção do empregado na empresa por um período de tempo preestabelecido, não se verificando neste caso a ocorrência de pagamento eventual.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício, penalidade pecuniária, compõe a obrigação tributária principal, e, por conseguinte, integra o crédito tributário, que se encontra submetido à incidência de juros moratórios, após o seu vencimento, em consonância com os artigos 113, 139 e 161, do CTN, e 61, § 3º, da Lei 9.430/96.

MULTA. RETROATIVIDADE BENÉFICA. APLICAÇÃO.

Quando da aplicação, simultânea, em procedimento de ofício, da multa prevista no revogado art. 32, § 5º, da Lei no. 8.212, de 1991, que se refere à apresentação de declaração inexata em GFIP, e também da sanção pecuniária pelo não pagamento do tributo devido, prevista no art. 35, II da mesma Lei, deve-se cotejar, para fins de aplicação do instituto da retroatividade benéfica, a soma das duas sanções eventualmente aplicadas quando do lançamento, em relação à penalidade pecuniária do art. 44, inciso I, da Lei 9.430, de 1996, que se destina a punir ambas as infrações já referidas, e que se tornou aplicável no contexto da arrecadação das contribuições previdenciárias desde a edição da Medida Provisória no. 449, de 2008. Assim, estabelece-se como limitador para a soma das multas aplicadas através de procedimento de ofício o percentual de 75%. Procedimento adotado no presente caso.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, afastar a preliminar e, no mérito, pelo voto de qualidade, dar parcial provimento ao recurso voluntário para i) excluir da autuação, em relação a cada empregado, a exigência baseada nos pagamentos de PLR vinculados às convenções e PPRS previstos nos acordos coletivos de trabalho, bem como ao PPR ABN, desde que o total de pagamentos a esse título, independentemente do instrumento que lhes embase, tenham sido efetuado com periodicidade de até duas vezes ao ano e superior a um semestre, nos termos do § 2º do art. 3º da Lei n 10.101/2001; ii) que o valor originário da multa por descumprimento da obrigação de informar fatos geradores de contribuições sociais na Guia de

Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP seja recalculado de conformidade com a decisão relativa à obrigação principal; e iii) que, após a retificação do valor originário da multa por deixar de informar fatos geradores de contribuições sociais em GFIP, seja efetuado o cálculo da multa mais benéfica ao contribuinte, com base na Portaria PGFN/RFB n.º 14/2009. Vencidos os João Victor Ribeiro Aldinucci, Theodoro Vicente Agostinho e Fernanda Melo Leal que acolheram a preliminar e, no mérito, os Conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Gregorio Rechmann Junior e Renata Toratti Cassini que deram provimento em maior extensão. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Ronnie Soares Anderson.

O processo foi encaminhado à PGFN em 04/06/2018 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 1.879), tendo a Fazenda Nacional interposto o recurso especial de e-fls. 1.880 a 1.937, em 10/07/2018 (despacho de encaminhamento de e-fls. 1.938), com fundamento no art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 2015, visando rediscutir as matérias:

- pagamento de PLR com base em dois instrumentos concomitantes;
- existência de regras claras e objetivas no instrumento de negociação para pagamento de PLR;
- pagamento de PLR como substituição ou complemento salarial; e
- formalização prévia do instrumento de negociação para pagamento da PLR.

Ao recurso especial foi dado seguimento parcial, nos termos do despacho de 10/08/2018 (e-fls. 1.940 a 1.960), admitindo-se a rediscussão das matérias:

- pagamento de PLR como substituição ou complemento salarial; e
- formalização prévia do instrumento de negociação para pagamento da PLR.

Contra o despacho foi interposto o agravo de e-fls. 1.962 a 1.972, o qual foi rejeitado, conforme despacho de 08/10/2018 (e-fls. 1.975 a 1.988).

No apelo, quanto às matérias que obtiveram seguimento, a Fazenda Nacional apresentou as seguintes alegações:

Pagamento de PLR como substituição ou complemento salarial

- a existência de grandes discrepâncias entre os valores da PLR e os salários dos beneficiários seria um vício geral aos pagamentos de PLR ora tributados;
- a fiscalização, quando faz esse tipo de comparação entre o salário anual recebido pelos empregados e os valores de PLR, não está criando novos requisitos legais para que se considerasse regular o pagamento de PLR;
- com essa constatação, o que se busca demonstrar é que a PLR, em verdade, está sendo paga em substituição à remuneração devida aos empregados;

- quanto à impossibilidade de tal substituição, há regra expressa no art. 3.º da Lei 10.101, de 2000;
- não há como se admitir que uma verba que alcança uma monta de 300% da remuneração anual de um empregado seja exclusivamente PLR, sendo que há casos descritos pela Fiscalização em que o Autuado chegou a pagar PLR equivalente a 721% de toda a remuneração anual de empregado;
- em tais hipóteses, não há dúvidas de que a contraprestação pelo trabalho realizado pelos empregados está sendo, em verdade, realizada pelo pagamento de PLR;
- fere a mais comezinha razoabilidade imaginar que esse empregado, contemplado com uma PLR equivalente a 721% de sua “remuneração anual contratada” esteja, de fato, tendo o seu trabalho remunerado pelo salário mensal recebido;
- o pagamento de PLR em valores de tais montas nada mais representa que uma burla à determinação legal de que participação não pode substituir ou complementar a remuneração;
- é relevantíssimo o julgado proferido pela colenda 1ª Turma da 3ª Câmara na sessão de setembro de 2013, que, em caso envolvendo a ABN Amro Real, consignou a impossibilidade de a PLR, sob pena de assumir a feição de contraprestação pelo trabalho, equivaler a mais de doze vezes o salário mensal do empregado (Acórdão 2301-003.731);
- tendo em vista que acabou por ser burlado o art. 3º da Lei 10.101, de 2000, pede-se que seja mantido o lançamento nesse ponto.

Ao final, requereu-se o conhecimento e provimento do apelo.

Formalização prévia do instrumento de negociação para pagamento da PLR

- a celebração do acordo de PLR após iniciado o período em que as metas e critérios deverão ser implementados demonstra que a distribuição complementar de resultados não está verdadeiramente atrelada a qualquer critério, circunstância que descaracteriza o obrigatório caráter condicional da PLR - art. 2º, §1º da Lei n.º 10.101, de 2000;
- se a PLR constitui instrumento de integração entre capital e trabalho, não faz sentido que os critérios de pagamento sejam estabelecidos após o período de apuração do lucro ou resultado ou mesmo no seu curso;
- tal fato revela que, independentemente dos critérios por ventura estabelecidos, a distribuição complementar de resultados ocorrerá, ou seja, é sempre certa, o que leva a crer tratar-se, na espécie, de acréscimo salarial travestido de PLR;
- acerca da exigência legal de prévia pactuação, este CARF, por meio da Câmara Superior (2ª Turma), já manifestou entendimento no sentido de que o acordo de distribuição de lucros ou resultados deve preceder a apuração do mesmo, a exemplo do Acórdão 9201-001.246;
- outro precedente que segue a mesma linha é o Acórdão 2401-00.276;

- com efeito, revela-se descabida qualquer diferenciação, quanto à necessidade de acordo prévio, dos valores pagos a título de PLR tendo como referência o lucro da empresa ou as metas/resultados pretendidos. Sobre o assunto, cabe encampar a conclusão do Acórdão n.º 9202-005.512.

Ao tomar ciência do seguimento parcial do recurso especial da Fazenda Nacional em 29/05/2019 (termo de ciência por abertura de mensagem de e-fls. 8.892), o sujeito passivo ofereceu as contrarrazões de e-fls. 9.001 a 9.015, em 12/06/2019 (termo de análise de solicitação de juntada de e-fls. 9.000).

Em sede de contrarrazões, alegou-se:

Conhecimento

- há óbice ao conhecimento do REsp aviado pela Fazenda, consubstanciado na ausência de cotejo analítico entre o acórdão recorrido e aqueles reputados paradigmas, o que é exigido pelo art. 67, § 8º do RICARF;

- segundo esse dispositivo regimental, o dissídio jurisprudencial objeto do recurso especial deve ser, cabalmente, evidenciado, a partir da indicação analítica dos pontos divergentes, para, somente então, ter seu mérito conhecido pela CSRF;

- a Fazenda Nacional não analisou de forma analítica a correlação entre as matérias debatidas em seu apelo, especialmente por deixar de demonstrar que as situações fáticas dos acórdãos paradigmas se amoldam à situação discutida nos autos;

- em vista da ausência de cotejo analítico acerca das situações fáticas e das matérias debatidas nos acórdãos paradigmas e no recorrido, não deve ser conhecido o recurso da Fazenda.

Mérito

PLR em substituição ao salário

- a recorrente considerou que o pagamento de PLR e PPR efetuado pelo Recorrido e pelo Banco ABN consistiria em substituição da remuneração, em razão da discrepância entre os valores pagos a título de PLR e os salários dos empregados, em alguns casos;

- com tal alegação, pretende-se constituir um óbice à caracterização da verba de PLR não disposto na Lei n.º 10.101, de 2000;

- nesse ponto, o acórdão recorrido é irretocável, vez que, prestigiar a alegação fiscal e a argumentação da Fazenda, implicaria limitar o acesso dos empregados aos resultados e negar as finalidades da Lei n.º 10.101;

- por outra perspectiva, salienta-se que os valores pagos decorrem, estritamente, do cumprimento do quanto estabelecido nos acordos, sendo certo que a pretensão fiscal de descaracterizar a PLR e PPR por conta de discrepância entre valores pagos é totalmente carente de fundamentação legal;

- cita trecho de doutrina do Professor Sergio Pinto Martins, segundo a qual é comum o pagamento da PLR e PPR em valor muito superior ao próprio salário, no intuito de estimular os empregados;

- sobre o assunto, o CARF já asseverou que não há qualquer previsão legal referente à limitação da PLR ao salário anual ou a qualquer percentual do salário do empregado, conforme demonstram as recentes decisões sobre a matéria (Acórdãos 2202-005.192 e 2202-005.193);

Data de formalização dos acordos

- cumpre salientar que, embora os ACT tenham sido assinados após o início do dos exercícios a que se referiam, é fato que as metas para recebimento da PPR Santander já eram de amplo conhecimento dos funcionários da Recorrida;

- a simples assinatura após o início ou mesmo ao final do exercício não significa que os empregados não possuíam conhecimento prévio das regras de distribuição de participação nos lucros ou resultados;

- além do mais, veja-se que a assinatura dos acordos coletivos, geralmente, ocorre ao final do ano-calendário, quando encerrado o respectivo exercício, por conta de uma questão de ordem prática dos Bancos, posto ser exatamente ao final do exercício que os Sindicatos Bancários e os Bancos chegam à conclusão acerca do dissídio coletivo;

- ademais, os acordos próprios de ACT Santander celebrados pelo Banco Santander no período autuado continham metas e disposições absolutamente semelhantes àquelas definidas em acordos próprios de anos anteriores, conforme se depreende do ACT Santander 2006/2007, juntado à impugnação;

- da simples leitura das cláusulas acima colacionadas, verifica-se que os ACT Santander apenas renovaram as disposições do ACT Santander 2006/2007, pelo que não merece prosperar a alegação fiscal de que os funcionários não teriam conhecimento das metas e regras dos aludidos planos próprios de participação nos lucros ou resultados;

- acrescente-se que as metas para recebimento da PPR Santander sempre se pautaram no desempenho da instituição como um todo, seja visando ao aumento da satisfação de seus clientes, seja objetivando um aumento do lucro;

- é notório que a busca pela satisfação dos clientes e o aumento do lucro são pressupostos básicos e essenciais da atividade empresarial, sendo óbvio que nenhum funcionário de uma empresa precisa ser instruído a trabalhar com o objetivo de atender os interesses de seus clientes e aumentar o lucro da companhia, uma vez que tais objetivos são inerentes e intrínsecos à função do empregado;

- uma vez comprovado que: (i) as metas para recebimento da PPR Santander de exercícios anteriores ao período autuado eram absolutamente semelhantes àquelas dispostas nos ACT Santander; (ii) tais metas não consideram os empregados individualmente, mas o desempenho da empresa como um todo; e (iii) tais metas possuíam como objetivo o aumento do lucro e da satisfação dos clientes, não se pode admitir a pretensão fiscal de cobrança de

contribuições previdenciárias sobre os pagamentos de PPR Santander efetuados com base nos ACT Santander com base na data de assinatura dos acordos em questão;

- como se não bastasse, o art. 2º, § 1º, da Lei nº 10.101, de 2000, não condiciona a legitimidade da participação nos lucros ou resultados à pactuação prévia, notadamente quando a meta refere-se ao aumento da lucratividade;

- pretende a Fazenda Nacional descaracterizar a natureza jurídica da verba paga pelo Banco Santander com base em uma condição não estabelecida pela Lei nº 10.101, sendo certo que tanto o CARF quanto CSRF já sedimentaram o entendimento de que o único requisito temporal relacionado à data de celebração de acordos de participação nos lucros ou resultados é que este seja firmado antes da distribuição dos valores que lhe são objeto, o que ocorreu no presente feito;

- o CARF já reconheceu, em autuação de Contribuições Previdenciárias sobre pagamentos de PLR realizados pela Recorrida, amparados em instrumentos idênticos ao ACT e assinados ao final do período aquisitivo, o devido cumprimento do requisito previsto no art. 2º caput, da Lei nº 10.101 (Acórdão 2402-006.049);

Solução em caso de empate na votação

- na hipótese de empate de votos no julgamento do Recurso Especial, *ad argumentandum tantum*, o voto de qualidade do Presidente da Turma deverá ser utilizado para cancelar a autuação ou, ao menos afastar a multa, com fulcro no art. 112 do Código Tributário Nacional.

Ao final, pede o não conhecimento do recurso da Fazenda, e, no mérito, o seu desprovimento.

O sujeito passivo opôs contra o acórdão do CARF os embargos de declaração de e-fls. 8.896 a 8.916, aos quais foi negado seguimento, conforme o despacho de 29/08/2019 (e-fls. 9.191 a 9.201).

Cientificado do referido despacho em 02/10/2019 (termo de ciência por abertura de mensagem de e-fl. 9.208), o Contribuinte interpôs o recurso especial de e-fls. 9.212 a 9.276, em 16/10/2019 (termo de análise de solicitação de juntada de e-fl. 9.211).

No apelo, apresentado com fundamento no art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, busca-se rediscutir as matérias:

- nulidade do lançamento por precariedade na descrição dos fatos
- higidez dos Anexos (PEX e PPG) aos ACT Santander à luz da Lei nº 10.101, de 2000;
- observância da regra de periodicidade estabelecida no art. 3º, §2º da Lei nº 10.101, de 2000;
- impossibilidade de desconsideração total dos valores pagos a título de PLR e PPR pela Recorrente

- não incidência de contribuições previdenciárias sobre os pagamentos a título de hiring bonus, em razão da ausência de natureza jurídica remuneratória ;

– inexistência de habitualidade no pagamento de hiring bonus;

– caracterização da dos pagamentos a título de hiring bonus como ganhos eventuais.

O despacho de 12/12/2019 (e-fls. 9.651 a 9.690) deu seguimento parcial ao apelo, admitindo a rediscussão das matérias:

– impossibilidade de descon sideração total dos valores pagos a título de PLR e PPR pela Recorrente

- não incidência de contribuições previdenciárias sobre os pagamentos a título de hiring bonus, em razão da ausência de natureza jurídica remuneratória ;

– não incidência de Contribuições Previdenciárias sobre as verbas de hiring bonus, em razão dos pagamentos serem efetuados sem habitualidade ou de forma eventual.

Contra esse despacho, o sujeito passivo interpôs o agravo de e-fls. 9.698 a 9.711, o qual foi rejeitado, conforme despacho de 14/02/2020 (e-fls. 9.766 a 9.775).

Na parte que obteve seguimento, o apelo do Contribuinte trouxe as seguintes alegações:

Impossibilidade de descon sideração total dos valores pagos a título de PLR e PPR pela Recorrente

- a Autoridade Fiscal não poderia simplesmente ter descon siderado a natureza jurídica da totalidade dos pagamentos efetuados a título de participação nos lucros ou resultados com base na CCT 2008/2009, vigente no período autuado;

- em momento algum, a validade da CCT 2008/2009 foi questionada pela Autoridade Fiscal, ou seja, o debate do presente feito refere-se somente à periodicidade dos pagamentos;

- se as regras de PLR Santander e PLR ABN não são objeto de autuação, tendo sido a da CCT 2008/2009 validada pela Autoridade Fiscal, não se pode admitir a descon sideração da natureza de todas as verbas pagas com base nos referidos acordos;

- não é aceitável que nenhuma das verbas pagas pela Recorrente caracterize-se como PLR, inclusive para fins tributário-previdenciários, uma vez que: a) foi apurado lucro no período relacionado; e b) a validade da CCT 2008/2009 não foi contestada pelo Fisco;

- caso se entenda que a Recorrente efetuou pagamentos de PLR em periodicidade superior àquela legalmente permitida, o que se cogita apenas *ad argumentandum*, devem ser autuados somente os pagamentos supostamente efetuados em desacordo com a Lei nº 10.101, de 2000 (i.e. suposta terceira ou quarta parcela), mas, jamais, todos os pagamentos efetuados a título de PLR e PPR no período autuado;

- a adoção desse procedimento é corroborada pelo CARF, conforme se verifica dos Acórdãos 2401-003.544 e 9202-003.192;

- com efeito, deveria o Fisco ter aprofundado sua investigação para identificar qual parcela da PLR paga – se existente – estaria em desacordo com a legislação aplicável;

- ao abster-se de buscar mais elementos para comprovar o caráter remuneratório das parcelas tributadas, a Autoridade Fiscal acabou por fazer as contribuições previdenciárias incidirem sobre algo que não era remuneração;

- também se faz absolutamente aplicável ao presente caso o entendimento firmado pelo CARF em duas situações análogas, quais sejam: (i) a “desconsideração total das despesas de uma empresa, nas hipóteses de omissão de receitas” e; (ii) a “desconsideração integral da contabilidade de uma empresa”, ambas rechaçadas pela jurisprudência administrativa justamente por devassarem o direito dos contribuintes;

- o CARF já consolidou o entendimento de que não se admite a glosa integral de custos e despesas em sede de fiscalização, pois, ainda que o contribuinte não comprove absolutamente nenhum deles, o Fisco não pode ignorar a realidade de que houve dispêndio na consecução da atividade do contribuinte, ainda que não no montante alegado por este;

- com relação à impossibilidade da desconsideração integral da contabilidade da empresa, o CARF decidiu que esta medida dever ser tomada como extrema, uma vez que, para fins de Contribuições Previdenciárias, a desconsideração por completo da distribuição de participação nos lucros ou resultados das empresas deve ser exceção, legitimada, apenas, quando verificada a total irregularidade do pagamento (i.e.: desqualificação da Convenção Coletiva de Trabalho, ausência de lucro no período respectivo etc);

- até porque, a própria jurisprudência trabalhista penaliza as empresas que não cumprem com os acordos coletivos, sendo mandatória a distribuição da PLR, quando há previsão para tanto;

- a Recorrente não está a defender um complexo argumento jurídico em defesa de seu direito, mas apenas evidenciando a insubsistência fática da autuação relativa à PLR paga com base na CCT 2008/2009, por adotar a equivocada e infundada premissa de que a Recorrente não distribuiu PLR no período, quando está provado que houve, sim, pagamentos a este título e em estrita conformidade com os respectivos acordos;

- na hipótese de serem mantidos os lançamentos em tela, é de rigor que se determine sua revisão, a fim de que, relativamente aos pagamentos efetuados com base na CCT 2008/2009, sejam exigidas as contribuições previdenciárias somente sobre os pagamentos supostamente efetuados em desacordo com a Lei nº 10.101, de 2000, e não sobre a totalidade dos pagamentos dessa verba efetuados pela Recorrente;

Hiring bônus – ausência de natureza remuneratória

- o hiring bonus é um pagamento realizado pela Recorrente no ato da contratação de um empregado, tratando-se de uma soma em dinheiro que a empresa oferece como atrativo à

contratação de profissionais com o perfil altamente especializado. É pago, portanto, somente no momento da admissão do funcionário;

- a referida verba não tem o condão de ressarcir o empregado em vista de um serviço prestado, mas, sim, de proporcionar um incentivo à contratação de profissionais qualificados, e altamente disputados no mercado de trabalho, como forma de atraí-lo, não estando vinculado à prestação de serviço;

- trata-se de um pagamento realizado pela Recorrente aos seus funcionários recém-contratados, por meio do qual a empresa oferece como atrativo à contratação de profissionais com perfil altamente especializado, sem prejuízo do salário que irão receber após o início do desempenho das suas atividades;

- a corroborar a ausência de contraprestação de serviço aqui tratada, a Recorrente, ao captar profissionais qualificados no mercado, envia Cartas Propostas oferecendo o valor do hiring bonus, como forma única e exclusiva de atrativo comercial;

- o valor da referida verba, mesmo que seja pago em parcelas, é decorrente de um incentivo concedido pela Recorrente, como forma de atrativo comercial, sendo inexistente a prestação de serviço;

- seria ilógico afirmar que essa verba seria decorrente de contraprestação pelo serviço, uma vez que o valor é creditado na conta do recém-contratado (mesmo que seja somente a primeira parcela) no ato de sua contratação, i.e., primeiro dia de trabalho;

- sendo assim, caso remuneração fosse, a Recorrente estaria remunerando seu novo funcionário, num valor consideravelmente alto, por somente algumas horas de trabalho, o que não é razoável;

- essa forma de gratificação pode, inclusive, ser interpretada com uma forma de indenização, pois o empregado recém-contratado abriu mão de uma certa segurança que possuía no seu trabalho anterior;

- por óbvio que esses valores pagos pela Recorrente não podem decorrer de uma prestação de serviço, uma vez que esta somente se iniciou após o início do contrato de trabalho;

- CARF decidiu que no pagamento dessas verbas não há contraprestação pelo serviço, reconhecendo-se, para tanto, que é uma prática de mercado (Acórdão 2301-003.086);

- no mesmo sentido caminha a jurisprudência do TST, conforme Processo nº TST-RR-1499/2002-471-02-00 e TST-RR-907/2003-072-02-00.2 - Ac. 3ª Turma;

- sendo certo que a verba paga pela Recorrente aos seus empregados recém-contratados não tem o caráter de retribuição, mas, sim, de atrativo à contratação e não remunerar qualquer trabalho desenvolvido, até mesmo porque este sequer teve início, sendo certo que, devido ao seu caráter eventual, não deve integrar o salário do empregado;

- ainda que se reconheça que a gratificação paga tem o condão de retribuir o empregado pelo trabalho que ele virá a desempenhar, o que se admite apenas por amor ao

debate, mesmo assim tal verba estaria excluída do campo de incidência da Contribuição Previdenciária por expressa disposição legal;

- conclui-se que a verba hiring bonus não tem natureza salarial e, portanto, não deve ser incluída na base de cálculo das contribuições previdenciárias, o que impõe a reforma do acórdão recorrido, para cancelar a autuação sobre tal parcela.

Hiring bônus – como pagamento sem habitualidade

- os pagamentos aos empregados da Recorrente a título de hiring bonus não devem integrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias, sendo evidente a sua natureza não habitual, nos termos dos art. 22 e art. 28, §9º, e, 7, da Lei n.º 8.212, de 1991;

- o próprio artigo 22, em seu parágrafo segundo, excluiu expressamente do conceito de remuneração, para fins previdenciários, as parcelas tratadas no parágrafo 9º do artigo 28 – dentre as quais aquela que trata de ganhos eventuais;

- a conclusão que se tira da simples leitura do mencionado artigo 22 é que a natureza salarial ou remuneratória dos pagamentos efetuados aos trabalhadores depende da caracterização de alguns elementos, destacando-se, dentre eles, o da habitualidade;

- o simples fato do pagamento de determinada importância se perfazer numa vantagem ao empregado não significa que o mesmo está abrangido pelo conceito de salário-de-contribuição, constante no art. 28, I, da Lei n.º 8.212;

- pode se extrair das lições dos doutrinadores Octavio Bueno Magano, Sergio Pinto Martins e Amauri Mascaro Nascimento que a habitualidade é elemento essencial para que se considere o caráter remuneratório de um pagamento;

- percebe-se que o legislador, ao excluir do salário-de-contribuição as importâncias recebidas em caráter eventual, não impôs qualquer outra condição à natureza da verba. Basta que o pagamento não seja dotado de habitualidade;

- para que às determinadas verbas sejam imprimidas a natureza salarial e sua consequente inclusão na remuneração do empregado, mister se faz a presença do requisito da habitualidade, diagnosticada pela regularidade, permanência, periodicidade, constância e reiteração em “períodos consecutivos” do seu pagamento, conforme evidenciado na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça ((Embargos de Divergência no Recurso Especial n.º 438.152/BA, 1ª Seção do STJ. DJ: 25/02/2004; Recurso Especial n.º 381.407/RS, Relator Ministra Denise Arruda da 1ª Turma do STJ. DJ: 21/09/2004; Recurso Especial n.º 603.026/RS, Relator Ministro Luiz Fux da 1ª Turma do STJ. DJ: 11/05/2004);

- no caso em apreço, a relação dos pagamentos constante do relatório fiscal da NFLD n.º 37.043.595-8, em trecho transcrito no próprio acórdão recorrido, comprova que os pagamentos ocorreram em, no máximo, dois meses do ano e que não há identidade entre os períodos de pagamento nos anos autuados;

- diante da característica de não habitualidade da verba paga pela Recorrente e, consequentemente, a sua não inserção no conceito de salário-de-contribuição, conclui-se que as

contribuições não podem ser exigidas sobre tal verba, por inocorrência do fato imponible apto a ensejar a sua incidência;

- depositando pá de cal sobre tema, recentemente, a 1ª Turma do Supremo Tribunal Federal decidiu, por unanimidade de votos, em sede de Repercussão Geral, na forma do art. 1.036 do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015), nos autos do Recurso Extraordinário nº 565.160/SC, *que a aquilo que se configure como “ganho habitual”, seja em decorrência de relação de emprego ou não, será passível de incidência de contribuição previdenciária;*

- *in contrario sensu*, não ocorre fato gerador previdenciário sobre ganho não habitual, dado o não enquadramento da verba no arquetipo de salário definido no próprio texto Constitucional, seja por não corresponder à contraprestação do trabalho, seja pela não habitualidade *de per se*;

- dada a sistemática de Repercussão Geral em que foi proferido o *decisum* encimado, inclusive, o CARF haverá de aplicá-lo *in casu* para cancelar esta parcela da autuação, ao menos, por força impositiva do seu Regimento Interno em vigor, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, nos termos do seu art. 62, §2º.

Hiring bônus – como pagamento eventual

- as verbas pagas aos empregados da Recorrente a título de hiring bonus não devem compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias dada a eventualidade de seus pagamentos, nos termos do art. 22 e no art. 28, §9º, e, 7, ambos da Lei nº 8.212;

- a verba em debate é paga eventualmente repita-se, somente no momento da contratação, não se repetindo tal pagamento, em relação ao mesmo empregado, não podendo, desta maneira, ser enquadrada como verba integrante do salário-de-contribuição, ainda mais, porque diretamente ligada a eventos futuros e incertos;

- percebe-se que o legislador, ao excluir do salário de contribuição as importâncias recebidas em caráter eventual, não impôs qualquer outra condição à natureza da verba, bastando que o pagamento não seja dotado de habitualidade;

- nesse sentido, sob a ótica da incidência previdenciária, existe previsão de se afastar determinadas verbas que compõe a remuneração do empregado da incidência da contribuições previdenciárias, quando enquadradas em situações específicas e exclusivas, entre elas a não habitualidade;

- as parcelas não integrantes estão elencadas exaustivamente no art. 28, §9º da Lei nº 8.212. Em vista disso, conclui-se que, primeiro, deve ser apurado o salário-de-contribuição, nos termos do artigo 28, I, da Lei nº 8.212/91, para então, posteriormente, efetuar a exclusão das verbas enquadradas no §9º do mesmo dispositivo legal, que trata das isenções;

- nesse sentido, os ganhos eventuais não integram o salário-de-contribuição, conforme se pode depreender da leitura do disposto na Instrução Normativa nº 04, de 1999, da Diretoria Colegiada do INSS, que veio corrigir uma ilegalidade que vinha sendo reiteradamente efetuada pela Administração Pública, ao realizar a cobrança da exação sobre tais parcelas;

- saliente-se que o simples fato do pagamento de determinada importância se perfazer numa vantagem ao empregado não significa que o mesmo está abrangido pelo conceito de salário de contribuição, constante no art. 28, I, da Lei n.º 8.212;

- releva notar que o comando encerrado no §4º do art. 201 da Constituição Federal, está a indicar que não é qualquer “ganho” do empregado que integrará o salário para efeito de pagamento da contribuição previdenciária;

- existe uma restrição contida no aludido dispositivo constitucional que não pode ser olvidada para subsunção do direito ao caso concreto, qual seja, a de somente os ganhos habituais, contemplados pela lei, é que passarão a ser considerados “salário”;

- a propósito, a seguinte diretriz do Supremo Tribunal Federal assim se manifestou, nos autos do RE 166.772-9/RS: “O conteúdo político de uma Constituição não é conducente ao desprezo do sentido vernacular das palavras, muito menos ao do técnico, considerados institutos consagrados pelo Direito. Toda ciência pressupõe a adoção de esmerada linguagem, possuindo os institutos, as expressões e os vocábulos que a revelam conceito estabelecido com a passagem do tempo, quer por força de estudos acadêmicos quer, no caso do Direito, pela atuação dos pretórios”;

- na hipótese vertente, foi a Lei n.º 8.212, de 1991, que veio atribuir plena eficácia ao citado § 4º, do art. 201, da Constituição Federal, ao discorrer, em seu art. 28, sobre os “ganhos habituais” que integrariam o salário-de-contribuição “ganhos habituais sob a forma de utilidades”;

- seguindo idêntica tendência, o art. 22 da mesma Lei, responsável pela contribuição previdenciária sobre a folha de salários devida pelo empregador, dispôs da mesma forma;

- verifica-se, assim, que para o “ganho” integrar o “salário” ele deverá ser habitual (qualificação já prevista no § 4º do art. 201 da Constituição Federal), acrescido da adjetivação “útil”, nos termos propugnados pela Lei n.º 8.212;

- inclusive, é exatamente esse o entendimento do CARF, como se depreende do Acórdão 2301-01.694, de 25/10/2011;

- registre-se que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional exarou o Ato Declaratório n.º 16/2011, dispensando a apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o abono único pago sem habitualidade, sobre o qual não incide contribuição previdenciária, frente à jurisprudência pacífica do STJ nesse sentido;

- ainda que se reconheça que a gratificação paga tem o condão de retribuir o empregado pelo trabalho que ele virá a desempenhar, o que se admite apenas por amor ao debate, mesmo assim tal verba estaria excluída do campo de incidência da contribuição previdenciária por expressa disposição legal.

- conclui-se que tal gratificação não tem natureza salarial e, portanto, não deve ser incluída na base de cálculo das contribuições, cabendo o cancelamento da autuação sobre os pagamentos efetuados a título de hiring bonus.

Ao final, pugnou pelo conhecimento e provimento de seu apelo.

Os autos foram encaminhados a PGFN em 26/04/2022 (despacho de e-fl. 9.880), tendo a Fazenda Nacional oferecido as contrarrazões de e-fls. 9.881 a 9.898, em 29/04/2022 (despacho de e-fl. 9.899).

Nas contrarrazões, alegou-se que:

Conhecimento

- a Recorrente não se desincumbiu do ônus de demonstrar de modo analítico a divergência de teses entre órgãos julgadores diversos sobre a mesma matéria;

- não houve demonstração de semelhança fática, notando-se ainda que não há efetivamente semelhança dos quadros fáticos;

- a Recorrente não pode demonstrar o dissídio a partir do seu ponto de vista. Se assim o fosse, abriria espaço para uma diversidade de recursos, cuja finalidade fugiria de seu escopo que é a uniformização de teses jurídicas;

- a divergência jurisprudencial somente se mostra comprovada diante de situações semelhantes e não é esse o caso;

- O entendimento da decisão recorrida, bem como dos paradigmas, está baseado na análise de fatos e elementos de provas constantes dos autos, não havendo uma efetiva divergência de teses jurídicas. Há antes um quadro fático e probatório diverso;

- pela simples leitura da decisão recorrida, é possível perceber a diversidade dos quadros fáticos discutidos nas decisões cotejados, bem como a falha na demonstração de similitude fática por parte da Recorrente;

- a matéria relativa à “Não incidência de Contribuições Previdenciárias sobre as verbas de hiring bonus pagas sem habitualidade ou de forma eventual” não deveria ser conhecida, pois está inserida na matéria “Não incidência de contribuição previdenciária sobre as verbas de hiring bonus – ausência da natureza remuneratória”. Trata-se, na verdade, de forma transversa pela qual a Recorrente acaba por indicar mais de dois paradigmas quanto à matéria;

- cumpre registrar a falta de interesse de agir da Recorrente, uma vez que há outros fundamentos que demandam a rejeição do enquadramento das verbas pagas como PLR, não havendo utilidade no recurso especial interposto pelo contribuinte interessado.

Quanto ao mérito, alegou a Fazenda:

Incidência de contribuições sobre a totalidade das verbas pagas a título de PLR

- a regra quanto à periodicidade dos pagamentos merece especial atenção do Fisco, haja vista a concessão de favor fiscal ao contribuinte em detrimento da arrecadação para custeio de benefícios previdenciários, devendo, por conseguinte, ser interpretada literalmente, a teor do artigo 111 do Código Tributário Nacional;

- cumpre registrar que a classificação de determinada verba como “participação nos lucros” exige de maneira imprescindível o estrito cumprimento dos requisitos legais, assim, a ausência de um desses requisitos é suficiente para desqualificação da verba paga como PLR;

- no caso concreto, restou demasiadamente demonstrado que a participação nos lucros foi efetivada em desacordo com os parâmetros legais, razão pela qual não pode ser admitida a sua exclusão do salário-de-contribuição;

- o próprio art. 28, § 9.º, da Lei n.º 8.212, de 1991 é expresso ao verberar que a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa não integra o salário de contribuição apenas nos casos em que paga ou creditada de acordo com lei específica, o que não foi o caso dos presentes autos;

- quanto à incidência somente sobre os pagamentos que ultrapassarem a periodicidade prevista em lei, este entendimento não pode prevalecer sob pena de se conferir validade individualizando pagamentos que no seu contexto geral, como acima observado, foram realizados em desconformidade com a Lei específica;

- e nem se diga que a Lei nº 10.101 não fez previsão do tipo tributário para incidência de contribuição previdenciária, não havendo sanção para o parcelamento do PLR em mais de duas vezes no ano civil, pois para a incidência de contribuições previdenciárias a este título, basta o descumprimento dos dispositivos da lei específica, conforme o disposto no artigo 28, § 9º, da Lei nº 8.212;

- destarte, descumprida a legislação específica (Lei nº 10.101, de 2001), não se enquadra o caso no disposto no art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212, devendo aí incidir a contribuição previdenciária sobre todos os valores pagos a título de PLR pelo empregador.

Incidência de Contribuições sobre o Hiring Bonus

- tal parcela é normalmente acertada em momento anterior à efetiva contratação do profissional, mas seu pagamento se dá em função, e posteriormente ao aceite (assinatura), da proposta de contratação. Em outras palavras, o pagamento é vinculado ao contrato de trabalho que lhe sucede;

- a verba em questão somente será paga como consequência da opção do profissional que se compromete, previamente, a colocar sua capacidade de trabalho à disposição de quem a oferece;

- pode-se inferir que tal pagamento sela o acordo firmado entre a contratante e o profissional contratado no sentido de estarem certos e ajustados quanto ao contrato de trabalho que tem, contudo, seu termo inicial postergado no tempo;

- é certo que, não havendo a formalização do contrato de trabalho, perde a razão o tal pagamento;

- tem-se que o bônus de contratação *sub examine* encerra, conforme os próprios instrumentos negociais que determinaram o seu pagamento, mera antecipação de futuras vantagens oriundas do trabalho na empresa;
- fica claro que, nas três propostas de contratação apreciadas, o futuro empregado somente faz jus à incorporação definitiva dos valores do bônus de contratação em seu patrimônio na medida em que cumpra o contrato de trabalho previamente ajustado;
- desta sorte, repise-se, o bônus em epígrafe somente passa a integrar o patrimônio do beneficiário, definitiva e parceladamente, na medida do desenrolar do vínculo laboral dele decorrente;
- tal conclusão acarreta, de forma indissociável, a característica de retributividade de tal parcela;
- tanto se está diante de uma remuneração pelo trabalho, que se deixar de trabalhar, o empregado devolve o dinheiro antecipado na proporção dos meses que faltarem para completar o prazo abrangido pela antecipação;
- na hipótese dos bônus de contratação, não há que se falar em indenização no seu estrito sentido jurídico, pois o novo empregador não cometeu nenhum ato ilícito que ensejasse o dever legal de recomposição do patrimônio do empregado;
- quando pago o bônus de contratação, o empregador está ofertando ao trabalhador um rendimento destinado a retribuir o trabalho que virá a ser prestado;
- não se perca de vista que o empregado só recebe os valores do hiring bonus em contrapartida à prestação de trabalho e manutenção da relação de emprego;
- nos termos da norma previdenciária, qualquer quantia que o empregador paga ao empregado como retribuição ao emprego é salário, a menos que alguma norma excepcione tal verba;
- o nome pelo qual a remuneração é designada é irrelevante: salários, bônus, gratificações são todos considerados remuneração, se pagos como compensação pelo trabalho;
- tendo em vista que os contratos acostados aos autos traduzem-se em verdadeira proposta e preveem, inclusive, cláusula indenizatória de arrependimento, a pesar sobre o desistente, a contratação em tela assemelha-se à inteligência do contrato preliminar, consoante vaticinam os artigos 462 e seguintes do Código Civil, Lei nº 10.406, de 2002;
- sendo consabido que o contrato preliminar, exceto quanto à forma, deve conter todos os requisitos essenciais ao contrato a ser celebrado, nas palavras do art. 462, acima citado, e, no caso em epígrafe, objetivando entabular contrato de trabalho dele decorrente, não há como dissociar o primeiro do segundo, sendo aquele preparatório deste;
- em decorrência do raciocínio expendido, verifica-se que os pagamentos em tela se deram em virtude de contrato preliminar de trabalho e que tais pagamentos passaram a incorporar o patrimônio dos beneficiados, incondicionalmente, no curso do cumprimento do

contrato de trabalho previamente entabulado, evidenciadas, assim, as características de contraprestatividade;

- nesse sentido, não merece reparo o entendimento exarado pela Autoridade Fiscal, devendo ser refutados os argumentos articulados pela Recorrente e, conseqüentemente, a verba em tela deve integrar o salário-de-contribuição e ser submetida à incidência das contribuições previdenciárias.

Ao final, requer o não conhecimento ou desprovimento do apelo do sujeito passivo.

É o relatório.

Voto

Conselheira Sheila Aires Cartaxo Gomes, Relatora.

Os recursos especiais foram interpostos no prazo legal, cabendo verificar se atendem aos demais requisitos de admissibilidade. Foram oferecidas contrarrazões tempestivas pela Fazenda Nacional e pelo Contribuinte.

Os lançamentos sob relevo tiveram como fatos geradores os pagamentos de PLR, considerados em desconformidade com a norma de regência e a título de bônus de contratação (hiring bonus).

Na decisão recorrida, foi mantida a incidência de contribuições sobre o bônus de contratação, excluindo-se do lançamento as parcelas pagas a título de PLR, exceto, para os empregados cujos pagamentos da verba em questão excederam à periodicidade legal.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Conhecimento

Passa-se à análise do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, para o qual foram admitidas, no juízo de admissibilidade, as matérias:

- pagamento de PLR como substituição ou complemento salarial; e
- formalização prévia do instrumento de negociação para pagamento da PLR.

Nas contrarrazões, o Contribuinte sustenta que a Fazenda Nacional, para as duas matérias sob discussão, não efetuou o cotejo analítico entre recorrido e paradigmas, deixando de demonstrar que as situações fáticas presentes nas decisões paradigmáticas se amoldam à situação discutida nos autos.

Para a primeira matéria, argumentou-se no recurso especial:

Em sentido diametralmente oposto à decisão recorrida, o acórdão paradigma nº 2301-003.731 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária decidiu que “os valores pagos a título de Participação nos Lucros ou Resultados que sejam equivalentes a mais de doze vezes o salário mensal, ou seja, ao salário anual, assumem a feição de contraprestação pelo trabalho, de remuneração, portanto, pois o expressivo montante evidencia que o salário foi substituído pelo pagamento intitulado de Participação nos Lucros ou Resultados. Nesses casos, a parcela, por ter verdadeira natureza remuneratória e estar em ofensa ao art. 3º da Lei 10.101/2000, deve compor a base de cálculo da contribuição previdenciária”.

(...)

Ficou claro que os acórdãos cotejados se debruçaram sobre premissas fáticas semelhantes, pois em todos os casos foi relatado na acusação fiscal que havia desproporção entre os valores pagos a título de PLR e o salário. Também ficou demonstrado que em ambos os casos a desproporção era tal que os valores de PLR superaram o valor anual do salário. Contudo, os Colegiados encamparam diferentes interpretações acerca da norma jurídica.

Enquanto o acórdão recorrido decidiu que, nada obstante a desproporção entre os pagamentos a título de Participação nos Lucros ou Resultados para o conjunto de empregados, tendo em conta o comparativo com o respectivo salário anual, não teria o condão de fazer incidir sobre os valores pagos as contribuições previdenciárias, por entender que não haveria aí substituição salarial, o acórdão paradigma encampou tese diversa.

O precedente indicado afirmou que “os valores pagos a título de Participação nos Lucros ou Resultados que sejam equivalentes a mais de doze vezes o salário mensal, ou seja, ao salário anual, assumem a feição de contraprestação pelo trabalho, de remuneração, portanto, pois o expressivo montante evidencia que o salário foi substituído pelo pagamento intitulado de Participação nos Lucros ou Resultados. Nesses casos, a parcela, por ter verdadeira natureza remuneratória e estar em ofensa ao art. 3º da Lei 10.101/2000, deve compor a base de cálculo da contribuição previdenciária”. O paradigma concluiu ainda, que “o principal indício de que a empresa está usando a PLR como substituição do salário é a elevada (des)proporção entre PLR e salário”.

Nesse contexto, é cristalina a demonstração de divergência interpretativa acerca da incidência, alcance e significado do disposto no art. 22, e no art. 28, inciso I e § 9º, j, da Lei n. 8.212/91; arts. 2º e 3º da Lei 10.101/00; art. 7º, XI, da Constituição de 1988; art. 111 do CTN.

Verifica-se que para a matéria **pagamento de PLR como substituição ou complemento salarial** a alegação da falta de cotejo analítico e de demonstração de similitude fática entre recorrido e paradigma não se sustenta. A Fazenda Nacional, conforme trecho acima transcrito, comparou as decisões e demonstrou que em ambas se discutia a possibilidade de se desconsiderar um plano de PLR em razão da desproporção entre tal verba e a remuneração comum dos trabalhadores.

Por outro lado, é nítida a divergência interpretativa existente entre recorrido e paradigma, onde no primeiro entendeu-se que não há na norma de regência exigência quanto à possíveis discrepâncias entre remuneração e PLR, ao passo que na decisão paradigmática, prevaleceu a posição de que, havendo considerável disparidade, deve-se considerar que houve substituição de salário por participação nos lucros.

Quanto à matéria formalização prévia do instrumento de negociação para pagamento da PLR, a Fazenda argumentou:

No que diz respeito à inobservância de acordo prévio ao exercício, verifica-se a materialização de divergência no Acórdão n.º 9202-005.512, cuja ementa segue transcrita abaixo:

(...)

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

As regras para percepção da PLR devem constituir-se incentivo à produtividade. Regras estabelecidas no decorrer do período de aferição não estimulam esforço adicional.

(...)

Procedendo-se ao cotejo analítico da divergência, verifica-se que o acórdão proferido nos presentes autos divergiu do acórdão indicado como paradigma. O acórdão paradigma entendeu necessária a formalização do acordo previamente ao exercício, sob pena de incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de PLR, tanto para a PLR paga em função da lucratividade, quanto para PLR paga em função de metas, sem realizar distinções. Comprovada a divergência jurisprudencial, encontram-se preenchidos os requisitos de admissibilidade do presente recurso especial quanto à questão da impossibilidade de excluir da tributação os valores pagos a título de PLR sem a existência de acordo prévio ao exercício.

Para essa matéria, a transcrição acima não deixa dúvida de que o recurso especial da Fazenda cuidou de comparar recorrido e paradigma, ambos baseados na lucratividade de empresa do setor financeiro, tendo sucesso em demonstrar que, apreciando planos semelhantes, recorrido e paradigma chegaram a interpretações divergentes quanto à necessidade de pactuação prévia ao período aquisitivo para que os pagamentos de PLR estivessem em conformidade com a norma de regência.

Ante ao exposto, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Mérito

Formalização prévia do instrumento de negociação para pagamento da PLR

A fiscalização acusou a inexistência de acordo prévio quanto aos seguintes instrumentos efetuados no âmbito do Banco Santander:

Acordos Coletivos 2007, celebrados em 27/12/2007, entre o Grupo Santander S.A, a Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro – CONTRAF e a Confederação Nacional dos Trabalhadores nas Empresas de Crédito –CONTEC, com vigência retroativa a 01/01/2007, por um ano;

Acordos Coletivos 2008, celebrados em 02/02/2009 e 30/12/2008, respectivamente, entre o Grupo Santander S.A, a Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro – CONTRAF e a Confederação Nacional dos Trabalhadores nas Empresas de Crédito – CONTEC, com vigência retroativa a 01/01/2008, por um ano;

Acordos Coletivos 2009, celebrados em 30/12/2009, entre o Banco Santander S.A, a Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro – CONTRAF e a Confederação Nacional dos Trabalhadores nas Empresas de Crédito –CONTEC, com vigência retroativa a 01/01/2009, por dois anos; (grifei)

Vê-se, assim, que os acordos tidos como irregulares por falta de formalização prévia foram firmados no último mês do ano base ou até no início do ano seguinte.

Quanto a esta matéria, no acordo recorrido, entendeu-se que para programas de PLR baseados em CCT e ACT, que têm por base a lucratividade – caso dos autos - é possível a fixação das metas no decorrer do período aquisitivo sem que isso torne o pagamento desconforme com a Lei 10.101, de 2000.

Confira-se do voto condutor:

De sua parte, as convenções coletivas estabeleciam o pagamento de **PLR aos funcionários com esteio nos lucros dos períodos**, sendo que, na sua ausência, nada seria pago sob aquele título. Também os PPRS (Programa de Participação nos Resultados Santander) previstos nos acordos coletivos **eram baseados no atingimento de fatores relacionados ao lucro**, o chamado ROE (relação entre lucro líquido e patrimônio líquido).

Tendo em vista as razões mais acima expendidas, tenho que os valores de PLR pagos com base nas Convenções Coletivas, e nos PPRS atrelados aos Acordos Coletivos, não podem ser tidos por remuneratórios somente com amparo no critério "ausência de acordo prévio", ou seja, por terem sido celebrados os correspondentes instrumentos no curso do ano-calendário a que eles se referem. (grifei)

Inicialmente cabe rememorar que a legislação previdenciária - Lei nº 8.212/1991 - art. 28, §9º, "j" - determinou a não incidência da contribuição previdenciária sobre a participação nos lucros, condicionando, contudo, o seu pagamento à observância dos requisitos estabelecidos em lei específica.

Na lei específica, os arts. 2º e 3º da Lei nº 10.101, de 2000, assim trataram da matéria:

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.

§ 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.

Da leitura sistêmica dos arts. 2º. e 3º. da Lei n. 10.101, deduz-se que os principais pilares de legitimidade de um plano de participação nos lucros ou resultados são: i) intervenção do sindicato e participação dos empregados na negociação do plano; ii) existência de regras claras e objetivas para distribuição dos valores; iii) prévio estabelecimento de metas, indicadores e mecanismos de aferição; iv) momento do arquivamento do acordo; v) periodicidade do pagamento de parcelas referentes à participação nos lucros ou resultados.

Do conjunto de regras acima estabelecidas, conclui-se que o cumprimento do §1º, do art. 2º, ou seja, o estabelecimento de regras claras e objetivas, bem como de mecanismos de aferição, e principalmente a fixação prévia de metas e resultados, requer que o pacto ocorra antes do início do exercício a que se refere o acordo, do contrário os empregados sequer saberiam o quanto teriam de se esforçar, e qual seria a compensação por esse esforço.

Ademais, a interpretação no sentido de que a assinatura do acordo tem de ser anterior ao exercício ao qual ele se refere, guarda lógica com todas as demais dispositivos da lei de regência, já que permite ao empregado saber exatamente qual o nível de esforço suficiente a atingir as metas pré-fixadas.

Assim, a despeito das alegações apresentadas pelo sujeito passivo no curso do processo, no sentido de que os empregados já conheceriam as metas, entende esta Conselheira que os pagamentos referentes às PLR não foram objeto de negociação prévia, assim entendida como a negociação que resulta em acordos efetivamente assinados previamente, sendo que no presente caso os acordos somente foram assinados ao final do período base, ou no início do seguinte.

Destarte, obviamente que no momento em que os acordos de PLR foram formalizados, já haviam ocorrido as variáveis que determinaram o lucro e os resultados obtidos pela empresa, sem qualquer possibilidade de aferição acerca do alcance de eventuais metas pelos empregados.

E não se pode perder de vista que se trata de exclusão de base de cálculo de tributo, portanto a interpretação tem de ser restritiva, a teor do art. 111, do CTN.

Desta forma, uma vez descumprido o preceito da norma de regência não cabe a desoneração da verba, por não se cumprir o requisito da norma de isenção, prevista na alínea “j” do § 9º do art. 28 da Lei n. 8.212/1991, *verbis*:

Art. 28 (...)

§ 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;

Nesse sentido já se manifestou a 2ª Turma da CSRF por meio dos Acórdãos 9202-010.029; 9202-010.171 e 9202-010.269. Peço vênia para transcrever excertos do voto condutor do acórdão 9202-010.029, de lavra do ilustre Conselheiro Pedro Paulo Barbosa, o qual trata de empresa do mesmo grupo econômico do sujeito passivo autuado:

Quanto ao mérito, a respeito da necessidade de pactuação prévia, não há dúvida de que a Carta Magna delegou à lei a atribuição de definir as regras acerca da participação nos lucros ou resultados, o que foi feito por meio da Lei nº 10.101, de 2001, que assim determina:

(...)

Do conjunto de regras acima estabelecidas, deduz-se que o cumprimento do §1º, do art. 2º, ou seja, o estabelecimento de regras claras e objetivas, bem como de mecanismos de aferição, e principalmente a fixação prévia de metas e resultados, requer que o pacto ocorra antes do início do exercício a que se refere, do contrário os empregados sequer saberiam o quanto teriam de se esforçar, e qual seria a compensação por esse esforço.

Note-se que a expressão "pactuados previamente" é inequívoca: o pacto deve ser feito antes da implementação do programa e do seu pagamento; primeiro se negocia e estabelece os parâmetros do programa, depois se realiza as aferições, etc e o consequente pagamento. É óbvio, portanto, que pagamentos a título de PLR realizados antes da formalização do acordo não atendem ao requisito da pactuação prévia.

E nem se diga que os empregados conheciam os termos do acordo, que o programa repetia regras de programas anteriores, pois cada programa deve ser analisado ser analisado individualmente e com base nos instrumentos formais que o constituem. A jurisprudência deste Conselho é firme nesse sentido.

Cito como exemplo recente julgado, de 22 de setembro de 2021, Acórdão nº 9202-009.903, de relatoria da Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, a saber:

(...)

Do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda nesta parte.

Pagamento de PLR como substituição ou complemento salarial

Em que pese a superveniente falta de interesse recursal em relação à análise desta matéria pelo provimento dado à Formalização prévia do instrumento de negociação para pagamento da PLR, passo a enfrentar a questão, em razão do que foi deliberado pelo colegiado na sessão de 19/03/2024.

No tocante ao pagamento de PLR como substituição ou complemento salarial, o Relator inicialmente menciona as considerações constantes na acusação fiscal. Confira-se:

A partir do 5.94 o I. Agente Fiscal inicia uma avaliação quanto a questão da existência de discrepância de valores pagos a diferentes empregados. Indica que o pagamento da PLR em alguns casos chega a exceder o valor do salário anual de alguns empregados, e registra o fato de ser constatada uma grande diferença entre os valores recebidos a título

de PLR, tal como foi informado no Relatório Fiscal, apenas com o intuito de evidenciar a questão da substituição da remuneração e do não atendimento ao objetivo de incentivo à produtividade, previsto na Lei n.º 10.101/2000.

Sustenta que:

"5.95 No caso dos acordos ora questionados foram apontados, por amostragem, nos dois CNPJ, nos demonstrativos Salário Anual x PLR 2008/2009, dados através dos quais é possível notar a existência de diferentes "castas" de empregados no que tange ao recebimento da PLR devido a uma grande diferença de valores recebidos. (...)

5.100 Observa-se que a empresa remunerou parte de seus funcionários em valores altíssimos na forma de PLR, apesar de já termos visto que essa participação não deve substituir ou complementar a remuneração dos empregados.

5.101 (...) quando a suposta Participação nos Lucros ou Resultados paga pela empresa aos seus funcionários sobrepuja e é tão ou mais relevante do que o próprio salário contratado com a empresa, resta evidenciada a existência de substituição de parcela salarial.

5.102. ... Um pagamento dispare como esse pode ter por fim de integração entre o capital e o trabalho e incentivo à produtividade? (...)"

A seguir expõe o seu entendimento quanto à impossibilidade de se considerar irregular um plano de PLR em razão da discrepância entre o salário do trabalhador e o valor recebido à título de participação nos lucros. Extrai-se do voto condutor:

Avaliando a questão, de fato não há qualquer norma legal que fundamente a tese fiscal quanto a ilicitude de atribuição de pagamentos de PLR e PPR em valores deferentes para o conjunto de empregados. Ao contrário, a intenção da lei é premiar a produtividade, logo, aquele que não produz ou que tem uma atividade de menor relevância para a empresa, naturalmente, receberá menos participação do que outros que produzem e possuem atividade estratégica para o negócio.

Os pagamentos estão alinhados ao que foi acordado e as diferenças se dão por metas e resultados atingidos em super áreas, áreas e individualmente sendo o resultado de cada setor atribuído de acordo com sua ordem de grandeza e seguindo a lógica da Lei. É natural que alguns setores tenham resultados extremamente superiores a outros. Lembrando que não estamos falando de um único negócio, mas, em ambas as empresas, os planos fazem referência a um leque de operações com resultados dos mais variados, agências, ações, previdência, financiamentos, seguros etc.

Quanto ao valor ser superior ao salário, mais uma vez, ao nosso ver, equivocam-se o I. Agente Fiscal e a DRJ, pois, a lei nada estabeleceu quanto a este ponto. E, em realidade, se considerarmos os valores envolvidos, seriam os salários que ingressariam em uma condição de complementaridade.

A Lei nº 10.101/00 não pode ser interpretada da forma que pretende o I. Agente Fiscal ou estaríamos limitando a possibilidade de acesso dos empregados aos resultados. Estes, na visão do fisco, teriam por limite o salário dos empregados, o que é um inadequado dado as finalidades de distribuição de renda e de incentivo à produtividade que permeiam esta lei.

Na análise dessa matéria, cabe avaliar o que dispõe o "caput" do art. 3.º da Lei 10.101:

Art. 3.º **A participação de que trata o art. 2.º 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. (grifei)

Essa questão já foi apreciada por esta turma em 25 de outubro de 2023, por meio do acórdão 9202-011.036, cuja ementa reproduzo parcialmente a seguir:

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

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

PLR. VALOR DESPROPORCIONAL AO SALÁRIO DO EMPREGADO. LIMITE MÍNIMO OU MÁXIMO PARA O PAGAMENTO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Não há previsão legal que estabeleça objetivamente um limite mínimo ou máximo para o pagamento da PLR, o que significa dizer que a conclusão de que referido pagamento estaria complementado ou substituindo a remuneração do empregado deve estar alicerçada, ainda, em uma outra irregularidade do plano. (grifei)

Coaduno com os fundamentos expostos no voto vencedor do conselheiro Maurício Nogueira Rigueti, que reproduzo a seguir:

Faço registrar, de plano, que não comungo do entendimento segundo o qual referido dispositivo veicularia norma de cunho meramente declaratório. Ao revés, vejo-o como verdadeiro comando que deve ser observado pelo instituidor dos planos de PLR que pretende distribuir fora do campo de incidência da exação.

Não obstante, é bem verdade que **a lei não estipula um limite máximo, em termos absolutos ou relativos, para o pagamento da PLR. E tal fato parece-me ser inclusive reconhecido pela Administração Tributária por meio da Nota Cosit nº 89/2012**, que assim fez constar nos parágrafos a diante colacionados e por mim destacados:

29. A título de exemplo, casos julgados no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais dão conta de alguns bancários recebendo PLR cujo montante supera seu salário anual. O que chama a atenção, neste caso, é o fato de que estes trabalhadores, quando afastados do trabalho por doença ou aposentadoria, receberão benefício previdenciário em valores inferiores à metade dos rendimentos que recebiam na ativa.

30. Não deixa de ser louvável a iniciativa do empregador conferir aos seus empregados participação nos lucro ou resultado da empresa, mas esta medida não pode voltar-se contra o interesse dos trabalhadores.

31. Diante desta realidade, **sugere-se seja estudada uma proposta de lei limitando a PLR a um percentual máximo em relação ao salário, apenas para efeito de não incidência de contribuição previdenciária**, com a finalidade de evitar graves prejuízos aos direitos previdenciários dos empregados e aos recursos para o RGPS.

32. No caso, a PLR continuaria não tendo natureza remuneratória para efeitos trabalhistas, como por exemplo, não se incorporar ao salário para efeito de proteção quanto à sua irredutibilidade, um dos pontos que mais estimula a empresa a conceder a PLR.

Nesse contexto, tenho que **qualquer consideração acerca da vultosidade dos valores distribuídos quando comparados aos salários pagos aos respectivos empregados deve ser tecida no intuito de corroborar uma outra irregularidade apontada, como se tem no caso dos autos, e não de forma isolada a justificar a tributação da verba.**

Dito de outra forma, a temática da desproporcionalidade dos pagamentos deve constar dos relatórios fiscais como mais um elemento de convencimento do julgador de que os valores estão sendo distribuídos em substituição ou complementação da remuneração, valendo-se apenas e tão somente das vestes de uma PLR a que alude a alínea “j” do § 9º do artigo 28 da Lei 8.212/91, a exemplo, dentre outros, dos acordos firmados anteriormente ao período a que se referem os lucros ou resultados a serem distribuídos, dos pagamentos que não observaram a periodicidade legal, dos acordos eivados de vício na representação sindical, dos pagamentos calcados em mais de um instrumento, quando não há compensação ente eles nos casos admitidos na lei. (grifei)

Do racional acima, penso que a chancela a essa pretensa irregularidade, nesta instância especial, estará condicionada à manutenção, até aqui, de uma outra irregularidade apontada, sem o que o plano deve ser considerado hígido.

Assim sendo, tendo em vista a manutenção da acusação fiscal quanto à data da assinatura do ACT, cuja PLR foi paga em 2014, encaminho no sentido de dar parcial provimento ao recurso da Fazenda Nacional para reafirmar a tributação da verba paga em 2014 ao suposto título de PLR.

Ante ao exposto, nego provimento à matéria Pagamento de PLR como substituição ou complemento salarial.

Cumprе ressaltar, que embora haja negativa de provimento desta matéria, considerando que houve o provimento do Recurso da Fazenda em relação à Formalização prévia do instrumento de negociação para pagamento da PLR, deve ser restabelecido o lançamento por completo, pois o descumprimento de apenas um requisito é suficiente para desnaturar a PLR como um todo.

Recurso Especial do Contribuinte

Conhecimento

Passa-se agora ao apelo do sujeito passivo, para o qual foram admitidas no juízo de admissibilidade as matérias:

- impossibilidade de desconsideração total dos valores pagos a título de PLR e PPR pela Recorrente
- não incidência de contribuições previdenciárias sobre os pagamentos a título de hiring bonus, em razão da ausência de natureza jurídica remuneratória ;
- não incidência de Contribuições Previdenciárias sobre as verbas de hiring bonus, em razão dos pagamentos serem efetuados sem habitualidade ou de forma eventual.

Em sede de contrarrazões, a Fazenda Nacional pede o não conhecimento da matéria impossibilidade de desconsideração total dos valores pagos a título de PLR e PPR pela Recorrente, uma vez que há outros fundamentos que demandam a rejeição do enquadramento

das verbas pagas como PLR, não havendo utilidade no recurso especial interposto pelo contribuinte interessado.

Não merece razão à Fazenda, haja vista que o acatamento dos argumentos do Contribuinte conduzirá ao afastamento da incidência de contribuições sobre as parcelas pagas dentro da periodicidade legal de duas vezes no ano ou de uma vez dentro do semestre.

Sobre esse ponto cabe analisar a parte dispositiva do aresto sob censura:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, afastar a preliminar e, no mérito, pelo voto de qualidade, dar parcial provimento ao recurso voluntário para i) **excluir da autuação, em relação a cada empregado, a exigência baseada nos pagamentos de PLR vinculados às convenções e PPRS previstos nos acordos coletivos de trabalho, bem como ao PPR ABN, desde que o total de pagamentos a esse título, independentemente do instrumento que lhes embasa, tenham sido efetuado com periodicidade de até duas vezes ao ano e superior a um semestre, nos termos do § 2º do art. 3º da Lei n 10.101/2001;** ii) que o valor originário da multa por descumprimento da obrigação de informar fatos geradores de contribuições sociais na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP seja recalculado de conformidade com a decisão relativa à obrigação principal; e iii) que, após a retificação do valor originário da multa por deixar de informar fatos geradores de contribuições sociais em GFIP, seja efetuado o cálculo da multa mais benéfica ao contribuinte, com base na Portaria PGFN/RFB nº 14/2009. Vencidos os João Victor Ribeiro Aldinucci, Theodoro Vicente Agostinho e Fernanda Melo Leal que acolheram a preliminar e, no mérito, os Conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Gregorio Rechmann Junior e Renata Toratti Cassini que deram provimento em maior extensão. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Ronnie Soares Anderson.

Vê-se que, para as exclusões determinadas no acórdão recorrido, fez-se ressalva ao cumprimento do requisito da periodicidade, mantendo a incidência para os casos em que os pagamentos de PLR excedam a tal requisito. Esse entendimento fica bem evidente quando se verifica o voto vencedor, como se pode conferir:

A respeito do tópico periodicidade dos pagamentos, há que se ressaltar que, na aferição do cumprimento das regras de periodicidade, devem ser examinados *todos os pagamentos efetuados a título de PLR*, como bem firmado no § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101/00.

E, ainda que concorde com as conclusões do relator no sentido de que houve, em diversas situações, pagamento de PLR em desconformidade com o citado dispositivo, peço vênia para discordar parcialmente, **para entender que o critério legal, claro e objetivo, contido na lei é que, sendo verificado terem sido efetuados mais de dois pagamentos de PLR em dado ano civil, ou com periodicidade inferior a um semestre, como no caso em apreço, não há falar em aplicação da norma em tela, com relação ao empregado beneficiado.**

Como bem observado no seguinte trecho de recente decisão da CSRF, Acórdão nº 9202-004.342 (j. 24/08/2016):

(...) não estamos tratando de limite de verba não tributada, mas sim de condição para fixação de sua natureza. Ora, o pagamento em menor periodicidade do que aquela definida em lei, tem o condão de dar natureza de complementação salarial à verba pretensamente paga a título de PLR. (destaquei)

Assim, há interesse de agir do Contribuinte quando requer a exclusão da base de cálculo para as parcelas pagas em obediência à periodicidade legal, mantendo-se apenas as parcelas excedentes.

Quanto ao conhecimento da matéria não incidência de contribuições previdenciárias sobre os pagamentos a título de hiring bonus, em razão da ausência de natureza jurídica remuneratória, a Fazenda Nacional, em suas contrarrazões pede o seu não conhecimento, em razão da falta de similitude entre o recorrido e os paradigmas indicados.

Na demonstração da divergência foram apresentados como paradigmas os Acórdãos 2301-003.775 e 2301-003.392.

Do primeiro, foi transcrita a ementa, da qual nos interessa o recorte:

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. BÔNUS DE CONTRATAÇÃO. OBRIGATORIEDADE DE CONTRADIÇÃO À REGRA MATRIZ. AUSÊNCIA. NÃO INCIDÊNCIA.

Conforme determina o Art. 22, da Lei 8.212/1991 que dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências a contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de 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.

Portanto, faz-se necessário para a incidência da contribuição, em síntese, o pagamento de remuneração, para retribuição de trabalho, por serviços prestados ou pelo tempo à disposição do empregador.

No presente caso, a própria fiscalização afirma em seu relatório fiscal, fls. 0237, que houve o pagamento, mas antes da prestação de qualquer serviço pelo segurado empregado à empresa, e que não havia condição alguma para o recebimento de tal valor, não incidindo, conseqüentemente, a contribuição, por essa verba não se destinar à retribuição de trabalho e não existir qualquer vinculação com serviços prestados ou por tempo à disposição do empregador.”

Do voto condutor foi trazido o excerto:

Quanto aos bônus de contratação, que a fiscalização denomina gratificação espontânea admissão (GEA), precisamos verificar se há regra para a incidência de contribuição sobre seu pagamento.

O Fisco descreve a natureza jurídica do pagamento de forma detalhada, fls. 0237, nos seguintes termos:

“Conforme verificado essa gratificação é paga quando da admissão do empregado, portanto antes de qualquer efetividade em relação aos serviços para o qual foi contratado. Trata-se de pagamento incondicionado, devido em razão da simples contratação, como um pagamento de luvas, um incentivo para a assinatura do contrato de trabalho. Tal verba possui natureza remuneratória visto ter o objetivo de atrair, através de pagamento, bons funcionários, em virtude de sua eficiência antes mesmo da celebração contratual e, portanto, integra o salário de contribuição.

O pagamento dessa verba foi verificado nas competências 06, 07 e 10/2004 quando da admissão, respectivamente, dos empregados PAULO SERGIO TENANI, CAMILA WEEKS e CHRISTIAN PIERRE FRANÇOIS PUTHOD. Anexo cópias das folhas de pagamento das competências 06, 07 e 10/2004.”

(...) Na leitura da regra matriz fica claro, sinteticamente, que a incidência da contribuições ocorrerá quando:

1. Quaisquer remunerações forem pagas, devidas ou creditadas;
2. Essas remunerações forem pagas a segurados empregados e trabalhadores avulsos que prestem serviços à empresa; e
3. Remunerações forem devidas pela retribuição ao trabalho, qualquer que seja sua forma, seja pelos serviços efetivamente prestados seja pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços.

Pois bem, no caso em questão o Fisco informa que esses pagamentos ocorreram:

Antes de qualquer efetividade em relação aos serviços para o qual foi contratado; e

1. Que o pagamento incondicionado, devido em razão da simples contratação.

Portanto, na subsunção da norma ao fato, verificamos que esses pagamentos:

1. Não foram pagos a segurados empregados e trabalhadores avulsos que prestaram serviços à empresa; e
2. Não foram devidos pela retribuição ao trabalho, qualquer que seja sua forma: a) seja pelos serviços efetivamente prestados; b) seja pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, pois serviço algum foi prestado (anterior) **e tempo não foi colocado à disposição (incondicional).**

Assim, não há incidência de contribuição previdenciária sobre esse pagamento, pela descrição da fiscalização, motivo do provimento do recurso do sujeito passivo nesta questão. (...)

Conforme se extrai da transcrição acima, nesse primeiro paradigma, o pagamento do bônus de contratação não estava condicionado a qualquer obrigação do empregado. Tal situação difere daquela verificada no caso concreto, onde havia a necessidade de que o trabalhador permanecesse vinculado à empresa durante certo período para fazer jus a integralidade da verba. Confira-se do voto condutor do recorrido:

Acrescente-se que o fato de haver previsão contratual de devolução dos valores em caso de pedido de demissão ou dispensa por justa causa, antes do prazo estabelecido no momento da avença (ver Doc. 19 da impugnação), além de se tratar de acerto privado que não influencia a incidência de contribuições previdenciárias, desvela, de modo claro, a inexistência do caráter indenizatório defendido pelo contribuinte.

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

É cediço que a divergência apta a provocar o seguimento do Recurso Especial previsto no art. 67 do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015 é aquela que se estabelece entre decisões que dão interpretações diversas à norma tributária, quando analisam situações fáticas semelhantes.

Obviamente, se os arestos sob confronto abordaram configurações fáticas sem similitude, não há como se reconhecer o dissídio jurisprudencial. No presente confronto, é nítida falta de similitude fática entre recorrido e paradigma, o que leva a concluir que este primeiro aresto de comparação não se presta a comprovar a divergência pretendida.

Do segundo paradigma, Acórdão 2301-003.392, foi transcrita a ementa, da qual destacamos o seguinte trecho:

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

Pagamento do bônus de contratação, luvas ou hiring bonus. Utilização pelas empresas com objeto de atrair grandes profissionais. Serve como forma de compensar, indenizar aquele profissional, incentivando pedido de demissão de outra empresa. Trata-se de verba indenizatória, até porque não há prestação de serviço que justifique a incidência da contribuição previdenciária prevista no inciso III, do artigo 22, da Lei 8.212/91. No presente caso não se afigura o bônus de contratação como decorrente de prestação de serviços. Não incidência de contribuição previdenciária.

Ocorre que este aresto foi modificado pelo Acórdão 9202-008.436, o qual excluiu tal matéria da apreciação do colegiado, pelo fato de sequer constar no lançamento. Confira-se da ementa do acórdão da CSRF:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. DEMONSTRAÇÃO. CONHECIMENTO.

Conhece-se do recurso interposto quando demonstrada a divergência jurisprudencial entre distintas turmas deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

RECURSO ESPECIAL. BÔNUS DE CONTRATAÇÃO. MATÉRIA NÃO VEICULADA NO AUTO DE INFRAÇÃO. PROVIMENTO. REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO.

Dá-se provimento ao recurso interposto, reformando-se o acórdão recorrido que abordou matéria não veiculada no lançamento. (destaquei)

Voto

Do mérito - Recurso da Fazenda Nacional.

Quanto ao mérito, todavia, em que pese constar do acórdão recorrido tópico exclusivo tratando da verba acima, penso que referida abordagem dera-se de forma equivocada pelo relator. Vejamos:

Consoante se denota do Relatório Fiscal de fls. 28/33, o autuante efetuou lançamentos a partir de duas supostas ocorrências, quais sejam, pagamentos a título de Vale Transporte e de Abono Único. Confira-se:

DOS LEVANTAMENTOS

3. Levantamento VT - Vale Transporte. Período de lançamento do crédito: janeiro de 2005 a dezembro de 2005.

3.1. Levantamento AB - Abono Único. Período de lançamento do crédito: outubro de 2005 a dezembro de 2005.

No que toca ao Abono Único, destacou tratar-se de verba decorrente de obrigação prevista em Convenção Coletiva de Trabalho. Veja-se:

7. Foi constatado nesta Auditoria Fiscal, por meio das Folhas de Pagamento – rubrica 004- e dos Registros Contábeis, que a empresa remunerou seus empregados sob a forma de concessão de "Abono Único" sem a devida incidência das contribuições previdenciárias.

8. Pode-se observar que a concessão dessa verba decorre de obrigação prevista em Convenção Coletiva de Trabalho, que nada mais é do que a junção de vontades, cuja vigência restringe-se às partes que a subscreveram, não produzindo qualquer efeito perante o fisco.

No julgamento da impugnação, a DRJ não teceu uma linha sequer acerca do pagamento de Bônus de Contratação, de Atração, de Luvas ou mesmo Hiring Bonus. Ao contrário, quando definiu o mérito acerca das verbas pagas, assim o intitulou:

MÉRITO:

I — Vale Transporte e Abono Único. Incidência de Contribuição Previdenciária.

Hipótese de Isenção. Inovação do Decreto nº 3.048/99.

Já no julgamento do recurso ordinário, o relator do aresto guerreado inicia seu relatório especificando, com precisão, o objeto do lançamento. Veja-se:

Trata-se de crédito lançado contra a Recorrente referente às contribuições sociais devidas aos Terceiros, Salário Educação 2,5% e Incra 0,2%, para o período de 01/01/2005 a 31/12/2005, consolidado na data de 14/12/2010. Sendo que as obrigações decorrem de verbas pagas aos empregados da Recorrente em Abono Único (prevista em Convenção Coletiva de Trabalho) e Vale transporte pago em dinheiro ao empregado. (destaquei)

Todavia, na sequência, ao noticiar os pontos de insurgência do Recurso Voluntário, não foi feliz ao consignar que houvera questionamento acerca da matéria em tela, quando, em verdade, não houve. Confira-se:

Em 11.MAI.2011 foi notificada da Decisão da DRJ e em 06.JUN.2011 aviou o presente Recurso Voluntário com as seguintes alegações: 1) da extinção do crédito tributário pela decadência; 2) vale transporte pago em dinheiro não incidência das contribuições previdenciárias; 3) abono único não incidência das contribuições previdenciárias; 4) da regra matriz de incidência das contribuições previdenciárias; 5) da criação de novas hipóteses de incidência pela regra de isenção – ilegalidade; 6) do enquadramento à hipótese de isenção; 7) inovação do decreto nº 3.048/99 – ilegalidade; 8) da não incidência de Contribuição Social sobre o Pagamento de Bônus de Contratação; 9) hiring bônus não subsunção à hipótese de incidência das contribuições previdenciárias; 10) ausência de comprovação da materialidade da suposta obrigação tributária; 11) necessidade de revisão do valor da multa aplicada; 12) da ilegalidade da majoração da multa pelo decurso do tempo; 11) da ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa;

Isso porque, revisitando os temas postos no citado Recurso Voluntário (fls. 154/192), não se é capaz de identificar tal questionamento. Eis os pontos:

II - DAS P R E L I M I N A R E S

I.1 - DA EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELA DECADÊNCIA.

III - DO DIREITO

III.1 - VALE TRANSPORTE PAGO EM DINHEIRO: NÃO INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

III.2 - ABONO ÚNICO: NÃO INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

III.2.1 . - DA NATUREZA NÃO-SALARIAL DO ABONO ÚNICO

III.2.2. - DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

III.2.3. - Do ART. 28 DA LEI Nº 8.212/91 - HIPÓTESES DE ISENÇÃO E CONFIRMAÇÃO DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

III.2.4. - DA CRIAÇÃO DE NOVAS HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA PELA REGRA DE ISENÇÃO - ILEGALIDADE

III.2.5. - Do ENQUADRAMENTO À HIPÓTESE DE ISENÇÃO

III.2.6. - INOVAÇÃO DO DECRETO Nº 3.048/99 - ILEGALIDADE

III.3. - DA ILEGALIDADE DA MAJORAÇÃO DA MULTA PELO DECURSO DO TEMPO

III.4 - DA ILEGALIDADE DA COBRANÇA DE JUROS SOBRE A MULTA

IV - DO PEDIDO

Destarte, é de se reconhecer que o equívoco no relatório do voto condutor, que deu causa à abordagem de matéria estranha ao lançamento, fez com que a Fazenda buscasse o "reexame" de tema que, em tese, não lhe traria proveito financeiro no caso em concreto, mas que, por via tortuosa, pudesse vir a produzir efeitos – como “paradigma” – para fins de seguimento de recursos em casos em que teria havido a efetiva abordagem da matéria. Nesse sentido, afigura-se imprescindível provimento desta turma no sentido de reformar o acórdão recorrido, exclusivamente no ponto em que abordou matéria não veiculada no lançamento.

Assim sendo, VOTO no sentido de CONHECER do recurso para, no mérito, DAR-LHE parcial provimento no sentido de excluir do acórdão recorrido a matéria "Bônus de Contratação", por não ter sido objeto de atuação.

Obviamente, se a matéria objeto da comprovação da divergência foi excluída da lide por não constar na atuação, não há como considerar, para comprovar divergência interpretativa, acórdão que tratou erroneamente da questão.

Destarte, voto por não conhecer do recurso especial da Contribuinte quanto à matéria não incidência de contribuições previdenciárias sobre os pagamentos a título de hiring bonus, em razão da ausência de natureza jurídica remuneratória.

Quanto à matéria não incidência de Contribuições Previdenciárias sobre as verbas de hiring bonus, em razão dos pagamentos serem efetuados sem habitualidade ou de forma eventual, a Fazenda Nacional alega que está contida na matéria anterior, não merecendo ser conhecida, eis que teria sido incluída apenas para possibilitar a extrapolação do limite de apreciação de dois paradigmas.

Passa-se a examinar como a questão foi tratada no recorrido:

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

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

Observa-se que a manutenção da incidência tributária fincou-se em dois fundamentos: caráter remuneratório da verba e impossibilidade desta ser tratada como ganho inabitual ou eventual.

Nesse sentido, cabe o reconhecimento da matéria ora apreciada como autônoma, uma vez que, mesmo que fosse acolhida a natureza remuneratória da parcela, a mesma poderia ser excluída da base de cálculo, caso viesse a se concluir que a parcela deveria ficar de fora da tributação, pelo fato do pagamento não ter habitualidade ou ser eventual.

Passa-se e verificar se os paradigmas indicados são hábeis a comprovar a divergência.

Para comprovar analisemos os paradigmas 2301-003.381 e 2403-002-244, uma vez que entendemos que as questões da habitualidade e não eventualidade devam ser tratadas como matéria única, devendo-se desprezar o terceiro paradigma, conforme dispõem os §§ 6.º e 7.º do art. 67 do RICARF, *verbis*:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

(...)

§ 6º Na hipótese de que trata o **caput**, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

§ 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.

(...)

Do Acórdão 2301-003.381, foi transcrita a ementa, da qual selecionamos o seguinte trecho:

HABITUALIDADE

O pagamento em até duas vezes ao ano, para cada segurado, não assume feição de pagamento habitual, razão pela qual não se amolda ao conceito de salário exigido pelo artigo 22, inciso I, da Lei 8.212/91

Do voto condutor, apresentou-se:

(...) 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. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

Da redação acima citada podemos extrair que a legislação exige, para fins de incidência da contribuição previdenciária, em relação aos segurados empregados, como é o caso concreto, que as “remunerações pagas” sejam aquelas “destinadas a retribuir o trabalho” e com habitualidade.

A habitualidade, além de ser exigência do dispositivo legal supra, é confirmada pelo artigo 28, § 9º, alínea “e”, item 7, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, segundo o qual não se incluem no salário-de-contribuição, os ganhos eventuais e os abonos desvinculados do salário. (...)

Portanto, identificamos que os critérios da habitualidade e da retributividade são da essência do conceito de remuneração e, assim, da própria incidência das contribuições previdenciárias. Ausente qualquer valor pago ao empregado sem que essas características estejam presentes, não haverá que se falar em remuneração (conceito jurídico) e, por conseguinte, em incidência de contribuições previdenciárias. (...)

Extrai-se, portanto, um critério jurídico de definição da habitualidade, razão pela qual a” premiação paga nesses autos em até duas vezes ao ano, para cada segurado, não assume feição de pagamento habitual, razão pela qual não se amolda ao conceito de salário exigido pelo artigo 22, inciso I, da Lei 8.212/91. (...)

Com efeito, é clara a falta de similitude fática entre recorrido e paradigma. No primeiro está em discussão a incidência de contribuições sobre o bônus de contratação, verba que tem como função atrair profissional que se encontra fora dos quadros do empregador, ao passo que no paradigma fala-se de parcela paga a título de gratificação a título de incentivo a trabalhador já integrado à empresa.

Sendo verbas de naturezas distintas, não há de se aceitar a comprovação de divergência com base no primeiro paradigma.

Do segundo paradigma, trazemos trecho da ementa:

BÔNUS DE CONTRATAÇÃO. OCORRÊNCIA.

Para identificar se há incidência de contribuição previdenciária, necessário verificar se se trata de pagamento indenizatório ou remuneratório. Há de comprovar a retribuição do capital pelo trabalho para que configure a incidência de contribuição previdenciária. No caso em exame verificou-se que o pagamento de bônus de contratação não remunera o trabalho, mas gratifica eventualmente funcionário pela excelência de sua competência laboral, não impondo contraprestação de trabalho. Não havendo, portanto, fato gerador.

Do voto condutor, o Recorrente apresentou o trecho:

(...) A DRJ entende por caracterizada a habitualidade por constar nos Discriminativos Analíticos do Débito dos AI DEBCAD n. 37.340.8870, 37.340.888-9, 51.010.983-7, 51.010.984-5, que os empregados receberam o Bônus Gerencial nas competências

03/2008, 04/2009 e 07/2009, caracterizando uma periodicidade, no mínimo, anual, o que caracteriza a uma habitualidade no pagamento.

Entendo de forma diversa.

(...)

Feitas essas considerações, percebo que, conforme informações constante no Mandado de Procedimento fiscal n. 10.1.04.00201100701, de 21 de novembro de 2011, o período verificado no procedimento fiscal foi de janeiro de 2007 a dezembro de 2011.

Repita-se, foi constatada a ocorrência de pagamento a título de bônus gerencial nos meses de março de 2008, abril de 2009 e julho de 2009. Afirma a DRJ que há periodicidade no mínimo anual.

Fere o postulado da razoabilidade, afirmar que existe periodicidade anual para o caso em análise, tendo como parâmetro base temporal analisada pelo fiscal, em 05 (cinco) anos de apuração, apenas foi constatado o pagamento em 03 (três) meses, um em 2008 e outros dois 2009, apenas.

(...) Para caracterizar a habitualidade anual, estes pagamentos deveriam ter sido realizados não apenas nestes dois anos (em três meses), mas em entenderia por habitual o pagamento nos 04 (quatro) ou 05 (cinco) anos, descaracterizando-os como ganhos eventuais/abonos, para qualificá-los como distribuição de lucros ou resultados. A partir desse quadro, têm-se como eventuais os pagamentos realizados a título de bônus gerencial, em razão da eventualidade caracterizada. (...)

Malgrado na ementa conste a expressão “BÔNUS DE CONTRATAÇÃO”, a verba tratada no segundo paradigma, conforme se verifica do excerto do voto, refere-se a uma parcela denominada “BÔNUS GERENCIAL”, a qual foi paga no curso do contrato de trabalho. Assim, verifica-se que a parcela discutida no paradigma não se assemelha àquela tratada no recorrido.

Assim, tendo-se em conta a dessemelhança dos conjuntos fáticos do recorrido e do paradigma, não serve este para comprovar a divergência.

Encaminho, portanto, por não conhecer da matéria não incidência de Contribuições Previdenciárias sobre as verbas de hiring bonus, em razão dos pagamentos serem efetuados sem habitualidade ou de forma eventual.

Em resumo, não deve ser conhecido o recurso do sujeito passivo quanto às matérias relativas ao bônus de contratação.

Mérito

O sujeito passivo alega que, caso se entenda que a Recorrente efetuou pagamentos de PLR em periodicidade superior àquela legalmente permitida, devem ser autuados somente os pagamentos supostamente efetuados em desacordo com a Lei nº 10.101, de 2000 (i.e. suposta terceira ou quarta parcela), mas, jamais, todos os pagamentos efetuados a título de PLR e PPR no período autuado.

Acerca da matéria sob enfoque, mantenho o mesmo entendimento de quando votei na sessão de 24/10/2022, acompanhando a posição do Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso, no Acórdão 9202-010.455, cuja ementa trouxe a seguinte redação sobre o tema:

PLR. PERIODICIDADE INFERIOR A UM SEMESTRE CIVIL. DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO DA LEI 10.101/2000. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE TODAS AS PARCELAS.

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. **O descumprimento da regra legal relativa à periodicidade desnatura o plano de participação nos lucros ou resultados e implica a incidência de contribuições sobre a totalidade dos valores pagos a esse título.** (destaquei)

Para fundamentar meu encaminhamento, valho-me do voto da conselheira Maria Helena Cotta Cardozo no acórdão 9202-008.081 de 20/08/2019.

No acórdão recorrido, o Colegiado entendeu que, excedido o quantitativo legal de pagamentos, todos os pagamentos a esse título devem ser tributados. O Contribuinte, por sua vez, defende que seja considerada tributável apenas a parcela que excedeu o limite.

Registre-se que a participação dos empregados no lucro das empresas tem sede constitucional, no Capítulo que trata dos Direitos Sociais:

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;

E assim foi editada a Medida Provisória nº 794, de 2004, sucessivamente reeditada até a conversão na Lei nº 10.101, 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.

A citada lei normatizou diversos aspectos da participação no resultado, tais como: forma de negociação, impossibilidade de substituição da remuneração por esse benefício, periodicidade, etc.

Ao tratar especificamente da periodicidade do pagamento, o legislador assim especificou, claramente:

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.

(...)

§ 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. (grifei)

Destarte, ao efetuar os pagamentos em mais de duas parcelas no mesmo ano civil, o Contribuinte fez tábula rasa do § 2º, acima transcrito. A Lei nº 8.212, de 1991, na alínea “j”, do § 9º, do art. 28, que regula a isenção previdenciária sobre a participação nos lucros, estabelece que não haverá a incidência de contribuições previdenciárias sobre

dita verba, porém condiciona o benefício ao pagamento da parcela dos resultados de acordo com a lei específica, no caso, a Lei nº 10.101, de 2000:

Art. 28. (...)

§ 9 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;

Conclui-se, assim, que em havendo o pagamento em desrespeito à Lei nº 10.101, de 2000, a verba deve ser integrada ao salário-de-contribuição.

Ressalte-se que não há que se falar na inclusão, na base de cálculo, de apenas a parcela excedente, uma vez que não se trata simplesmente da extrapolação de um limite e sim da própria desnaturação da verba, sendo irrelevante a motivação que levou a empresa a extrapolar a periodicidade determinada por lei.

Quanto à jurisprudência da CSRF, esta corrobora o entendimento esposado no presente voto, conforme a seguir se exemplifica:

Acórdão 9202-004.342, de 24/08/2016:

"Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/11/2008

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS - REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. PERIODICIDADE SEMESTRAL.

É vedado o pagamento de PLR em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil, sendo que os dois requisitos são cumulativos. O pagamento fora dos limites temporais dá natureza de complementação salarial à totalidade da verba paga a título de participação nos lucros ou resultados. No caso, restou comprovado descumprimento do critério da periodicidade para alguns dos empregados."

Acórdão nº 9202-007.204, de 25/09/2018:

"Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PERIODICIDADE MÁXIMA. DESCUMPRIMENTO. NATUREZA REMUNERATÓRIA DE TODAS AS PARCELAS.

O descumprimento do § 2º, do art. 3ª, da Lei nº 10.101/2000 que descreve a vedação do 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, implica incidência de contribuição previdenciária em relação a todos os pagamentos de PLR e não apenas em relação às parcelas excedentes."

Acórdão nº 9202-007.697, de 27/03/2019:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2008 a 30/11/2008

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PERIODICIDADE MÁXIMA. DESCUMPRIMENTO. NATUREZA REMUNERATÓRIA DE TODAS AS PARCELAS.

O descumprimento do §2º do art. 3º da Lei 10.101/2000 que descreve a vedação do 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, implica incidência de contribuição previdenciária em relação a todos os pagamentos de PLR e não apenas em relação as parcelas excedentes.

Acórdão 9202-007.875, de 22/05/2019:

"Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/02/2009 a 31/12/2009

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PAGAMENTO EM PERIODICIDADE INFERIOR À FIXADA EM LEI. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

O pagamento de PLR em periodicidade inferior àquela prevista em lei específica conduz à incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a esse título.

Quanto à aplicação ao caso de precedentes do CARF relativos a omissão de receitas e descon sideração da contabilidade, verifica-se que são situações que diferem substancialmente do caso concreto.

Na situação submetida a julgamento, cabe verificar se, em determinado período, os valores pagos a título de PLR atendem a norma isentiva que exige a compatibilidade dos pagamentos com a legislação de regência.

Olhando especificamente para o requisito da periodicidade, concluiu-se acima que havendo pagamento de parcelas além do que a norma permite, os repasses perdem a isenção da contribuição previdenciária por contrariar a exigência legal, sendo que nesse caso não há de se falar em atendimento parcial a regra legal, posto que o programa de PLR como um todo desatendeu ao § 2.º do art. 3.º da Lei 10.101, ao possibilitar pagamentos fora da periodicidade legal.

Não há de se comparar tal situação com infrações relativas à omissão de receitas ou falhas contábeis, para as quais existe a possibilidade de, ao analisar o caso concreto, decidir-se pelo aproveitamento parcial da documentação apresentada pela empresa, descon siderando apenas as situações onde se detecte irregularidades.

Tem-se assim por inaplicável a analogia pretendida pelo Recorrente, posto que uma coisa é aplicar a norma isentiva tendo como parâmetro uma regra objetiva (o atendimento a norma de específica); outra é possibilitar a apuração da base de cálculo com base nos documentos apresentados pelo sujeito passivo, quando se conclua que as falhas encontradas não comprometem por completo a apuração da matéria tributável com esteio nos elementos postos à disposição do Fisco.

Nego, portanto, provimento ao recurso do Contribuinte quanto à matéria impossibilidade de descon sideração total dos valores pagos a título de PLR e PPR pela Recorrente.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e no mérito, dar-lhe parcial provimento em relação à matéria Formalização prévia do instrumento de negociação para pagamento da PLR, e, conhecer Parcialmente do Recurso Especial do Contribuinte, conhecendo apenas da matéria impossibilidade de desconsideração total dos valores pagos a título de PLR e PPR pela Recorrente, e no mérito, negar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes

Declaração de Voto

Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira

Conforme registrado em ata, apresentei interesse em apresentar declaração de voto, eis que, ao apreciar processo na qualidade de relatora *ad hoc*, acabei por ofertar deslinde diverso ao apresentado pela em. Relatora, no que tange à pactuação prévia.

Quando do julgamento em 19 de março p.p., sustentei que, em atenção aos limites contidos no despacho de admissibilidade, outra alternativa inexistiria senão a negativa de provimento ao recurso especial fazendário neste tocante. Transcrevo, no que importa, o que consta no despacho de admissibilidade:

Denota-se dos entendimentos firmados nos paradigmas que os acordos devem ser assinados anteriormente ao período no qual se deseja efetuar distribuição de lucros e/ou resultados, independente de qualquer circunstância relacionada às metas estabelecidas. Ao admitir que em determinadas circunstâncias a assinatura do acordo pode ocorrer após iniciado o período de apuração de lucros e resultados, o acórdão recorrido diverge dos paradigmas apresentados. Assim, resta demonstrada a divergência jurisprudencial, razão pela qual o Recurso Especial da Fazenda Nacional relativo a esta matéria deve ter seguimento. Cumpre informar que os acórdãos paradigmas foram proferidos por colegiados distintos daquele do acórdão recorrido e não foram reformados na CSRF até a presente data, prestando-se, portanto, para o exame da divergência em relação à matéria suscitada, atendendo às demais condições para que seja analisada a alegação de divergência jurisprudencial

Em que pese ter o despacho de admissibilidade colocado a querela devolvida nos termos supratranscritos, equivocada a leitura por mim apresentada, eis que não se estaria adstrita

escolher entre duas opções dissociadas das respectivas realidades fáticas. Partindo de inadvertida premissa, acabei por divergir da em. Relatora, perdendo, inclusive, a coerência quando da tentativa de apresentação do *distinguishing*, o que percebo apenas neste momento de confecção de declaração de voto.

No presente caso, assim como no processo de n.º 19515.722575/2012-57, de minha relatoria, envolvendo as mesmas partes, apreciados nesta mesma sessão de julgamento, foram os **Acordos Coletivos de Trabalho (ACTs)** firmados nos **últimos dias de dezembro do respectivo exercício**.

Da leitura do disposto no inc. II do §1º do art. 2º da Lei n.º 10.101/2001, com a redação vigente à época dos fatos geradores, fica evidenciado que a lei não esclarece a que se refere a pactuação prévia, inexistindo, à época, qualquer referência quanto a limites temporais.

O Direito, por não ser ciência isolada, deve estar atento aos contextos sociais, de modo a melhor espelhar não só a realidade fática, mas ainda os anseios da sociedade a qual está subordinado. A Lei n.º 10.101/2000 fixa como requisito inarredável à higidez da convenção coletiva ou do acordo particular relativos à participação dos empregados nos lucros e/ou resultados a pactuação prévia, de forma que o obreiro saiba, desde o início, como se portar para lograr o benefício avençado.

Tendo sido o acordo avençado nos últimos dias do final do exercício, certo não ter sido possível moldar o comportamento de forma a afirmar terem os trabalhadores envidado esforços para a consecução das metas estabelecidas.

Malgrado tenha divergido da em. Relatora, não sendo possível alterar o resultado proclamado, sirvo-me da presente declaração de voto para aclarar a inadvertida premissa sobre a qual me escorei para, incongruentemente, negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira