



<b>Processo nº</b>	16327.721013/2018-19
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2402-008.097 – 2<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 4<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	4 de fevereiro de 2020
<b>Recorrente</b>	BANCO ITAU BBA S.A.
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2014 a 30/09/2015

**ALEGAÇÕES APRESENTADAS SOMENTE NO RECURSO VOLUNTÁRIO. NÃO CONHECIMENTO.**

Os motivos de fato e de direito em que se fundamenta a irresignação do contribuinte devem ser apresentados na impugnação, não se conhecendo daqueles suscitados em momento posterior que não se destinam a contrapor fatos novos ou questões trazidas na decisão recorrida.

#### **BÔNUS DE CONTRATAÇÃO.**

Não integra o conceito de salário-de-contribuição os valores pagos à título de bônus de contratação (também denominado de "luvas" ou "hiring bonus") quando não restar demonstrado que foram pagos em decorrência da prestação de serviço.

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. DIRETORES NÃO EMPREGADOS. ART. 28, § 9º DA LEI N° 8.212/91. NÃO ABRANGÊNCIA.**

A verba paga a diretores estatutários, não empregados, a título de Participação nos Lucros ou Resultados, não está abrangida pela regra do art. 28, § 9, alínea "j", da Lei nº 8.212/91.

**PLANO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PACTUAÇÃO PRÉVIA. EXIGÊNCIA.**

O Plano de Participação nos Lucros ou Resultados exige a pactuação prévia das metas, dos resultados e dos prazos, ou seja, antes de começar a execução do plano. Desse modo, se o período de apuração e avaliação dos resultados tiver início em primeiro de janeiro, a pactuação deverá ocorrer, necessariamente, antes dessa data.

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. ACORDOS. VALORES. SUBSTITUIÇÃO. REMUNERAÇÃO.**

Não há, em nenhum dispositivo legal, regra que determine valor máximo a ser pago a título de PLR.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário, não se conhecendo da alegação quanto ao limite da base de cálculo das contribuições para Terceiros, uma vez que não prequestionada em sede de impugnação, e, na parte conhecida, (i) por maioria de votos, em dar provimento ao recurso quanto ao bônus de contratação, visto que decorrente de negociação anterior ao contrato de trabalho e pago sem qualquer condição relacionada à prestação laboral, sendo vencido o conselheiro Luís Henrique Dias Lima, que negou provimento ao recurso; (ii) por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso quanto à Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) paga aos administradores não empregados, em 2014 e 2015, e aos empregados, em 2014, sendo vencidos os conselheiros Gregório Rechmann Junior (relator), Fabiana Okchstein Kelbert (suplente convocada), Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Ana Claudia Borges de Oliveira, que deram provimento ao recurso; (iii) por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso quanto à PLR paga aos empregados, em 2015. Declarou-se impedida de participar do julgamento a conselheira Renata Toratti Cassini, substituída pela conselheira Fabiana Okchstein Kelbert (suplente convocada). Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Denny Medeiros da Silveira

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira – Presidente e Redator Designado

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Luis Henrique Dias Lima, Fabiana Okchstein Kelbert (suplente convocada), Rafael Mazzer de Oliveira Ramos, Marcio Augusto Sekeff Sallem e Ana Claudia Borges de Oliveira.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário em face da decisão da 6<sup>a</sup> Tuma da DRJ/SDR, consubstanciada no Acórdão nº 15-46.192 (fl. 667), que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

O presente caso se trata de auto de infração com vistas à exigência de contribuição previdenciária relativa a parte da empresa e aquela destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência da incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho - GILRAT, bem como para cobrança de contribuição previdenciária destinada a entidades e fundos, incidentes sobre:

a) o valor pago a título de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) pago aos seus administradores, no período de 2014 e 2015;

b) o valor pago a título de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) pago aos seus empregados, no período de 2014 e 2015;

c) o valor pago a título de Bônus de Contratação (Hiring Bônus), no período de 2014 e 2015; e

d) o valor pago para pessoas físicas sem vínculo empregatício (contribuintes individuais – autônomos), declaradas em DIRF sob o código de retenção 0588.

Regularmente cientificado da lavratura do auto de infração, o Contribuinte apresentou impugnação, por meio da qual (i) reconheceu a procedência da autuação em relação aos valores pagos para pessoas físicas sem vínculo empregatício (contribuintes individuais – autônomos) e (ii) combateu as demais infrações objeto do lançamento.

A DRJ, por meio do susodito Acórdão nº 15-46.192 (fl. 667), julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, nos termos da ementa abaixo reproduzida:

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.**

Integra o salário-de-contribuição a participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada em desacordo com a legislação própria.

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. ADMINISTRADORES NÃO EMPREGADOS.**

Integra o salário-de-contribuição a verba paga a administradores não empregados (contribuintes individuais) a título de Participação nos Lucros ou Resultados da empresa.

**REMUNERAÇÃO INDIRETA. “HIRING BÔNUS” - BÔNUS DE CONTRATAÇÃO. INCIDÊNCIA.**

O pagamento de “Hiring Bônus” ou bônus de contratação a profissional, destinado a atraí-lo para trabalhar na empresa, integra, por seu caráter contraprestacional, o salário-de-contribuição previdenciário.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão exarada pela DRJ, o Contribuinte apresentou o recurso voluntário de fl. 703 e seguintes, compartimentando suas razões de defesa nos seguintes pontos, em síntese: (i) reconhecimento da procedência do lançamento em relação à PLR paga aos empregados, *exclusivamente, das competências autuadas pertinentes ao regulamento do programa de sócios de 02/2015, 08/2015 e 09/2015, destacadas às fls. 43 do Relatório Fiscal*, (ii) não incidência da contribuição previdenciária em relação aos demais pagamentos de PLR aos empregados, (iii) não incidência da contribuição previdenciária sobre os pagamentos de PLR aos administradores / diretores, (iv) não incidência da contribuição previdenciária sobre bônus de contratação, (v) não incidência das demais contribuições exigidas pela autuação (GILRAT, INCRA e Salário-Educação) e (vi) inobservância do limite da base de cálculo das contribuições a terceiros.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo. Entretanto, dele conheço em parte pelas razões a seguir expostas.

### **I. Da Matéria Não Arguida na Impugnação**

O Recorrente, em sua peça recursal, traz fundamentação e argumentação não deduzida em sede de impugnação.

De fato, analisando-se as teses defensivas deduzidas em sede de recurso voluntário com aquelas apresentadas em sede de impugnação, verifica-se que o Recorrente inovou suas razões de defesa neste momento processual no que tange especificamente à alegação de inobservância do limite da base de cálculo das contribuições a terceiros.

O inciso III do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, norma que regula o Processo Administrativo Fiscal – PAF em âmbito federal, é expresso no sentido de que, a menos que se destinem a contrapor razões trazidas na decisão recorrida, os motivos de fato e de direito em que se fundamentam os pontos de discordância e as razões e provas que possuir o contribuinte devem ser apresentados na impugnação. No caso em análise, não há qualquer registro na peça impugnatória da matéria em destaque suscitada no recurso voluntário, razão pela qual não se conhece de tal argumento.

### **II. Da Lide**

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de auto de infração com vistas à exigência de contribuição previdenciária relativa a parte da empresa e aquela destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência da incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho - GILRAT, bem como para cobrança de contribuição previdenciária destinada a entidades e fundos, incidentes sobre<sup>1</sup>:

- a) o valor pago a título de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) pago aos seus administradores, no período de 2014 e 2015;
- b) o valor pago a título de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) pago aos seus empregados, no período de 2014 e 2015; e
- c) o valor pago a título de Bônus de Contratação (Hiring Bônus), no período de 2014 e 2015.

### **III. Do Bônus de Contratação (Hiring Bônus)**

Neste ponto, informa a autoridade administrativa fiscal (fl. 228 e seguintes) que *a empresa efetuou pagamentos referentes a gratificação de admissão (bônus de contratação, hiring bonus) a empregados contratados nos anos de 2014 e 2015, registrados nas Folhas de Pagamento na rubrica de proventos 525 – Gratificação de Admissão.*

Prossegue a Fiscalização afirmando que *esta verba paga no ato da contratação, negociada entre a empresa e o empregado, fazendo parte do pacote de remunerações para incentivar o empregado a ingressar nos quadros da empresa, denominada no mercado como*

<sup>1</sup> Conforme exposto no Relatório, o Contribuinte reconheceu a procedência da autuação em relação aos valores pagos para pessoas físicas sem vínculo empregatício (contribuintes individuais - autônomos), declaradas em DIRF sob o código de retenção 0588.

*“luvas”, “hiring bônus” ou bônus de contratação, tem como natureza uma gratificação ajustada, não estando nas hipóteses de isenção previdenciária. Assim, estando contido no conceito de remuneração paga a qualquer título, o pagamento de bônus de contratação é parte integrante do salário de contribuição.*

De fato, assim concluiu a autoridade administrativa:

Nesse sentido, quando a lei define remuneração paga a qualquer título, o pagamento de “luvas”, que tem natureza de gratificação ajustada, está contido na definição legal acima citada, sendo parte integrante do salário de contribuição.

A DRJ, corroborando o entendimento adotado pela Fiscalização, concluiu que:

A prática do hiring bonus vem sendo adotada largamente em relação a altos cargos executivos e consiste no pagamento de uma quantia em dinheiro que a empresa oferece ao empregado antes da contratação. O objetivo deste expediente é garantir que o profissional almejado não aceite outra proposta de contratação, configurando, portanto, um fator de atração. Também há a adoção da prática do hiring bonus a profissionais recém-contratados, como forma de mantê-los integrados à corporação empresarial, evidenciando a intenção de manutenção do profissional.

A verba paga a esse título integra o salário-de-contribuição previdenciário, pois corresponde, claramente, a um prêmio antecipado, que visa remunerar o promissor empregado recém-contratado pelos serviços que prestará ao longo do contrato de trabalho, isto é, a empresa o atrai ao seu quadro funcional pelo resultado laboral diferenciado que dele espera, pagando-lhe um bônus salarial pelo seu potencial produtivo; é evidente, portanto, a presença da retributividade no pagamento efetuado a esse título.

O fato de uma verba, no caso o “bônus”, ter sido paga na contratação do empregado, - antes, portanto, da prestação do serviço, que se concretizará ao longo da vigência do contrato de trabalho- não descharacteriza a sua natureza remuneratória, pois é evidente o seu caráter contraprestacional ao serviço que será prestado pelo empregado. Nada impede que o empregador antecipe a sua prestação (pagamento da remuneração do empregado) efetuando-a antes que o empregado efetue a sua (prestação do trabalho).

(...)

Concluindo, a verba paga a título de hiring bonus é decorrente do contrato de trabalho e não tem natureza de verba eventual, por não estar relacionada a caso fortuito. Portanto, a verba deve compor o salário de contribuição.

Em sua peça recursal, o Contribuinte sustenta, em síntese, que o hiring bônus está totalmente afastado do conceito de salário de contribuição, pois ausentes as principais condições para o seu enquadramento: não retribui serviço prestado ou tempo colocado à disposição pelo empregado, pois antecede a relação de trabalho e não são pagos com habitualidade, pois paga-se uma única vez antes da contratação.

Pois bem!!

Conforme exposto linhas acima, em sua decisão, a DRJ entendeu que o bônus de contratação se subsume ao conceito de salário de contribuição previsto no art. 28, inciso I, da Lei nº 8.212/91.

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

Lei nº 8.212/91

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

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

Regulamento da Previdência Social RPS

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

(...)

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

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

Analizando a situação fática, o que se tem, no caso em exame, é o pagamento de um bônus, a alguns empregados, quando da contratação destes. Assim, ao contrário do afirmado na decisão recorrida, entendo que não se encontra demonstrado que o referido pagamento teria natureza de "complementação da remuneração", isto porque:

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

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

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

conhecido. (Processo: RR 9070019.2003.5.02.0072, Rel. Ministro Alberto Luiz Bresciani de Fontan Pereira, 3<sup>a</sup> Turma; DEJT 22/05/2009). (grifamos)

Este Egrégio CARF já se manifestou, mais de uma vez, quanto exclusão do bônus de contratação da base de cálculo conforme se verifica pelas decisões abaixo transcritas:

#### BÔNUS CONTRATAÇÃO.

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

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

(Acórdão 2301003.086, 3<sup>a</sup> Câmara, 1<sup>a</sup> Turma Ordinária, Sessão de 20 de setembro de 2012)

#### SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. BÔNUS DE ADMISSÃO. CARACTERÍSTICAS.

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

No presente caso, o fisco fundamentou a existência do fato gerador somente pela verba não constar do rol expresso no § 9º, do art. 28, da Lei 8.212/19991, tornando insuficiente a demonstração do fato gerador e a consequente existência da obrigação tributária principal (Acórdão 2301003.762, 3<sup>a</sup> Câmara, 1<sup>a</sup> Turma Ordinária, Sessão de 15 de outubro de 2013)

Neste contexto, entende-se que a utilização pelas empresas de pagamento de luvas com objetivo de atrair melhores profissionais, serve como forma de compensação, vindo a indenizar aquele profissional, incentivando-o ao pedido de demissão da outra empresa em que trabalha.

Sobre o tema, inclusive, além dos precedentes deste E. Conselho já citados, destaque-se o recente julgado da CSRF, consubstanciado no Acórdão n.º 9202-007.637, de 27 de fevereiro de 2019, *in verbis*:

A matéria já foi debatida nesta 2<sup>a</sup> Turma da CSRF, em duas oportunidades, uma delas quando da prolação do segundo paradigma indicado pela Fazenda Nacional Acórdão n.º 9202004.308, de 21/07/2016. A segunda vez que o Colegiado se debruçou sobre o tema proferiu-se o Acórdão n.º 9202005.156, de 25/01/2017, cujo voto vencedor, da lavra da Ilustre Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, trago à colação, por externar o meu entendimento acerca do Bônus de Contratação.

(..)

Em contrapartida, argumenta a recorrente que se trata, em verdade, de verba desvinculada do salário, uma vez que fora paga aos beneficiários no ato da contratação, momento no qual ainda não se dava a prestação dos serviços, motivo pelo qual deve ser reconhecido sobre ela não incidirem as contribuições previdenciárias.

Pois, bem, sobre o assunto, inicialmente cabe frisar que a CF/88, em seu art. 195, I, “a”, definiu que o financiamento da Seguridade Social se faria, em parte pelas contribuições do empregador e do empregado incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos provenientes do trabalho.

(..)

Resta claro portanto que a cobrança das contribuições sociais previdenciárias somente poderá ser levada a efeito sobre valores que vierem ser creditados a segurados empregados ou contribuintes individuais quando estes venham a auferir remuneração destinada a retribuir um trabalho por eles prestado ao seu empregador ou tomador de

serviços, não sendo abarcados na hipótese de incidência eventuais ganhos que não possuam qualquer vinculação com a prestação de trabalho com ou sem vínculo empregatício.

O pagamento de verbas a título de hiring bônus ou bônus de contratação é uma ferramenta utilizada pelas empresas, sobretudo com o intuito de angariar funcionários de alta performance de mercado, com vínculo empregatício ou não, para os quadros de colaboradores de determinada empresa, diante da atual escassez no mercado de trabalho de profissionais especializados em determinada expertise ou mesmo de profissionais de alta capacidade operacional que se destacam no exercício de suas funções no empresariado brasileiro.

Trata-se de uma forma encontrada, ainda, pelas empresas de adoçar a boca de executivos, para que os mesmos venham a auferir vantagens para que deixem os seus antigos postos de trabalho e venham a se filiar a uma nova empresa, pois, sem a concessão de melhores benefícios, certamente tais profissionais continuariam a exercer sua funções no antigo posto de trabalho não havendo para eles qualquer vantagem em transferir sua força de trabalho e conhecimentos a um novo empregador.

Fato é que o pagamento do bônus de contratação não possui qualquer previsão legal acerca de sua obrigação ou não de pagamento, se traduzindo em nova prática de mercado, atualmente adotada por empresas brasileiras à exemplo da prática há muito já realizada no exterior, como forma das mesmas se manterem vivas e competitivas, certamente pela força de trabalho de profissionais mais especializados e mais respeitados em determinada área.

Em se tratando de uma prática mais atual, também não houve qualquer previsão sobre tal pagamento nas hipóteses de isenção das contribuições previdenciárias previstas no §9º do art. 28 da Lei 8.212/91, de modo que o próprio legislador constituinte e o ordinário, ao definirem o salário contribuição, pela impossibilidade de previsão de todas as formas de remuneração que poderiam vir a ser criadas, determinou que todo o pagamento auferido em uma ou mais empresas que tiver como escopo a retribuição do trabalho prestado, deverá ser considerado como base de cálculo para fins de incidência da tributação pelas contribuições previdenciárias.

Assim, em face do silêncio da legislação relativamente ao pagamento de bônus de contratação, cabe ao julgador, diante do caso em concreto, apurar se o pagamento efetuado teve realmente ou não a finalidade de retribuição de trabalho prestado, não havendo que se falar, apenas na tributação da verba sobre o argumento de que ela não consta expressamente dentre as hipóteses de isenção previstas no art. §9º do Art. 28 da Lei 8.212/91.

A meu ver, o primeiro elemento que deve considerado para definição ou não do caráter de retributividade da verba, o qual a meu ver é incontrovertido no presente caso, pois não veio a ser questionado pela fiscalização ou mesmo pela própria recorrente, é o momento em que a verba veio a ser paga. Consta do relatório fiscal que a verba foi paga no ato da contratação, ou seja, em momento no qual o seu beneficiário sequer estava formalmente ligado ao quadro de colaboradores da recorrente ou mesmo tenha até iniciado a prestação dos serviços para o qual fora contratado.

Logo, em não havendo a prévia prestação do serviço, a meu ver, considerando-se tal elemento, por si só no caso em concreto, não há que se falar que o pagamento da verba ou remuneração destinou-se a retribuir qualquer trabalho prestado, diante da clara impossibilidade de tal fato pudesse mesmo ocorrer.

[...]

Dessa forma não concordo com a conclusão da fiscalização no presente caso de que o bônus de contratação se trata, em todos os casos, de uma gratificação ajustada, de modo a atrair a incidência das contribuições com fundamento no art. 457 da CLT. A meu ver uma gratificação, qualquer que seja sua forma, caracteriza-se como um pagamento feito por liberalidade do empregador, como uma forma de agradecimento ou reconhecimento de algo, no caso, uma vez que creditada ao seu empregado, certamente busca gratifica-

lo pelos serviços já prestados ou mesmo como recompensa pelo respectivo tempo de serviço na empresa ou performance na execução de determinado serviço.

[...]

Assim, a despeito de que a verba em tela, ainda que paga antes de firmar-se o contrato de trabalho, poderia efetivamente ser classificada como de natureza salarial, não foram trazidos aos autos elementos que formassem a convicção desta Conselheira, no sentido de que, nesse caso concreto, o chamado Bônus de Contratação deveria compor o salário-de-contribuição.

Diante do exposto, conheço parcialmente do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, somente em relação ao Bônus de Contratação e, no mérito, na parte conhecida, nego-lhe provimento.

Registre-se, pela sua importância que, no caso em análise, a Fiscalização não demonstrou a existência de nenhuma contrapartida, por parte do empregado, para receber o bônus de contratação, tais como: permanência mínima na Companhia por determinado período de tempo, batimento de metas, etc.

Neste sentido, inclusive, foi a Declaração de Voto do Conselheiro Denny Medeiros da Silveira em recente julgado deste Colegiado, consubstanciado no Acórdão nº 2402-007.616, *in verbis*:

Mesmo tendo acompanhado o Ilustre Relator, gostaria de tecer algumas considerações que entendo serem importantes.

Segundo se extrai do voto condutor, cada beneficiário recebeu uma única vez o bônus de contratação, acertado na fase pré-contratual e sem qualquer condição relacionada à prestação laboral. Dessa forma, por não se tratar de verba paga em uma relação empregatícia, não há como enquadrá-la no conceito de salário de contribuição para fins de incidência das contribuições previdenciárias. Vide o que dispõe a Lei 8.212/91, em sua redação vigente ao tempo dos fatos:

(...)

Como se nota, incidem contribuições sobre a remuneração paga pelo empregador ao segurado contratado como empregado, porém, como visto, não é o que ocorre no caso em tela.

Portanto, por não se amoldar ao conceito de salário de contribuição, não cabe a incidência das contribuições previdenciárias sobre o bônus de contratação de que trata o presente processo, tendo o mesmo representado apenas um incentivo prévio e externo à relação laboral para que o beneficiário viesse a se integrar ao quadro de empregados da empresa.

(grifos originais)

Diante do exposto, entendo que não restou demonstrado o caráter retributivo da prestação de serviço exigido pelo artigos 28, I da Lei nº 8.212/91 e 201, II, §1º do Regulamento da Previdência Social que pudesse legitimar a incidência de contribuições sociais sobre tais verbas, razão pela qual se impõe o provimento do recurso voluntário neste particular, com o respectivo cancelamento do crédito tributário referente às contribuições previdenciárias incidentes sobre os valores pagos a título de “bônus de contratação” e demais contribuições correlatas (GILRAT e Terceiros).

#### **IV. Da PLR paga aos Administradores / Diretores**

Neste ponto, destaca o Recorrente que, *segundo a autoridade fiscal e a decisão recorrida*, ele (Recorrente) *deixou de recolher contribuição previdenciária sobre os pagamentos de participações nos lucros e resultados efetuados aos diretores/administradores, por entender que tais pagamentos estariam sujeitos ao recolhimento de contribuição previdenciária, na*

*qualidade de segurados contribuintes individuais, nos termos do artigo 22, inciso III, da Lei n. 8.212/91.*

Defende o Recorrente, entretanto, que:

Da leitura do Relatório Fiscal anexo ao Auto de Infração ora combatido, constata-se que o Auditor Fiscal consignou que os diretores eleitos para exerceram a administração da sociedade recebem a Participação nos Lucros e Resultados nos termos regulamentados pela Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas).

Nesse sentido, como a fiscalização e a DRJ entendem que a única legislação específica que trata da Participação nos Lucros e Resultados da empresa para fins de isenção seria a Lei nº 10.101/2000 acaba por concluir, por decorrência, que somente os pagamentos de PLR regulados por essa lei estariam no rol das verbas excluídas do salário de contribuição, nos termos do artigo 28, § 92 alínea j, da Lei nº 8.212/91.

Ocorre que, ao contrário do que entende a autoridade fiscal, o fato de um diretor ter sido eleito em assembleia e se sujeitar às disposições da Lei nº 6.404/76 e não da Lei nº 10.101/2000, para fins de pagamento da PLR, não descharacteriza a verba para fins de isenção/imunidade da contribuição previdenciária.

Isso porque, o pagamento da PLR foi expressamente excluído da relação de verbas sujeitas ao recolhimento da contribuição previdenciária, nos termos da alínea "j" do § 92 do artigo 28 da Lei nº 8.212/91.

A mesma legislação (artigo 22, § 2º) determina que as parcelas pagas a título de PLR não integram a remuneração, desde que regulamentados por lei específica.

Ora, a Lei nº 10.101/2000 não é a única legislação que regula o pagamento de PLR, haja vista a existência de previsão expressa na Lei nº 6.404/76, que disciplina o pagamento aos administradores e diretores, conforme reconhece a Autoridade Fiscal.

Referida legislação estabelece, no seu artigo 152 e §§, a regulamentação para o pagamento da PLR, nos seguintes termos:

(...)

Da leitura dos dispositivos legais acima conclui-se que os pagamentos de PLR aos diretores/administradores serão imunes desde que: i) o montante seja fixado em assembleia; ii) que a companhia tenha pago dividendo obrigatório aos seus acionistas e iii) que a participação não ultrapasse a remuneração anual dos administradores ou % dos lucros o que for menor.

No caso em tela, o Recorrente atendeu a todos os requisitos acima, tanto que não foi apontada pela Fiscalização nenhuma hipótese de descumprimento à Lei nº 6.404/76. Tanto é verdade, que a própria fiscalização, no Relatório (fl. 9), não questionou qualquer fato relacionado ao limite, o que faz concluir que os pagamentos feitos a título de PLA atendem aos limites do art. 152 da Lei nº 6.404/76:

(...)

Por oportuno, importa ressaltar que a natureza da verba paga a título de PLR não depende da condição daquele que a recebe (se é empregado ou diretor), mas sim da sua desvinculação da remuneração e da ausência da habitualidade.

Vale lembrar que o direito à participação nos lucros ou resultados, ao contrário que foi afirmado pela Autoridade Julgadora de 12 Instância, foi consagrado na Constituição Federal aos TRABALHADORES e não exclusivamente aos empregados, não havendo no ordenamento brasileiro nenhuma determinação ao contrário. Logo, o diretor/administrador da empresa também poderá recebê-la, sendo condição para isenção da verba o seu pagamento efetuado de acordo com Lei específica, que, no caso é a Lei nº 6.404/76.

Pois bem!

Com relação ao argumento do Contribuinte no sentido de que a PLR paga aos administradores / diretores seria isenta nos termos da Lei nº 6.404/76, filio-me ao entendimento da Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, consubstanciado no Acórdão 9202-007.027, *in verbis*:

Com relação ao tema 'incidência da Contribuição Previdenciária sobre os valores pagos aos administradores não empregados a título de PLR' muito se discute sobre aplicação da Lei nº 6.404/76 como fundamento para exclusão do conceito de remuneração fixado pelo art. 22, III da Lei nº 8.212/91, dos valores pagos à título de distribuição de lucros aos administradores de pessoas jurídicas quando tais trabalhadores não possuem vínculo empregatício. Em que pesem os argumentos em sentido contrário, entendo não haver qualquer óbice legislativo para a exclusão de tais valores da base de cálculo da contribuição previdenciária devida pela empresa.

Sabe-se que contribuinte individual é classe de trabalhador criada pela Lei nº 9.876/99 que alterando a Lei nº 8.212/91, acrescentou o inciso V ao seu art. 12, prevendo na alínea 'f' que se enquadra nesta categoria os diretores não empregados e os membros dos conselhos de administração de sociedade anônima. Assim, a Previdência Social ao extinguir a antiga figura do contribuinte autônomo, passou a classificar os trabalhadores em questão como contribuintes individuais.

Ainda por força das substanciais alterações promovidas na Lei nº 8.212/91, por meio do art. 22, III, passamos então a ter como fato gerador da Contribuição Previdenciária o pagamento efetuado por pessoas jurídicas a esses contribuintes individuais que lhe prestam serviço:

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

(...)

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços;

(...)

§ 1º No caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas, além das contribuições referidas neste artigo e no art. 23, é devida a contribuição adicional de dois vírgula cinco por cento sobre a base de cálculo definida nos incisos I e III deste artigo.

§ 2º Não integram a remuneração as parcelas de que trata o § 9º do art. 28.

Adotando teoria desenvolvida pelo Professor Paulo de Barros Carvalho, ao analisar essa nova redação dada ao art. 22 em conjunto com os demais dispositivos da Lei de Custo, construo a seguinte regra matriz de incidência para a contribuição previdenciária ora discutida: havendo pagamento de valores pela empresa à trabalhador sem vínculo empregatício (contribuinte individual), deve a pessoa jurídica recolher à título de contribuição previdenciária no mês, valor correspondente à incidência de 20% sobre o total das remunerações pagas (no presente caso temos o adicional de 2,5%).

Fixando-nos no critério quantitativo, a base de cálculo da contribuição devida pela empresa, à princípio, seria a remuneração paga ou creditada à qualquer título, entretanto não podemos deixar de observar a exclusão feita pelo citado parágrafo 2º que nos remete ao tão discutido art. 28, §9º.

Vejamos então a parte que nos interessa do art. 28:

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

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

(...)

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º;

(...)

§ 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;

Referido art. 28 nos traz o conceito de salário-de-contribuição, ou seja, o valor que serve de base de incidência das alíquotas de contribuição previdenciária devida pelos segurados obrigatórios. Nos seus incisos essa base de incidência é dividida conforme a categoria do segurado: empregado e trabalhador avulso, empregado doméstico, contribuinte individual e segurado facultativo.

E é aqui começa a construção da minha linha de interpretação.

O §9º do art. 28 ao prever quais os valores não compõe o conceito de salário-de-contribuição, não traz - qualquer - ressalva - quanto - à - abrangência - das - exceções - ali exposta, segundo o texto legal as exceções devem ser utilizadas para a delimitação do salário-de-contribuição para fins de toda a lei e não apenas no que tange à contribuição relacionada aos empregados, trabalhadores com vínculo empregatício, prevista no inciso I.

Assim, afirmar que a exceção da alínea 'j' somente se aplica a essa categoria de contribuintes, adotando como lei específica apenas a Lei nº 10.101/00 seria uma limitação desarrazoada da norma. Caso a intenção do legislador fosse restringir as exceções do citado parágrafo 9º ou mesmo a exceção da alínea 'j' ora discutida, deveria ter feito menção que as exceções somente abrangiam o conceito de salário-de-contribuição previsto no inciso I do art. 28, que como dito fixa a base de incidência da contribuição devida pelos segurados empregados. A redação ampla do parágrafo me leva a interpretação que as exceções também se aplicam ao conceito de salário-de-contribuição fixado pelos demais incisos do artigo, entre eles o inciso III o qual abrange os contribuintes individuais.

Meu entendimento é no sentido de ser perfeitamente possível a interpretação de que a lei específica referida pela alínea 'j' no caso dos trabalhadores com vínculo empregatício seria a Lei nº 10.101/00, enquanto que no caso dos administradores não empregados, contribuintes individuais, teríamos a Lei nº 6.404/76.

Destaco que não estou falando que para os trabalhadores sem vínculo empregatício a exclusão do conceito de remuneração está baseada na hipótese de não incidência prevista no art. 7, XI da Constituição Federal, a qual tem como objetivo estimular o empregado a produzir mais, buscando resultados efetivos para empresa e contribuindo para a melhoria da qualidade da relação capital e trabalho. Para esta hipótese é que teremos a aplicação da Lei nº 10.101/00 como norma regulamentar da exceção prevista na alínea 'j' do §9º do art. 28.

Ora, o legislador infraconstitucional ao regulamentar a Contribuição prevista no art. 195, I, 'a' da Constituição Federal, por meio da Lei nº 8.212/91, elegeu outras hipóteses de não incidência que são todas aquelas do citado §9º, entre elas a alínea 'j' que por não ser de aplicação exclusiva aos empregados (inciso I) comporta o entendimento de que a Lei nº 6.404/76 foi a norma eleita pelo legislador como norma específica para disciplinar a participação nos lucros e resultados devida aos contribuintes individuais.

Assim, voto no sentido de que a importância paga aos administradores não empregados à título de participação nos lucros ou resultados da empresa não integra a base de cálculo da contribuição previdenciária a que se refere o art. 195, I da Constituição.

Nestes termos, entendo que para a hipótese de pagamento de PLR a trabalhadores sem vínculo de emprego, como é o caso discutido nos autos, o regramento a ser aplicado será aquele que regula seu pagamento, ou seja, o parágrafo 1º do artigo 152, da Lei 6.404/76.

De fato, a Lei das S.A.s é sem dúvida a norma mais específica a ser aplicada, portanto, enquadrada no conceito de "lei específica" apta a regular o pagamento de PLR a administradores, pois, estando tal rubrica desvinculada da remuneração e excluída do conceito legal de salário de contribuição, não se relaciona com rendimentos advindos do trabalho.

Dessa forma, deve ser dado provimento ao recurso voluntário neste particular, com o consequente cancelamento do lançamento fiscal em relação à PLR paga aos Administradores / Diretores.

Caso, entretanto, este não seja o entendimento deste Colegiado, impõe-se analisar o outro argumento do Contribuinte ainda em relação à PLR paga aos administradores / diretores, no sentido de que *a natureza da verba paga a título de PLR não depende da condição daquele que a recebe (se é empregado ou diretor), mas sim da sua desvinculação da remuneração e da ausência da habitualidade*, sendo certo que *o direito à participação nos lucros ou resultados, ao contrário que foi afirmado pela Autoridade Julgadora de 12 Instância, foi consagrado na Constituição Federal aos TRABALHADORES e não exclusivamente aos empregados, não havendo no ordenamento brasileiro nenhuma determinação ao contrário*.

Sobre o tema, este Relator já acompanhou em diversos outros julgados o entendimento externado pelo Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, o qual, filiando-se à seguinte corrente interpretativa do ilustre conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, constante do acórdão 2201.003-370, julgado em 18 de janeiro de 2017, entende que:

Ora, ao instituir uma gama de direitos aos trabalhadores, a Constituição Federal assim determinou:

*"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;" [...]*

Não quis, o Constituinte, diferenciar os trabalhadores. Podemos assim inferir, pois quando optou por identificar determinados trabalhadores, a Carta Fundamental assim o fez, como se pode observar no inciso XXXIV e parágrafo único, ambos do mesmo artigo 7º acima, que se referem especificamente ao trabalhador avulso, que teve seus direitos equiparados; e ao doméstico, que na redação original da Carta, os teve diminuídos.

Idêntica redação tem a Lei 10.101, de 2000, que em seu artigo 1º, explicita:

*"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." [...]*

Para alguns, por mencionar a categoria dos empregados, nos caputs dos artigos 2º e 3º, dispositivos que explicitam os requisitos para a validade da PLR, a Lei nº 10.101 restringiria a estes trabalhadores o direito à participação nos lucros e resultados.

Uma análise mais detida e isenta não corrobora tal entendimento. Vejamos.

Tanto em um, como em outro artigo, o uso do vocábulo empregado se constituiu um pressuposto lógico, pois o dispositivo constante do artigo 2º trata da participação do sindicato na elaboração do plano, e o do artigo 3º versa sobre a integração da verba paga a título de PLR na remuneração e nos reflexos trabalhistas que só existem para o empregado. A uma não haveria outro modo de redigir a norma, pois ao desejar que os trabalhadores estivessem representados na mesa de negociação com os empregadores por alguém que lhe defendessem os interesses, esse alguém só poderia ser o sindicato, entidade típica dos empregados, que já tem – por expressa previsão constitucional – esse mister. A outra, porque reflexos trabalhistas sobre verbas pagas pelo trabalho, também só surgem para os empregados.

Mera busca na letra fria da lei só encontra mais uma remissão aos empregados, justamente no parágrafo 1º do artigo 3º, de onde se conclui que não há, nem do ponto de vista semântico, a intenção do legislador de restringir o benefício. Reitere-se, que, ao tratar da questão da tributação da renda decorrente do recebimento da PLR, volta novamente o legislador a utilizar-se da expressão “trabalhador”.

Por fim, necessário recordar, numa interpretação teleológica, que o contribuinte individual, por exemplo, o diretor, contribui também com seu labor para o atingimento das metas e resultados da empresa. Subtrair tal benefício dessa categoria é discriminar alguém que, em regra, não sendo detentor do capital, só possui o trabalho para obter renda e sustentar sua família.

[...]

Não obstante o todo o exposto, outro ponto, ao meu ver irrefutável, deve ser analisado.

Disse, há pouco, que não quis o Constituinte distinguir os trabalhadores, ao reverso, fez questão de aproximá-los pois, quando entendeu necessário, expressamente se referiu a um e a outro. Porém, outra consideração de cunho eminentemente jurídico deve ser apresentada.

Ao recordarmos que a Lei nº 10.101/00 trata sobre o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física incidente sobre os valores percebidos pelo trabalhador a título de Participação nos Lucros e Resultados e mais, o faz de forma favorecida, se torna patente que a interpretação que discrimina o diretor estatutário, vedando seu direito ao recebimento da Participação, ofende de morte a Constituição Federal posto que colide frontalmente com a regra (caráter descriptivo da conduta nos dizeres de Humberto Ávila), constante do inciso II do artigo 150 transrito.

Por óbvio que tal interpretação não pode ser aceita uma vez que contraria direito do contribuinte constitucionalmente esculpido, tratado pela Carta como vedação ao poder de tributar.

Ao afastarmos o direito à percepção da PLR nos termos da Lei nº 10.101/00, o contribuinte individual estaria submetido a tributação sobre o valor recebido com base na tabela vigente para a remuneração decorrente do trabalho. Já, para a mesma verba, recebida pelo diretor empregado ou seja, trabalhador na mesma ocupação profissional ou função este teria direito a uma menor tributação para a mesma renda obtida, vez que decorrente de PLR.

Leandro Paulsen (Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da jurisprudência e da doutrina, 15<sup>a</sup> ed. Livraria do Advogado Ed., 2013, pg. 185), é enfático em afirmar:

*"O art. 150, II, da CF é expresso em proibir qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos"*

Como nos recorda JJ Canotilho, a interpretação deve ser realizada evitando-se antinomias constitucionais e mais, ampliando-se o gozo de direitos constitucionalmente esculpidos. Não há tal vício de inconstitucionalidade na Lei nº 10.101/00. Não será o interprete que irá cria-lo.

Logo, o recurso deve ser provido neste ponto, para cancelar a autuação sobre a remuneração paga aos diretores não empregados supra mencionada.

## **V. Da PLR paga aos Empregados**

### **V.I. – Da Lide**

No que tange à PLR paga aos empregados, a Fiscalização, por meio de seu Relatório Fiscal (vide fl. 180 e seguintes do e-processo) cuidou inicialmente de identificar os instrumentos utilizados pelo Contribuinte para o pagamento das PLR, tendo identificado a seguinte relação:

- 1 - Convenções Coletivas de Trabalho – CCT;
- 2 - Acordos Coletivos de Trabalho – ACT;
- 3 - Regulamento do Programa de Participação nos Lucros ou Resultados;
- 4 - Regimento Interno para Outorga de Opções de Ações para Beneficiários do Banco Itaú BBA S.A; e
- 5 - Regulamento do Programa de Sócios.

Com relação às Convenções Coletivas e aos Acordos Coletivos, a autoridade administrativa fiscal expressamente informou que referidos instrumentos *atenderam à legislação vigente e os valores pagos aos empregados não são objeto do presente auto de infração* (vide fls. 184 e 185 do e-processo).

No que tange ao Regimento Interno para Outorga de Opções de Ações para Beneficiários do Banco Itaú BBA S.A e ao Regulamento do Programa de Sócios (itens 4 e 5 supra), a fiscalização constatou a ausência de negociação entre as partes para a formalização destes instrumentos.

Dessa forma, *os valores pagos aos empregados com base em tais instrumentos, lançados nas rubricas 29660, 29665, 29835, 29840, 29845, 29850, 29895 e 29950 das folhas de pagamento, encontram-se em desacordo com a Lei nº 10.101/2000, e são objeto do presente Auto de Infração.*

No que atine ao Regulamento do Programa de Participação nos Lucros ou Resultados (item 3 supra), o qual, conforme informado no próprio Relatório Fiscal, trata-se do Anexo Único do Acordo Coletivo de Trabalho para Pagamento da Participação nos Lucros e/ou Resultados referentes aos exercícios de 2013 e 2014, constatou a Fiscalização que referido Acordo *foi celebrado em 24 de Outubro de 2013, entre, de um lado, entre outros, o Banco Itaú BBA S.A., e de outro lado, a CONTRAF – Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro, com vigência de 2 anos retroativa a 01 de janeiro de 2013 e término em 31 de dezembro de 2014. Referido Regulamento abrange dois períodos de apuração da PLR, correspondentes aos exercícios de 2013 e 2014, com pagamentos efetuados respectivamente em 02/2014 e 02/2015. A retroatividade analisada nesse item refere-se tão somente aos pagamentos efetuados em 02/2014.*

Neste contexto, concluiu o preposto fiscal que *os valores pagos aos empregados com base no Regulamento do Programa de Participação nos Lucros ou Resultados, na*

*competência 02/2014, lançados nas rubricas 29160 e 04100 das folhas de pagamento, encontram-se em desacordo com a Lei n.º 10.101/2000, e são objeto do presente Auto de Infração.*

Por fim, no que tange à PLR paga aos empregados, informa a autoridade administrativa que, *além das infrações à legislação já relatadas, há ainda aquela relacionada ao fato de ter a empresa efetuado pagamento de remunerações muito elevadas a título de PLR.*

Destaca a fiscalização que *a instituição de um programa de PLR não pode servir de justificativa para que a remuneração do empregado seja substituída pelo pagamento nele previsto. Sendo assim, mesmo não existindo qualquer referencial em relação ao salário do empregado, o valor da PLR deve guardar uma proporcionalidade razoável entre o salário mensal recebido e os valores pagos de PLR. Do exame das folhas de pagamento, há diversos casos em que a verba paga a título de PLR aos empregados excedia em dezenas de vezes o valor do respectivo salário base mensal. Há situações, por exemplo, em que o valor da PLR excede em mais de 100 vezes o salário base do empregado, contrapondo-se a casos em que o beneficiários recebe menos de 0,5 (meio) salário base a título de PLR.*

Portanto, concluiu a Fiscalização, que os valores pagos aos empregados com base no Regulamento do Programa de Participação nos Lucros ou Resultados, nas competências 02/2014 e 02/2015, lançados nas rubricas 29160 e 04100 das folhas de pagamento, encontram-se em desacordo com a Lei n.º 10.101/2000, e são objeto do presente Auto de Infração, da seguinte maneira:

- i. Na competência 02/2014, pelo total pago nas rubricas, uma vez que em que tal competência também há o problema da retroatividade da vigência do Regulamento, conforme já explicitado nesse Relatório;
- ii. Na competência 02/2015, a fim de evidenciar a substituição da remuneração, somente nos casos em que o valor da PLR seja igual ou superior a 12 vezes o salário-base do empregado, ou seja, PLR maior ou igual ao salário-base anual.

Em seu recurso voluntário, o Contribuinte destaca que *a decisão recorrida, inicialmente, manteve o entendimento da autoridade lançadora no sentido de que deve incidir a contribuição previdenciária sobre pagamentos de PLR aos empregados do Recorrente em razão:*

*i) da suposta ausência de negociação sindical para a formalização do regimento interno para outorga de opções de ações para o beneficiário do banco Itaú BBA (competências, deste modelo, de 02/2014 e de 02/2015, rubricas detalhadas às fls. 39 do Relatório Fiscal);*

*ii) da suposta ausência de negociação sindical para formalização do regulamento do programa de sócios (competências, deste modelo, de 02/2015, 08/2015 e 09/2015);*

*iii) da suposta ausência de pactuação prévia do ACT 2013/2014 relativamente à competência 02/2014;*

*iv) da desproporcionalidade entre os valores pagos a título de PLR e os salários-base de alguns dos empregados (competência de 02/2014 e de 02/2015).*

Nesse ponto, o Recorrente esclareceu que optou pelo recolhimento com redução de 30% da multa de ofício no prazo de apresentação do recurso voluntário, *exclusivamente, das competências autuadas pertinentes ao regulamento do programa de sócios de 02/2015, 08/2015*

*e 09/2015, destacadas às fls. 43 do Relatório Fiscal. Por tal razão, deixa de interpor recurso voluntário especificamente quanto a esse ponto.*

Como se vê – e em resumo – a fiscalização entendeu que os pagamentos realizados pelo Contribuinte aos seus empregados a título de PLR nos anos de 2014 e 2015, em relação aos instrumentos supra destacados, apresentaram as seguintes infrações:

- a) Ausência de negociação entre as partes para a formalização do regimento interno para outorga de opções de ações para o beneficiário do banco Itaú BBA e do Regulamento do programa de sócios, pagos em 2014 e 2015, relativos aos ACs 2013 e 2014;
- b) Retroatividade do acordo coletivo de trabalho para pagamentos da PLR (Competência 02/2014 — Rubricas 29160 e 04100) — Desacordo com a Lei nº 10.101/2000;
- c) Substituição da Remuneração — Desproporcionalidade entre os valores pagos e os salários de alguns dos empregados (ACs 2014 e 2015).

Feita essa contextualização da lide em relação à PLR paga aos empregados, passemos, então, à análise das razões de defesa aduzidas pelo Recorrente.

#### V.II. – Da Ausência de Negociação entre as Partes

Conforme mencionado linhas acima, por meio do Item 9.2.1 do Relatório Fiscal, a Fiscalização constatou a ausência de negociação entre as partes para a formalização do Regimento Interno para Outorga de Opções de Ações para Beneficiários do Banco Itaú BBA S.A<sup>2</sup>, nos seguintes termos, em síntese:

Tanto o Regimento quanto o Regulamento não demonstram a participação dos funcionários na sua elaboração, assim como a participação de representante sindical da categoria. Apresentam-se como manuais, como diretrizes determinadas unilateralmente pela administração, e que devem ser cumpridas pelos empregados para que eles façam jus à remuneração.

No Regimento e no Regulamento apresentados pelo contribuinte não há aposição de quaisquer assinaturas, sejam elas dos representantes dos empregados, seja do representante sindical, e nem mesmo dos representantes legais da autuada. Também não é possível identificar as datas nas quais esses instrumentos foram elaborados, revisados ou aprovados.

(...)

Reproduzimos a seguir trechos do Regimento Interno para Outorga de Opções de Ações para Beneficiários do Banco Itaú BBA, através dos quais fica clara a posição unilateral desse instrumento, no qual o Comitê de Pessoas do Itaú Unibanco Holding S.A. e/ou a Diretoria do Banco Itaú BBA são os responsáveis pelas regras contidas no Regimento. Tal unilateralidade se faz presente, entre outros, nos aspectos a seguir: Observação das Normas Gerais, Aprovação dos beneficiários (categorias, quantidades, nomeações, demissões), Extinção ou não do benefício em razão de desligamento do beneficiário, Descontinuidade do Regimento, Alteração, Interpretação e Aplicação das regras previstas, além de Posicionamento com relação às regras omissas:

(...)

Ora, o objetivo da CF/88 de desvincular o pagamento de PLR do salário foi no intuito de abrir ao empregador possibilidades dos empregados participarem do capital das empresas, estimulando-os a alcançarem metas e resultados, e distribuindo com eles o

<sup>2</sup> Conforme destacado pelo próprio Contribuinte em sua peça recursal, vale lembrar que apenas o tópico pertinente ao denominado Regulamento do Programa de Sócios não é mais discutida no recurso, tendo o Recorrente recolhido as respectivas competências autuadas - de 02/2015, 08/2015 e 09/2015 - com 30% de redução da multa de ofício no prazo do recurso voluntário.

fruto do esforço. Não quis o legislador naquele momento, ou mesmo hoje, abrir uma brecha para que empresas realizem pagamentos indiretos aos empregados, sem que os mesmos sejam computados no conceito de remuneração, ou mesmo reflitam nos demais direitos dos empregados.

O pagamento de participação nos lucros ou resultados tem como essência a retribuição pela colaboração do empregado na obtenção de um lucro ou na realização de um resultado previamente pactuado. O seu objetivo é estimular o empenho dos trabalhadores para a geração de resultados previamente estabelecidos. Assim, deve haver um acordo entre as partes – empresa e trabalhadores, no qual cada um se propõe a cumprir uma obrigação. A empresa deve conceder o pagamento a título de participação nos lucros ou resultados se os trabalhadores atingirem uma meta pré-estabelecida.

Conforme já descrito anteriormente, os instrumentos utilizados para pagamento da PLR (Regimento e Regulamento) apresentam-se como manuais, como diretrizes determinadas unilateralmente pela área administrativa do Banco Itaú BBA S/A e/ou do Conglomerado Itaú Unibanco Holding S/A.

A lei n.º 10.101/2000, com as alterações promovidas pela Lei n.º 12.832/2013, descreve que a PLR será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos escolhidos pelas partes de comum acordo. Ou seja, para estar de acordo com a Lei, e portanto desvinculado do salário, as partes de comum acordo devem escolher apenas um dos seguintes instrumentos, os quais, com relação ao Regimento e ao Regulamento, não foram observados pelo contribuinte ora autuado:

- i. Comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; ou
- ii. Convenção ou acordo coletivo de trabalho.

(...)

Em síntese, nenhuma informação e/ou documento apresentado pelo Banco Itaú BBA nos leva a concluir que uma comissão de empregados participou das negociações que culminaram com a elaboração do Regimentos e do Regulamento. Pelo contrário, a análise dos documentos apresentados indicam que a elaboração e/ou aprovação desses instrumentos couberam ao Conselho de Administração e aos Comitês de Remuneração e de Pessoas.

Conforme já descrito anteriormente, tais documentos não demonstram a participação dos funcionários na sua negociação, assim como a participação de representante sindical da categoria. Apresentam-se como manuais, como diretrizes determinadas unilateralmente pela área administrativa do Banco Itaú BBA e do Conglomerado Itaú Unibanco Holding, e que devem ser cumpridas pelos empregados para que eles façam jus à remuneração. Ademais, nesses documentos não há aposição de quaisquer assinaturas, sejam elas dos representantes dos empregados, seja do representante sindical, e nem mesmo dos representantes legais da autuada.

Portanto, os valores pagos aos empregados com base em tais instrumentos, lançados nas rubricas 29660, 29665, 29835, 29840, 29845, 29850, 29895 e 29950 das folhas de pagamento, encontram-se em desacordo com a Lei n.º 10.101/2000, e são objeto do presente Auto de Infração.

O contribuinte, em seu recurso voluntário, destaca e esclarece que:

As rubricas autuadas relativas ao denominado Regimento Interno para Outorga de Opções de Ações contêm pagamentos de PLR relativos ao ano-calendário de 2013 (que se fundamentam no ACT 2013/2014 — doc. 04) mas, também, que se fundamentam no ano-calendário de 2012 (doc. 055). Vide as rubricas que constam às fls. 39 do Relatório Fiscal:

Com base no Regimento Interno para Outorga de Opções de Ações para Beneficiários do Banco Itau BBA S/A, foram realizados os seguintes pagamentos aos empregados:

- Rubrica 29660 – PLR – Ações 2012 (1/3) – comp. 02/2014 – R\$ 968.544,23
- Rubrica 29665 – PLR – Divid 2012 (1/3) – comp. 02/2014 – R\$ 36.454,38
- Rubrica 29835 – PLR – Ações 2012 (2/3) – comp. 02/2015 – R\$ 1.192.154,56
- Rubrica 29840 – PLR – Ações 2013 (1/3) – comp 02/2015 – R\$ 3.439.607,80
- Rubrica 29845 – PLR – Divid 2012 (2/3) – comp 02/2015 – R\$ 74.868,92
- Rubrica 29850 – PLR – Divid 2013 (1/3) – comp 02/2015 – R\$ 98.981,27

Ou seja, as rubricas denominadas 1 29660 — PLR — Ações 2012 (1/3)" e "29665 — PLR — Divid 2012 (1/3)" do pagamento de PLR de 02/2014 se fundamentam no ACT 2012 (ano-calendário/periódo de apuração de 2012). Da mesma forma, as rubricas denominadas "29835 — PLR — Ações 2012 (2/3)" e "29845 — PLR — Divid 2012 (2/3)", do pagamento de PLR de 02/2015, se fundamentam no ACT 2012 (ano-calendário/periódo de apuração de 2012).

Já as rubricas "29840 — PLR Ações 2013 (1/3)" e "29850 — PLR 2013 (1/3)" do pagamento de PLR de 02/2015 se fundamentam no ACT 2013/2014 (anos-calendário/periódo de apuração, no caso, de 2013). A explicitar a relação entre os instrumentos e competências autuadas:

ACT que fundamentou o pagamento da PLR	Data de pagamento da PLR (competência autuada)	Rubrica
ACT 2012 (doc. 05)	fev/14	"29660 – PLR – Ações 2012 (1/3)"
	fev/14	"29665 – PLR – Divid 2012 (1/3)"
	fev/15	"29835 – PLR – Ações 2012 (2/3)"
	fev/15	"29845 – PLR – Divid 2012 (2/3)"
ACT 2013/2014 (doc. 04)	fev/15	"29840 – PLR Ações 2013 (1/3)"
	fev/15	"29850 – PLR – Divid 2013 (1/3)"

Ou seja, na realidade, a PLR relativa aos instrumentos de ações-diferidas autuadas foram pagos em 02/2014 e 02/2015 se referem em parte ao ACT de 2012 e, em parte, ao ACT 2013/2014. E é sobre tais instrumentos negociais que deve ser feita a análise do atendimento às disposições da Lei nº 10.101/2000.

Pois bem. Feitos tais esclarecimentos, vale ressaltar, a demonstrar a improcedência da acusação fiscal, que tanto o ACT 2012 (doc. 05) quanto o ATC 2013/2014 (doc. 04) foram assinados pelo Sindicato representativo da categoria.

**Na realidade, as verbas de PLR autuadas neste tópico se referem a modelos previstos no Anexo I do ACT 2012 (conforme cláusula 6º deste instrumento — doc. 05) e Anexo do ACT 2013/2014 (cláusula 2º, parágrafo 6º de tal instrumento — doc. 04).**

(...)

Reitere-se, os documentos acima comprovadamente foram assinados por representantes do Banco e do Sindicato e foram depositados no Sindicato (docs. 04 e 05).

No mais, os modelos de PLR variável, com base em ações, denominados nos autos de Regimento Interno para Outorga de Opções de Ações, estão previstos, como já dito, nos Anexos que integram os ACTs em discussão.

(...)

Anote-se, ainda, que nenhuma irregularidade existe no fato de as regras do programa de participação estarem descritas no anexo do ACT. Em primeiro lugar, os anexos são parte integrante do documento, e vinculam as partes aos seus termos. Em segundo lugar, existe cláusula expressa no ACT reconhecendo a existência dos anexos, e declarando o total conhecimento e concordância das partes com o seu conteúdo.

(...)

Razão assiste à Recorrente neste particular.

De fato, conforme demonstrado no recurso voluntário apresentado, os registros contábeis analisados pela Fiscalização e expressamente citados no relatório fiscal (vide imagem abaixo) evidenciam que as rubricas autuadas, relativas ao denominado Regimento Interno para Outorga de Opções de Ações, contêm pagamentos de PLR relativos ao ano-calendário de 2013 (que se fundamentam no ACT 2013/2014) e ano-calendário de 2012:

- Rubrica 29660 – PLR – Ações 2012 (1/3) – comp. 02/2014 – R\$ 968.544,23
- Rubrica 29665 – PLR – Divid 2012 (1/3) – comp. 02/2014 – R\$ 36.454,38
- Rubrica 29835 – PLR – Ações 2012 (2/3) – comp. 02/2015 – R\$ 1.192.154,56
- Rubrica 29840 – PLR – Ações 2013 (1/3) – comp 02/2015 – R\$ 3.439.607,80
- Rubrica 29845 – PLR – Divid 2012 (2/3) – comp 02/2015 – R\$ 74.868,92
- Rubrica 29850 – PLR – Divid 2013 (1/3) – comp 02/2015 – R\$ 98.981,27

Dessa forma, e ao contrário do entendimento da Fiscalização, perfilhado pelo órgão julgador de primeira, tem-se que os referidos pagamentos de PLR não estão embasados no susodito Regimento Interno para Outorga de Opções de Ações, mas sim no ACT 2012 e no ACT 2013 e 2014, os quais, conforme documentos anexos ao recurso voluntário, contaram com a participação de representantes dos empregados na sua elaboração.

A propósito, registre-se pela sua importância que, seja em relação aos ACT, seja em relação às CCT, a própria fiscalização constatou que referidos instrumentos *atenderam à legislação vigente e os valores pagos aos empregados não são objeto do presente auto de infração.*

De fato, afigurar-se-ia deveras estranho, ainda mais se levarmos em consideração o “porte” do Contribuinte, concluir que o Recorrente efetuou pagamentos a título de PLR com base no referido Regimento Interno para Outorga de Opções de Ações.

Em verdade, e como já dito, os pagamentos estão embasadoS nos ACTs 2012 e 2013/2014, os quais foram elaborados, conforme constato pela própria Fiscalização, em perfeita consonância com a legislação de regência da matéria.

Registre-se pela sua importância que, os referidos ACTs estabelecem, em sua cláusula segunda, que *a Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) dos BANCOS ACORDANTES será apurada e paga conforme as regras e premissas estipuladas neste Acordo Coletivo e seu Anexo Único.*

O parágrafo sexto da referida cláusula, por seu turno, prevê que *determinadas metodologias de cálculo, doravante denominadas de "Programas", preveem participação nos lucros ou resultados em valor igual ou superior ao mínimo previsto no Parágrafo Terceiro, a qual será apurada conforme as regras específicas do Programa, como descrito no Anexo.*

O Anexo ao qual se referem os ACTs se trata do Regulamento do Programa de Participação nos Lucros ou Resultados e estabelece, nos termos dos ACTs, as metodologias de cálculo aplicáveis para determinação da Participação nos Lucros ou Resultados, dentre elas a denominada Performance Diferenciada (PD), nos seguintes termos:

d) Performance Diferenciada (PD)

i. Definição

O PD é um componente do cálculo da PR dos funcionários sujeitos a este programa, como descrito no cálculo, que, em 30 de setembro do ano de apuração, estejam nos cargos de Superintendente ou Gerente, ou cargos de igual nível hierárquico, das empresas participantes.

Serão selecionados 30% dos superintendentes e 10% dos gerentes melhores avaliados. Estas avaliações serão disponibilizadas no sistema de gestão de performance e terão como base o posicionamento do colaborador na matriz de Planejamento Estratégico de Pessoas ("PEP").

#### ii. Valor Referência

O Valor Referência corresponde a um percentual adicional à PR (calculado conforme o modelo específico de cada colaborador) e varia conforme nível de cargo e avaliação final:

Nível	Plotagem final (matriz PEP)	Valor Referência
Superintendentes	Diferenciado	35%
	Destaque	25%
	Demais posições	0%
Gerentes	Diferenciado	20%
	Demais	0%

O valor será pago em ações preferenciais do Itaú Unibanco Holding SA. ("ITUB4"), respeitando os limites corporativos e deferida em 3 anos, sendo entregues 1/3 a cada ano.

A apuração da quantidade de ações ITUB4 a serem pagas será efetuada após a verificação do resultado do ano de apuração e a entrega respeitará os prazos previstos nesse regulamento.

Não há pagamento proporcional ao tempo de trabalho, os empregados elegíveis farão jus à integralidade do valor relativo à performance diferenciada.

#### iii Cálculo da PD

$PD = ([Participação nos Resultados antes da PD] \times [Valor Referência]) / [\text{preço médio da ação}]$

Onde [preço médio da ação] considera a média de valores da ação ITUB4 nos últimos trinta dias anteriores ao pagamento da Participação nos Resultados.

A periodicidade de pagamento da PD segue as regras e condições estabelecidas na CCT e no ACT, respectivamente, respeitados os limites estabelecidos pela lei 10.101/00.

#### iv. Condição Suspensiva que Exclui o direito à PD

Até a data em que se completar o Diferimento, que será previamente comunicado aos beneficiários, os empregados que pedirem demissão ou forem desligados por justa causa e não estiverem com o contrato de trabalho ativo na data da entrega, respeitadas as condições do item acima, não receberão as ações.

Todos os participantes estão cientes das regras que compõem a PD,

Como se vê, o Regulamento do Programa de Participação nos Lucros ou Resultados, documento anexo aos ACTs, estabelece as metodologias de cálculo aplicáveis para determinação da PLR, dentre elas o pagamento em ações preferenciais, considerando a média de valores da ação nos últimos 30 dias anteriores ao pagamento da Participação nos Resultados.

Dessa forma, resta demonstrado que os modelos de PLR variável, com base em ações, denominados nos autos de Regimento Interno para Outorga de Opções de Ações, estão previstos, como já dito, nos Anexos que integram os ACTs, os quais, por sua vez, foram considerados idôneos pela própria Fiscalização.

Registre-se que, relativamente ao ACT 2012, o formato está previsto no Anexo I, no Modelo 32 — Modelo de PLR Variável (doc. 05 do RV), enquanto que em relação ao ACT 2013/2013, o formato está previsto no Programa 2 daquele instrumento negocial (doc. 04 do RV).

Em síntese, tais instrumentos preveem que o empregado que, em razão de sua performance e do cumprimento de metas, receberá PLR com base no valor das ações da instituição naquele momento. Dito de outra forma, o colaborador diferenciado receberá PLR de acordo com o que vale a ação (que, a rigor, reflete o resultado da instituição) naquele momento.

Por fim, mas não menos importante, destaque-se que, conforme pontuado pelo Recorrente, *nenhuma irregularidade existe no fato de as regras do programa de participação estarem descritas no anexo do ACT. Em primeiro lugar, os anexos são parte integrante do documento, e vinculam as partes aos seus termos. Em segundo lugar, existe cláusula expressa no ACT reconhecendo a existência dos anexos, e declarando o total conhecimento e concordância das partes com o seu conteúdo.*

Sobre o tema, confira-se o julgado abaixo da 2<sup>a</sup> Turma da CSRF desse Egrégio Conselho, consubstanciado no Acórdão n.º 9202-007.012, de 20 de junho de 2018, *in verbis*:

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PAGAMENTO EM CONFORMIDADE COM A LEI N.º 10.101/2000.**

O método de pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados está de acordo com a Lei n.º 10.101/2000, pois a lei pretende privilegiar a livre negociação entre as partes na fixação das regras atinentes ao pagamento da PLR, e que as regras acordadas sejam claras e objetivas, podendo inclusive estarem escritas em documento apartado, desde que haja menção ao mesmo no acordo ou convenção coletiva.

Neste contexto, conclui-se que se encontram plenamente satisfeitos os requisitos do art. 2º, da Lei 10.101/00, pois o sindicato participou da negociação de todos os programas de participação nos resultados mantidos pelo Recorrente, por meio de instrumentos de negociação coletiva, razão pela qual não prospera a pretensão fiscal e deve ser reformada a decisão recorrida neste particular.

**V. III – Da Data do Acordo**

Neste ponto, esclarece o Recorrente que a Autoridade Julgadora, seguindo o entendimento da Fiscalização, alega que *o Acordo Coletivo de Trabalho relativo aos anos de 2013 e 2014, teria sido assinado somente em 24/10/2013, com vigência de 2 anos a partir de 12/01/2013 (até 31/12/2014), o que demonstraria a inexistência de pactuação prévia relativamente aos pagamentos de PLR de 02/2014 efetuados com base no Regulamento do Programa de Participação nos Lucros ou Resultados do Recorrente.*

Destaca que, *na visão da Autoridade Julgadora, as "negociações devem ser formalizadas antes do ano base".*

Defende o Recorrente, entretanto, que:

A premissa não é verdadeira e, com o devido respeito, destoa da realidade. Em primeiro lugar, cumpre notar que o fato da assinatura ocorrer durante cada período de apuração ocorre não por vontade do empregador, mas justamente pela deliberação colegiada dos termos estabelecidos.

Segundo, é certo que, ao longo do período, as informações sobre o regramento já eram conhecidas, tanto pela publicidade da negociação das metas, por intermédio de comunicados institucionais internos, contratação das metas pelos empregados no início

de cada ano, como, principalmente, pela repetição do regramento em Acordos anteriores e subsequentes.

Ora, apesar de o ACT ter sido assinado em 10/2013, os colaboradores, por meio do contrato de metas, já possuíam conhecimentos prévio do como e quando seriam avaliados para fins de pagamento da PLR relativa a aquele ano:

(...)

Ou seja, embora a DRJ não tenha analisado tal argumento, restou demonstrado que os colaboradores possuíam conhecimento prévio das suas metas para o futuro pagamento da PLR. Não é crível alegar desconhecimento das regras ou se exigir que a pactuação ocorra, ao arreio da negociação sindical, no início do ano.

Portanto, independente da assinatura final do Acordo Coletivo de Trabalho de 2013 e 2014 que, vale ressaltar, ocorreu dentro do exercício de apuração e antes do ano de pagamento, os colaboradores já sabiam e conheciam as metas e regras que eram submetidos.

Razão assiste ao Recorrente.

Como já mencionado, a Lei n.º 10.101/2000, em seu art. 2º, prevê que que a PLR será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, através, conforme o caso, de comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria, convenção coletiva ou acordo coletivo. É inquestionável, assim, que a lei prevê que essa participação será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados:

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:

Todavia, a lei realmente não estabeleceu uma data limite para a formalização dessa negociação. É compreensível que não o tenha feito, pois as normas de experiência comum demonstram que tais negociações não raramente levam meses para serem concluídas, sendo por vezes acirradas e conflituosas e envolvendo diversos sindicatos de diversas categorias.

É óbvio, contudo, que os trabalhadores têm conhecimento das diretrizes gerais dos planos, pois participam direta ou indiretamente das negociações via comissão paritária ou sindicatos. A data de assinatura corresponde, apenas, ao momento da formalização e de conveniência das várias partes envolvidas.

Não compete ao aplicador da lei criar pré-requisito não previsto na norma, sobretudo para reduzir a eficácia de regra jurídica constitucional. A lei prevê que a participação será objeto de negociação, e não que a formalização tenha que ocorrer previamente ao período de aquisição. A interpretação criativa é vedada pela tripartição dos poderes-deveres prevista no art. 2º da Lei Maior, que se constitui em um verdadeiro princípio fundamental da República.

Uma interpretação restritiva, com a criação de exigências não previstas legalmente, apenas tem o condão de dificultar a efetiva concretização do direito social do trabalhador à participação nos lucros ou resultados da empresa, inibindo a concessão dos planos, em conflito com as finalidades constitucionais.

Muito embora a lei regulamentadora pareça ter negligenciado a participação nos lucros ou resultados como um direito social, pois nem mesmo faz qualquer menção a esse respeito, fato é que a Constituição a outorgou como um efetivo direito daquela natureza, o que deve ser levado em consideração pelo aplicador da lei, na busca da máxima eficácia da norma constitucional, conforme já mencionado no presente voto, inclusive.

A interpretação de que o acordo deve ser formalizado antes do início do período aquisitivo, cria, no entender deste relator, um requisito formal não previsto (pois a lei menciona apenas a necessidade de negociação – “será objeto de negociação”) e que está em descompasso com a realidade negocial, podendo até mesmo desestimular a concessão da PLR e, por conseguinte, a realização dos direitos sociais.

Como se vê, não se está declarando qualquer inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, mas sim, dentre as várias interpretações possíveis, elegendo-se aquela mais adequada ao texto constitucional. A Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), antes da atual composição, vinha adotando entendimento semelhante, conforme se infere do acórdão nº 9202003.370:

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA PLR. IMUNIDADE. OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. ACORDO PRÉVIO AO ANO BASE. DESNECESSIDADE.** A Participação nos Lucros e Resultados PLR concedida pela empresa aos seus funcionários, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por força do disposto no artigo 7º, inciso XI, da CF, sobretudo por não se revestir da natureza salarial, estando ausentes os requisitos da habitualidade e contraprestação pelo trabalho. Somente nas hipóteses em que o pagamento da verba intitulada de PLR não observar os requisitos legais insculpidos na legislação específica, notadamente artigo 28, § 9º, alínea j, da Lei nº 8.212/91, bem como MP nº 794/1994 e reedições, c/c Lei nº 10.101/2000, é que incidirão contribuições previdenciárias sobre tais importâncias, em face de sua descaracterização como Participação nos Lucros e Resultados.

A exigência de outros pressupostos, não inscritos objetivamente/literalmente na legislação de regência, como a necessidade de formalização de acordo prévio ao ano base, é de cunho subjetivo do aplicador/intérprete da lei, extrapolando os limites das normas específicas em total afronta à própria essência do benefício, o qual, na condição de verdadeira imunidade, deve ser interpretado de maneira ampla e não restritiva. Recurso especial negado. (CSRF, 2ª Turma, Relator(a) RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, sessão de 17 de setembro de 2014)

Outro ponto relevante a ser destacado é que, enquanto a remuneração é devida pela mera execução do contrato de trabalho, aí pouco ou nada importando os lucros ou resultados da empresa, a PLR deve ser considerada como um pacto acessório, por meio do qual se negociam, a par daquele contrato, questões relativas à produtividade, qualidade, lucratividade, metas, resultados, etc. Ou seja, a remuneração é devida em função do contrato laboral, enquanto que a participação é devida em decorrência de um contrato acessório, que não se constitui, por expressa disposição legal, em pagamento de remuneração. Tal contrato acessório, ademais, viabiliza a participação do trabalhador em rubricas a que ele não teria direito, por serem decorrentes do capital do qual ele não é dono.

Diante do exposto, conclui-se que o fato isolado de a formalização ter ocorrido no próprio período aquisitivo da PLR não desnatura os planos, devendo o recurso voluntário também ser provido neste particular.

#### V.IV – Da Substituição da Remuneração

Com relação ao tema em análise, destaca o Recorrente que *a DRJ manteve a autuação sob o argumento que "o valor da PLR deve guardar uma proporcionalidade razoável entre o salário mensal recebido e os valores pagos de PLR" (item 31 do acórdão) e, sob tal premissa, concluiu que as verbas pagas tinham caráter retributivo e de substituição salarial. Por tais razões, manteve o lançamento relativamente aos valores de PLR pagos com base no Regulamento do Programa de Participação nos Lucros ou Resultados nas competências de*

*02/2014 (nesta, integralmente em razão, também, da suposta inexistência de assinatura prévia) e 02/2015 (nesta, nos casos que o valor da PLR seja igual ou superior a 12 vezes o salário-base do empregado).*

Prossegue informando que, *como se vê no Relatório Fiscal e na decisão recorrida, alega-se, em termos gerais, que em alguns casos haveria grande desproporção entre o valor decorrente da PLR e o próprio salário base do empregado, o que demonstraria que, nesses casos, essa verba passaria a ser a remuneração principal do empregado, com caráter substitutivo do salário, o que é vedado por lei.*

Neste contexto, defende que:

Não pode prevalecer a atribuição de natureza salarial às verbas pagas a título de participação nos lucros e resultados, uma vez que os instrumentos do Recorrente relativos à PLR, como atestado pela própria Fiscalização, trazem regras claras e objetivas, aceitas tanto por empregador quanto pelos empregados, com a participação do Sindicato da categoria.

(...)

O próprio Fiscal reconhece, expressamente, que "é consenso que os profissionais do mercado financeiro, principalmente os de níveis gerenciais e acima, são remunerados pelo sucesso nas operações que realizam" e que "nesse sentido, muitas vezes a remuneração variável passa a ser muito mais relevante do que o salário contratual".

(..)

Por outro lado, a legislação de regência da matéria não traz qualquer limite de percentual a ser pago aos empregados a título de PLR, muito menos aquele fixado pela Fiscalização e ratificado pela decisão recorrida (não seria PLR o que for igual ou 12 vezes superior ao salário-base).

O art. 39 da Lei n.º 10.101/00 determina que a participação nos lucros e resultados não substitui ou complementa a remuneração do empregado, mas não determina limitação quanto ao valor que pode ser pago ao empregado. Basta que sejam atendidos os requisitos por ela determinados, os quais foram obedecidos, conforme demonstrado acima.

Em suma, o que se impõe, no presente caso, é uma análise de todo o conjunto probatório apresentado pelo Recorrente, apto a demonstrar que os programas de participação nos lucros observaram a legislação fiscal e trabalhista.

Pois bem!

Analizando a prova dos autos entendo como totalmente desconexo, inclusive com o parâmetro na Lei 10.101, a tergiversação fiscal de comparar "PLR x Salário".

Pretendesse a autoridade fiscal fazer qualquer comparação, então analisasse os parâmetros dos planos (convenção + acordo coletivo) e conferisse se os empregados receberam o que lá estava disposto conforme a respectiva avaliação e pontuação, uma vez que a própria Lei n.º 10.101 dissocia o salário da PLR.

Sem essa análise, em verdade, o trabalho desenvolvido pela fiscalização só pode levar a crer que, efetivamente, os planos de participação nos lucros do Recorrente são fidedignos existindo, dentro de suas bases estruturantes, avaliações que variam caso a caso e espelham diversos percentuais por apontar diversos desempenhos próprios num universo de empregados.

De fato, a autoridade fiscal não demonstrou a contento razões fáticas efetivas para suas conclusões. Ora, pela ótica dos acordos coletivos dos autos, os lucros das empresas podem ser significativos, variando de ano-a-ano e havendo PLR negociada com base em lucros

auferidos a serem partilhados, então quanto maior o lucro maior será a PLR recebida. Ainda pelo prisma dos acordos coletivos dos autos, tem-se que os resultados e desempenhos respectivos podem variar significativamente caso a caso a impor uma diversificação demasiada de percentuais a serem recebidos à título de PLR/PPR conforme meritocracia avaliada.

Ademais, a PLR tem por objetivo desprender-se do salário. A contrario sensu, a fiscalização efetivou alguns cálculos comparativos como se estivesse ligada ao salário. Em nenhum momento a Lei n.º 10.101 fala em limites mínimos ou máximos ou ordena efetivar o comparativo “salário x PLR”. O mero comparativo assistemático não desvirtua o instituto e espelha um equívoco no proceder fiscal. Sem razão a fiscalização.

No mesmo sentido Acórdão CARF n.º 2402-006.431, de 04/07/2018, *verbis*:

**CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. PLR. MONTANTE DOS VALORES PAGOS E FORMA DE PAGAMENTO. POSSIBILIDADE.**

1. A grande lucratividade das instituições financeiras faz com que o montante dos lucros ou resultados a serem distribuídos seja igualmente grande, de forma a representar uma quantia considerável quando comparada com a remuneração normal do trabalhador. Sendo estabelecida em percentual, quanto maior a lucratividade da empresa, maior a participação a ser paga ao empregado, o que de forma alguma descaracteriza o benefício. Nessa hipótese, maior é a concretização do direito social e maior é a realização do princípio da isonomia, pois o empregado participa em maior medida da rubrica a que ele não teria direito por não ser o dono do capital.

2. Quanto maior o impacto de uma categoria na formação do lucro, maior pode ser a sua participação. A desproporção, por si só, não milita em desfavor da contribuinte, mas está de acordo com a sua finalidade primordial: a geração de lucros.

Neste contesto, resta superada a fundamentação da Fiscalização no sentido de que, em função dos altos valores, *as verbas assim pagas a título de PLR pela empresa, nada mais são do que instrumentos de premiação, gratificação, bonificação ou qualquer que seja sua nomenclatura, travestido de PLR, com nítido caráter retributivo e em substituição salarial*, razão pela qual deve ser dado provimento ao recurso voluntário também neste ponto, com a consequente reforma da decisão de primeira instância para cancelar respectivo o crédito tributário.

### **Conclusão**

Ante o exposto, concluo o voto no sentido de conhecer em parte o recurso voluntário, não se conhecendo da alegação referente à inobservância do limite da base de cálculo das contribuições para terceiros e, na parte conhecida, dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior

### **Voto Vencedor**

Conselheiro Denny Medeiros da Silveira, Redator Designado.

Com a *maxima venia*, divirjo do Ilustre Relator quanto a não incidência de contribuições previdenciárias sobre a Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) paga aos administradores não empregados, em 2014 e 2015, e aos empregados, em 2014.

**Da PLR paga aos administradores não empregados**

Como visto no voto vencido, o Relator trouxe excerto do Acórdão nº 2201.003-370, manifestando alinhamento ao entendimento de que a isenção de contribuições previdenciárias, em relação à PLR paga a empregados, também se aplica à PLR paga a administradores não empregados. Todavia, não comungamos desse entendimento.

Antes de considerações outras, vejamos, primeiramente, o que dispõe o art. 7º da nossa atual Carta Republicana:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

I - relação de emprego protegida contra despedida arbitrária ou sem justa causa, nos termos de lei complementar, que preverá indenização compensatória, dentre outros direitos;

II - seguro-desemprego, em caso de desemprego involuntário;

III - fundo de garantia do tempo de serviço;

IV - salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim;

V - piso salarial proporcional à extensão e à complexidade do trabalho;

VI - irredutibilidade do salário, salvo o disposto em convenção ou acordo coletivo;

VII - garantia de salário, nunca inferior ao mínimo, para os que percebem remuneração variável;

VIII - décimo terceiro salário com base na remuneração integral ou no valor da aposentadoria;

IX - remuneração do trabalho noturno superior à do diurno;

X - proteção do salário na forma da lei, constituindo crime sua retenção dolosa;

XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;

XII - salário-família pago em razão do dependente do trabalhador de baixa renda nos termos da lei;

XIII - duração do trabalho normal não superior a oito horas diárias e quarenta e quatro semanais, facultada a compensação de horários e a redução da jornada, mediante acordo ou convenção coletiva de trabalho;

XIV - jornada de seis horas para o trabalho realizado em turnos ininterruptos de revezamento, salvo negociação coletiva;

XV - repouso semanal remunerado, preferencialmente aos domingos;

XVI - remuneração do serviço extraordinário superior, no mínimo, em cinqüenta por cento à do normal;

XVII - gozo de férias anuais remuneradas com, pelo menos, um terço a mais do que o salário normal;

XVIII - licença à gestante, sem prejuízo do emprego e do salário, com a duração de cento e vinte dias;

XIX - licença-paternidade, nos termos fixados em lei;

XX - proteção do mercado de trabalho da mulher, mediante incentivos específicos, nos termos da lei;

XXI - aviso prévio proporcional ao tempo de serviço, sendo no mínimo de trinta dias, nos termos da lei;

XXII - redução dos riscos inerentes ao trabalho, por meio de normas de saúde, higiene e segurança;

XXIII - adicional de remuneração para as atividades penosas, insalubres ou perigosas, na forma da lei;

XXIV - aposentadoria;

XXV - assistência gratuita aos filhos e dependentes desde o nascimento até 5 (cinco) anos de idade em creches e pré-escolas;

XXVI - reconhecimento das convenções e acordos coletivos de trabalho;

XXVII - proteção em face da automação, na forma da lei;

XXVIII - seguro contra acidentes de trabalho, a cargo do empregador, sem excluir a indenização a que este está obrigado, quando incorrer em dolo ou culpa;

XXIX - ação, quanto aos créditos resultantes das relações de trabalho, com prazo prescricional de cinco anos para os trabalhadores urbanos e rurais, até o limite de dois anos após a extinção do contrato de trabalho;

a) (Revogada).

b) (Revogada).

XXX - proibição de diferença de salários, de exercício de funções e de critério de admissão por motivo de sexo, idade, cor ou estado civil;

XXXI - proibição de qualquer discriminação no tocante a salário e critérios de admissão do trabalhador portador de deficiência;

XXXII - proibição de distinção entre trabalho manual, técnico e intelectual ou entre os profissionais respectivos;

XXXIII - proibição de trabalho noturno, perigoso ou insalubre a menores de dezoito e de qualquer trabalho a menores de dezesseis anos, salvo na condição de aprendiz, a partir de quatorze anos;

XXXIV - igualdade de direitos entre o trabalhador com vínculo empregatício permanente e o trabalhador avulso.

Conforme se observa, basta uma simples passada de olhos nesse rol de direitos para percebermos que, dos 34 incisos do art. 7º, 33 incisos se referem a direitos de empregados. Não são direitos de contribuintes individuais.

E tem mais, quando o inciso XXXIV, em sua estratégica topologia, estabelece igualdade de direitos entre trabalhador com vínculo empregatício e trabalhador avulso, vem corroborar, mais ainda, o fato de que o art. 7º trata de direitos de empregados.

Por conseguinte, quando a Carta Republicana fala em PLR, em seu art. 7º, inciso XI, está se referindo, indiscutivelmente, à PLR paga a empregados. Não vemos como ser diferente.

E para aqueles que ainda não estejam convencidos, trazemos à baila o art. 218, § 4º, também da Constituição Federal, que, ao tratar de PLR, faz menção expressa a empregados, nos seguintes termos:

Art. 218. O Estado promoverá e incentivará o desenvolvimento científico, a pesquisa, a capacitação científica e tecnológica e a inovação. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 85, de 2015)

[...]

§ 4º A lei apoiará e estimulará as empresas que invistam em pesquisa, criação de tecnologia adequada ao País, formação e aperfeiçoamento de seus recursos humanos e que pratiquem sistemas de remuneração que assegurem ao empregado, desvinculada do salário, participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade de seu trabalho.

(Destaque nosso)

Diante desse quadro, resta patente que o Constituinte, ao utilizar a expressão “trabalhadores”, no art. 7º, referiu-se à espécie empregados, mesmo quando tratou de PLR desvinculada da remuneração, em seu inciso XI.

Pois bem, tendo em vista que o inciso XI do art. 7º corresponde a uma norma constitucional de eficácia limitada<sup>3</sup>, coube à Lei nº 10.101, de 19/12/00, definir a forma como a PLR seria implementada.

E não por menos, a Lei nº 10.101/00 também faz menção expressa a empregados ao tratar de PLR, conforme se observa nos seguintes dispositivos:

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

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

II - convenção ou acordo coletivo.

[...]

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.

(Destaque nosso)

Tem-se, pois, que a que a PLR tratada pela Lei nº 10.101/00 é a PLR paga a empregados e não há como se extrair outra interpretação.

Ademais, seria possível a Lei nº 10.101/00 tutelar a PLR paga a contribuintes individuais em uma empresa sem empregados? Obviamente que não, pois a Lei nº 10.101/00, ao exigir que a PLR seja acordada em negociação entre empregador e empregados, e com participação sindical, está tratando, expressamente, de PLR paga a empregados.

Logo, se a Lei nº 8.212, de 24/7/91, em seu art. 29, § 9º, alínea “j”, estabelece que não integra o salário de contribuição “a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica”, não há como se excluir do salário de contribuição a PLR para a contribuintes individuais.

E nem se diga que a lei específica, para o caso em pauta, seria a Lei nº 6.404, de 15/12/76 (Lei das S/A), pois tal lei, além de não regular a participação nos lucros ou resultados, apenas autoriza, em seu art. 152, § 1º, a previsão estatutária de participação dos administradores nos lucros da companhia.

Nesse sentido, aliás, tem decidido a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) deste Conselho. Confira-se:

<sup>3</sup> São “todas as [normas] que não produzem, com a simples entrada em vigor, todos os seus efeitos essenciais, porque o legislador constituinte, por qualquer motivo, não estabeleceu, sobre a matéria, uma normatividade para isso bastante, deixando essa tarefa ao legislador ordinário ou a outro órgão do Estado” (SILVA, José Afonso da. Aplicabilidade das Normas Constitucionais. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 82-83).

**Acórdão nº 9202-007.609, de 26/2/19:**

PLR. PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS A SEGURADOS SEM VÍNCULO DE EMPREGO. FALTA DE PREVISÃO DA SUA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000 e da lei 6.404/76 DESCUMPRIMENTO DO ART. 28, § 9º, "J" DA LEI 8212/91.

Os valores pagos aos administradores (diretores não empregados) à título de participação nos lucros sujeitam-se a incidência de contribuições previdenciárias, por não haver norma específica que, disciplinando art. 28, § 9º, "j" da lei 8212/91, preveja a sua exclusão do salário-de-contribuição.

A lei 10.101/2000 não serve como subsídio para fundamentar a exclusão do conceito de salário de contribuição previsto no art. 28 da lei 8212/91, face em seu próprio art. 2º, restringir a sua aplicabilidade aos empregados.

A verba paga aos diretores/administradores não empregados possui natureza remuneratória. A Lei nº 6.404/1976 não regula a participação nos lucros e resultados, nem tampouco a exclusão do conceito de salário de contribuição. A verba paga não remunerou o capital investido na sociedade, logo remunerou efetivamente o trabalho executado pelos diretores.

**Acórdão nº 9202-008.465, de 17/12/19:**

PLR. PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS A SEGURADOS SEM VÍNCULO DE EMPREGO. FALTA DE PREVISÃO DA SUA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000 E DA LEI 6.404/76. DESCUMPRIMENTO DO ART. 28, § 9º, "J" DA LEI 8212/91.

Os valores pagos aos administradores (diretores não empregados) à título de participação nos lucros sujeitam-se a incidência de contribuições previdenciárias, por não haver norma específica que, disciplinando art. 28, § 9º, "j" da lei 8212/91, preveja a sua exclusão do salário-de-contribuição.

Sendo assim, nega-se provimento ao recurso quanto à PLR paga a administradores não empregados, em 2014 e 2015.

**Da PLR paga aos empregados, em 2014**

Segundo o relatório fiscal, fls. 185 e 215, o Acordo Coletivo de Trabalho (ACT), relativo a PLR vigente no período de 1º/1/13 a 31/12/14, foi firmado somente em 24/10/13, o que demonstraria a inexistência de pactuação prévia relativamente aos pagamentos de PLR de 02/2014.

Para o Relator do voto vencido, porém, “o fato isolado de a formalização do acordo ter ocorrido no próprio período aquisitivo da PLR”, ou seja, em 24/10/13, não teria desnaturalizado o plano, razão pela qual tal fato não seria suficiente para que os valores pagos a esse título passassem a integrar o salário de contribuição. Contudo, não entendemos assim.

Inicialmente, insta trazermos à baila o comando presente na Lei nº 10.101/00 quanto à pactuação prévia para o pagamento da PLR:

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

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

[...]

§ 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.

Da exegese desses dispositivos, nota-se que a PLR se constitui não só em um instrumento de integração entre capital e trabalho, mas também em um incentivo à produtividade. Dessa forma, seu pagamento deve estar sujeito a mecanismos de aferição da produtividade, da qualidade e da lucratividade da empresa, mediante programas de metas e resultados.

Nesse contexto, tem-se por condição necessária a avaliação do desempenho da empresa e de seus empregados, e o comprometimento destes com o atingimento das metas.

Ora, se o pagamento da PLR está sujeito ao atingimento de metas e a Lei nº 10.101/00 estabelece, expressamente, em seu art. 2º, § 1º, inciso II, que os “programas de metas, resultados e prazos” devem ser “pactuados previamente”, por decorrência lógica, o acordo tem que ser definido e assinado antes de começar a execução do programa, ou seja, antes de iniciar do período que será objeto de avaliação quanto ao cumprimento das metas, o que não ocorreu no presente caso, como será visto adiante.

Ademais, à luz do art. 111, do Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172, de 25/10/66, não cabe aqui nem a interpretação teleológica e nem a interpretação axiológica, com “norte” nos “direitos sociais”, segundo pretende o Relator, mas apenas a aplicação pura do texto legal. Até por que, seguindo esse caminho hermenêutico, daremos mais segurança aos direitos sociais, em especial aos direitos dos trabalhadores, pois, se aceitarmos, *contra legem*, que determinado acordo possa ser assinado após iniciado o período de avaliação, na expectativa de que os trabalhadores tenham tido ciência do acordo que seria assinado futuramente, poderemos, sim, estar colocando em risco os direitos sociais, uma vez que estaremos abrindo mão de uma regra clara da lei para decidirmos com base nas subjetividades afetas ao quadro fático que envolve cada programa de PLR.

Por outro lado, se o acordo for assinado previamente à execução do programa de PLR, ou seja, antes do início do período que será objeto de avaliação, estará em perfeita consonância com o art. 2º, § 1º, inciso II, da Lei nº 10.101/00, no aspecto temporal, o que reduzirá, enormemente, a possibilidade de desconhecimento, por parte dos empregados, das regras referentes ao plano, quando da sua execução.

Como se vê, não se trata de interpretação criativa ou restritiva, mas sim de interpretação literal, nos estritos termos do texto legal, razão pela qual trazemos a pertinente lição de Hugo de Brito Machado<sup>4</sup>:

Quem interpreta literalmente por certo não amplia o alcance do texto, mas com certeza também não o restringe. Fica no exato alcance que a expressão literal da norma permite. Nem mais, nem menos. Tanto é incorreta a ampliação do alcance, como sua restrição.

<sup>4</sup> MACHADO, Hugo de Brito, *Curso de Direito Tributário*, 32ª edição, Malheiros, São Paulo, 2011, p. 114.

Nessa perspectiva, portanto, se conclui que a pactuação prévia produz duplo efeito protetivo: (a) protege o crédito previdenciário contra o gozo de isenções indevidas e (b) protege o trabalhador quanto à possibilidade de ser surpreendido, durante a execução do programa de PLR, por uma regra que desconhecia.

Destarte, quando a legislação de regência estabelece que o plano de PLR deve ser pactuado previamente, está determinando que a pactuação das metas, dos resultados e dos prazos ocorra antes de começar a execução do plano. Desse modo, se o período de apuração e avaliação dos resultados tiver início em primeiro de janeiro, a pactuação deverá ocorrer, necessariamente, antes dessa data.

Se a Administração Tributária não se curvar à flexibilização dessa regra tão importante, as empresas que adotam programas de PLR passarão a pactuar previamente à execução desses programas, o que dará maior garantia aos tão aclamados direitos sociais dos trabalhadores.

Assim, no caso em tela, tendo em vista que o plano de PLR, referente ao pagamento de 2014, começou a vigorar em 1º/1/13 e que somente foi firmado (pactuado) em 24/10/13, resta claro o não atendimento à exigência de pactuação prévia.

Portanto, improcede a defesa quanto à PLR paga aos empregados, em 2014.

## Conclusão

Isso posto, acompanho o Relator nas demais questões, porém, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário quanto à Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) paga aos administradores não empregados, em 2014 e 2015, e aos empregados, em 2014.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira