



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16327.721013/2018-19  
**Recurso** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9202-011.036 – CSRF / 2ª Turma**  
**Sessão de** 25 de outubro de 2023  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL E BANCO ITAU BBA S.A.

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

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO.

Atendidos os pressupostos regimentais, mormente quanto à demonstração da alegada divergência jurisprudencial, o Recurso Especial deve ser conhecido.

*HIRING BONUS*. GRATIFICAÇÃO ESPONTÂNEA. NATUREZA SALARIAL. COMPONENTE DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

A gratificação paga por ocasião da admissão pressupõe a contraprestação pelo trabalho, portanto a sua natureza é salarial, ausente a comprovação de que enquadrar-se-ia em uma das exceções legais. Essa verba não tem natureza de verba eventual, por não estar relacionada a caso fortuito e, ao contrário, sendo esperada desde a contratação, deve compor o salário de contribuição.

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

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

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

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

PLR. DIRETORES NÃO EMPREGADOS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PREVISÃO. INEXISTÊNCIA.

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 o art. 28, § 9º, “j” da Lei n.º 8.212/91, preveja a sua exclusão da base de cálculo dessas contribuições.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Vencidos os conselheiros Marcelo Milton da Silva Risso (relator) e Joao Victor Ribeiro Aldinucci, que o conheciam parcialmente. No mérito acordam: 1) por maioria de votos, dar provimento ao item a) Bônus de Contratação, vencidos os conselheiros Marcelo Milton da Silva Risso (relator), Leonam Rocha de Medeiros e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, que negavam provimento. 2) por maioria de votos, negar provimento ao item b) Participação nos Lucros e Resultados - Valor excessivo de caráter substitutivo ao salário, vencido o conselheiro Mário Hermes Soares Campos, que dava provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Maurício Nogueira Righetti, Sheila Aires Cartaxo Gomes e Régis Xavier Holanda (Presidente). Não votou em relação ao conhecimento o conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, em razão de voto. proferido pelo conselheiro Joao Victor Ribeiro Aldinucci na sessão de 22/03/2023. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. No mérito, acordam: 1) por unanimidade de votos, negar provimento à matéria a) PLA Administradores - Período de 2014 e 2015; 2) por maioria de votos, negar provimento à matéria b) Ausência de pactuação prévia dos acordos de PLR 2013/2014, vencidos os conselheiros Marcelo Milton da Silva Risso (relator), Leonam Rocha de Medeiros e Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Maurício Nogueira Righetti.

(assinado digitalmente)  
Regis Xavier Holanda - Presidente

(assinado digitalmente)  
Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

(assinado digitalmente)  
Maurício Nogueira Righetti – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mauricio Nogueira Righetti, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Marcelo Milton da Silva Risso, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros (suplente convocado(a)), Mario Hermes Soares Campos, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim (suplente convocado(a)), Ludmila Mara Monteiro de Oliveira (suplente convocado(a)), Regis Xavier Holanda (Presidente).

## **Relatório**

01 – Tratam-se de Recursos Especiais interpostos pela Fazenda Nacional (e-fls. 1.083/1.100) e do Contribuinte (e-fls. 1.142/1.156) em face do V. Acórdão de n.º 2402-008.097 (e-fls. 1.050/1.081) da Colenda 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara dessa Seção, que julgou em sessão de 04 de fevereiro de 2020 o recurso voluntário do contribuinte que discutia o lançamento das contribuições previdenciárias patronal e GILRAT e a outras entidades e fundos incidentes sobre as seguintes rubricas do período de 01/01/2014 a 30/09/2015: 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.

02 - A ementa do Acórdão recorrido está assim transcrita e registrada, *verbis*:

**“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 Nº 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*

03 – Ambos os recursos são tempestivos sendo que a Fazenda Nacional alega dissídio jurisprudencial em relação a seguinte matéria em que foi dado seguimento pelo despacho de admissibilidade de e-fls. 1.104/1.116: “**a) Bônus de Contratação e b) Participação nos Lucros e Resultados - Valor excessivo de caráter substitutivo ao salário**” sob as seguintes alegações:

*a) traz o conceito de salário de contribuição e diz que a razão de ser do pagamento das verbas é apenas e tão somente a celebração do contrato de trabalho e respectiva prestação de serviços;*

*b) diz que quanto à tese defendida pelo acórdão recorrido de que a parcela seria uma espécie de indenização paga ao contratado, não há plausibilidade, uma vez que inexistente o fim de ressarcir, reparar ou compensar direito lesado; indenizar, no contexto da presente análise, significa compensar/reparar um dano sofrido pelo empregado, ressarcir gastos no desempenho de suas funções ou fazer um pagamento devido à supressão de algum direito que poderia ter sido usufruído e não o foi;*

*c) outra discussão cinge-se ao suposto enquadramento no conceito de ganho eventual que constitui hipótese de exclusão do salário-de-contribuição, nos termos do item 7, da alínea ‘e’, do § 9º, do art. 28, da Lei 8.212/90;*

*d) a problemática existente decorre da ausência de definição legal acerca do conceito eventualidade, muitas vezes confundida com algo não habitual;*

*e) contudo, cumpre observar que a inexistência de habitualidade não enseja, necessariamente, a conclusão de que se trata de um ganho eventual. Não habitual e eventual são conceitos distintos. Verbas pagas sem continuidade no tempo, não habituais, podem ser consideradas não eventuais, desde que sejam certas e previsíveis;*

*f) neste contexto, a certeza e a previsibilidade são as características relevantes a serem analisadas em cada uma das verbas objeto da tributação para definir a eventualidade ou não do pagamento e neste contexto, resta evidente o caráter remuneratório da verba paga, devendo ser incluída no conceito de salário-de-*

*contribuição e, portanto, estar sujeita à incidência de contribuição previdenciária.*

*g) No que tange à existência de grande desproporção entre os valores da PLR e os salários dos beneficiários, bem como do tratamento discrepante entre os empregados, alega-se que a Lei 10.101/00 não estipulou limites quanto ao pagamento de PLR, não sendo dado à fiscalização criar óbices não previstos;*

*h) Contudo, a fiscalização, quando faz esse tipo de comparação entre o salário recebido pelos empregados e os valores de PLR, não está criando novos requisitos para que se considere regular o pagamento de PLR. Com essa constatação, o que se busca demonstrar é que a PLR, em verdade, está sendo paga em substituição à remuneração devida aos empregados;*

*i) Ora, o que dizer de uma verba que não pode substituir a remuneração devida, mas que alcança uma monta extremamente superior à remuneração anual do empregado? Verba esta com valores sobremaneira discrepantes entre os empregados que demonstram nitidamente estar sendo utilizada para beneficiar trabalhadores específicos?;*

*j) Em tais hipóteses, não há dúvidas de que a contraprestação pelo trabalho realizado pelos empregados está sendo, em verdade, realizada pelo pagamento de PLR. Fere a razoabilidade imaginar que esse empregado, contemplado com uma PLR até 100 vezes maior que sua remuneração esteja, de fato, tendo o seu trabalho remunerado pelo salário mensal recebido;*

*l) O pagamento de PLR em valores de tais montas nada mais representa que um descumprimento direto da determinação legal de que participação não pode substituir ou complementar a remuneração;*

04 –Por sua vez o contribuinte intimado às e-fls. 1.138 em 03/07/2020 apresentou em 20/07/2020 (e-fls. .1230/1.242) contrarrazões ao apelo da Fazenda Nacional questionando o conhecimento e o mérito e ao final pedindo o desprovimento, alegando em síntese:

*a) requer que não seja conhecido o recurso especial da Fazenda Nacional quanto a matéria de hiring bônus sob a alegação de existir: a falta de comprovação por parte da fiscalização da existência de contrapartidas aos futuros empregados por ser matéria de ordem fática; pelo fato do precedente Ac. 9202-003.044 trazer matéria distinta do caso concreto*

*b) no mérito quanto ao hiring bônus alega que: São pagas sem que haja efetiva prestação de serviços; São pagas visando atrair o colaborador para ingressar aos quadros da empresa; São pagas para indenizar o empregado que deixará de receber os benefícios do emprego anterior; Não configuram antecipação de salário, pois não são descontadas do empregado; São pagas uma única vez, no ato da contratação;*

*c) traz matéria jurisprudencial e doutrina a respeito do hiring bônus e pede o desprovimento do recurso fazendário a esse título;*

*d) quanto ao PLR (2014 e 2015) e aos limites de participação, pede o não conhecimento do recurso alegando que depende da análise probatória impossíveis de serem reavaliadas em recurso especial;*

*e) no mérito alega que a fiscalização diz 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;*

*f) diz que a finalidade almejada pelo art. 2º da Lei nº 10.101/2000 é evitar que as empresas desvirtuem a participação nos lucros e resultados, utilizando-a para pagar salário sem a incidência de encargos trabalhistas e previdenciários;*

*g) alega que no caso, 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 Recorrido 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;*

05 – Com relação ao recurso especial do contribuinte foi dado seguimento pelo despacho de admissibilidade de e-fls. 1.270/1.279 confirmada pela decisão em agravo de e-fls. 1.354/1.358 em relação as seguintes matérias: **a) PLA Administradores - Período de 2014 e 2015 e b) Ausência de pactuação prévia dos acordos de PLR 2013/2014.**, alegando o seguinte:

*a) No caso em tela, o acórdão, por voto de qualidade, decidiu ser inviável a exclusão, do salário-de-contribuição, das parcelas de lucros e resultados pagos a contribuintes individuais, haja vista, em sua percepção, que tal “benesse” seria restrita a pagamentos a segurados empregados, entendendo que a única legislação que rege a matéria é a Lei nº 10.101/2000.*

*b) Basicamente, parte-se de uma premissa que é a inaplicabilidade da Lei nº 10.101/2000 aos diretores estatutários, para obter uma conclusão errada, que é a inclusão de todo e qualquer valor pago a tais segurados na composição do salário-de-contribuição.*

*c) Como se nota do art. 152 da Lei nº 6.404/1976, a eventual distribuição de valores derivados do trabalho ou capital é atribuição da Assembleia Geral, nas regras internamente estabelecidas. A norma específica deve preponderar sobre a genérica.*

*d) Os pagamentos de Participação nos Lucros dos Administradores realizados pela Impetrante são efetuados com fundamento no art. 1526, caput e §§ 1º e 2º, da Lei nº 6.404/1976 (Lei das Sociedades Anônimas), que regula a distribuição de lucros aos administradores, prescrevendo que o estatuto da companhia poderá prever tal distribuição de lucros, desde que o total não ultrapasse a remuneração anual dos administradores, nem supere 10% dos lucros, conforme os arts. 190 e 207 da Lei das Sociedades Anônimas.*

*e) Tais verbas são pagas por disposição prevista em estatuto, conforme as diretrizes previstas em lei, e, portanto, não estão abrangidas no conceito de salário de contribuição, restando afastada a tributação por meio de contribuições previdenciárias, a teor da alínea “j” do § 9º do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991 (e do art. 7º, XI, da CF). Por isso tudo se requer o conhecimento e provimento deste recurso especial para que sejam afastadas as exigências sobre as participações em lucros e resultados dos administradores não sócios do Recorrente.*

*f) O acórdão recorrido compreendeu que o fato da assinatura do acordo para o pagamento da PLR ter ocorrido em 24/10/2013, i.e., durante o período de vigência do programa (período de apuração dos resultados) desnatura a natureza da verba paga em 2014, por violação à Lei n.º 10.101/2000. Para o acórdão recorrido, os acordos de PLR que não tivessem sido celebrados antes do período de vigência e aferição dos resultados não permitem a exclusão das verbas das bases de cálculo das contribuições exigidas.*

*g) No entanto, conforme decidido no Acórdão 206-00397 (Doc. 06), o § 1º e incisos do art. 2º da Lei n.º 10.101/2000 não prevê a necessidade de assinatura de acordo prévia ao período de vigência e aferição dos resultados. A autuação é inválida, pois exige uma condição não prevista em lei.*

*h) Segundo os dispositivos, a pactuação de métodos, resultados e prazos deve ser prévia à formalização do instrumento do acordo. Mas não está dito que a formalização do instrumento deva ser anterior ao período de vigência e aferição dos resultados.*

*i) Portanto, não é possível ao Fisco exigir, de forma unilateral, que a assinatura ocorra no início do ano base, sendo razoável e consentâneo com a Lei n.º 10.101/2000 que a formalização do acordo se encerre dentro do período de apuração, ainda mais se for levado em conta os colaboradores já sabiam e conheciam as metas e regras (que se repetem ano a ano) que, ao final, restaram materializada no ACT.*

*j) E, além de se tratar de exigência não prevista em lei, o fato de a assinatura ocorrer durante cada período de apuração ocorre não por vontade do empregador, mas justamente pela deliberação colegiada dos termos estabelecidos. É intuitivo 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, telas de sistema que comprovam a contratação das metas pelos empregados no início de cada ano, como, principalmente, pela repetição do regramento em acordos anteriores e subsequentes.*

*l) Os segurados já sabiam e conheciam as metas e regras que eram submetidos. É notório que pactos entre empregados e empregadores são originários de negociações complexas e o empregador, por natural, não possui controle pleno do andamento e mesmo da finalização das negociações.*

*m) E, de acordo com a legislação vigente, eventual descumprimento de algum requisito formal, por si só, não poderia desnaturar o programa e, por consequência, transformá-lo em verba salarial.*

06 – A Fazenda Nacional foi intimada em 04/01/2021 (e-fls. 1.366) e apresentou contrarrazões (e-fls. 1.367/1.376) em 13/01/2021 no qual alega o seguinte:

*a) quanto ao pacto prévio alega Consoante se pode observar da evolução legislativa do instituto, somente as verbas pagas a título de participação nos lucros e resultados, nos termos da Lei n.º 10.101/00, estão imunes à tributação;*

*b) Contudo, conforme largamente demonstrado no relatório fiscal, não é o caso dos autos. Aqui, o pagamento a título de PLR se deu em desconformidade com a legislação de regência, razão pela qual não merece o presente lançamento qualquer alteração;*

*c) atento às regras acima transcritas, cumpre voltar a atenção para os dados constantes dos autos, a fim de se perquirir se a contribuinte em apreço atendeu a todas as exigências legais, podendo exercer o direito de excluir do salário de contribuição a verba que denomina como “participação nos lucros e resultados”;*

*d) No caso em análise, cabe registrar que não houve celebração de acordo prévio ao período de apuração, atitude que impede os funcionários de terem conhecimento prévio a respeito de quanto a sua dedicação irá refletir em termos de participação;*

*e) Ora, segundo uma interpretação teleológica da legislação, pode-se inferir que a finalidade da regra para fazer valer a norma jurídica imunizadora é que o trabalhador seja conhecedor dos critérios e condições a serem cumpridos e observados para receber a participação merecida e pré-acordada, estipulado em acordo ou convenção coletiva, sob pena de o pagamento ocorrer de forma incondicionada, o que o faz fugir do manto de incidência da norma jurídica imunizadora prevista no art. 7, inc. XI, da CF/88 e regulamentada pela Lei 10.101/2000;*

*f) quanto a PLR dos administradores alega que o ponto objeto da controvérsia cinge-se a remunerações creditadas a diretores não empregados de uma sociedade anônima e não em relação a empregados submetidos ao regime celetista;*

*g) Nessa linha, mostra-se imprescindível definir a natureza jurídica da relação que esses indivíduos (diretores não empregados) possuem com a sociedade anônima;*

*h) A par da discussão em torno da caracterização dos diretores como mandatários ou como órgãos da sociedade, é fato que as situações de gestão do negócio e de subordinação jurídica são contraditórias e excludentes, conduzindo ao raciocínio de que não há relação de emprego para tais diretores. Portanto, com base nessa vertente, os diretores de S/A não podem ser considerados*

*empregados, pois o vínculo é de natureza estatutária e não submetido às normas trabalhistas;*

*i) Nesse contexto, as relações havidas entre os diretores e o Conselho de Administração nas sociedades anônimas são regidas pelas determinações contidas na Lei n.º 6.404/76 e no próprio estatuto social, não restando caracterizada a subordinação jurídica na acepção trabalhista e, por corolário, a relação de emprego;*

*j) Ademais, os dispositivos que regulamentam a Lei n.º 10.101/2000 esclarecem que essa norma veio para disciplinar a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho;*

*l) Isso somente vem reforçar o entendimento de que a participação nos lucros e resultados (PLR) de uma empresa é distribuída aos seus empregados, e não a diretores não empregados, pois eles nem sequer possuem qualquer relação empregatícia com a empresa e nem mesmo possuem sindicato representativo da sua categoria para poder negociar os termos dessa PLR.*

07 – Esse o relatório do necessário.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

### **RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL**

#### **Conhecimento**

08 – Em relação ao recurso especial da Fazenda Nacional o recurso é tempestivo e há questionamento quanto ao conhecimento nas contrarrazões pelo contribuinte, passo a análise.

#### **Paradigmas Acórdão n.º 9202-008.525 e 9202-008.331 (Bônus de contratação)**

09 – Em síntese o contribuinte alega que o recurso não merece conhecimento por entender que a decisão recorrida contém 3 fundamentos um deles é a falta de comprovação da natureza contraprestacional, que o bônus pago antecede à própria relação contratual e a inexistência de caráter salarial da verba.

10 – Após a análise de ambos os paradigmas dessa C. Turma, entendo que as matérias relacionadas acima são de mérito, apesar de entender a questão da falta de comprovação ser importante para o conhecimento, mas no caso do pagamento do hiring bônus, entendo que a análise passa pelo pagamento da verba (fato incontroverso) e pela abrangência do conceito de “rendimentos do trabalho” que consta em ambos os paradigmas.

11 – A respeito desse tema essa Turma já teve oportunidade de analisar o assunto no Ac. 9202-010.360 j. em 24/08/2022 de minha relatoria e no Ac. 9202-007.637 j. 27/02/2019 Rel. I. Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, do qual destaco parte do voto, *verbis*:

*Voto*

*'O ponto chave é a identificação do campo de incidência das contribuições previdenciárias. Conforme já amplamente discutido acima para, o segurado empregado entende-se por salário-de-contribuição a totalidade dos rendimentos destinados a retribuir o trabalho, incluindo nesse conceito os ganhos habituais sob a forma de utilidades, seja em que momento da contratação esses pagamentos ocorram, posto que pagamentos em contratos prévios, com a conotação de estímulo para um trabalho ou mesmo vínculo que logo a seguir irá se concretizar, acabar por estar incluído no conceito de remuneração.'* (destaques da Fazenda Nacional)'

*O cotejo promovido pela Fazenda Nacional demonstra existir efetivamente o dissídio interpretativo, já que o caráter remuneratório foi atribuído à verba, independentemente do momento do pagamento, sem qualquer notícia de que tenha havido fixação de metas para o contratado, tampouco há registro de que teria sido fixado período de permanência na empresa, ou qualquer outro fator condicionante.*

*(...) omissis*

*Entretanto, a divergência jurisprudencial restou demonstrada em face do primeiro paradigma. Quanto ao não cabimento de rediscussão de matéria fático probatória, ressalte-se que não há necessidade de reexame de provas para o deslinde da controvérsia, mas apenas decidir se a verba paga a título de Bônus de Contratação, conforme descrita no acórdão recorrido, teria efetivamente natureza remuneratória, como aventa a Fazenda Nacional, o que autorizaria o restabelecimento da exigência."*

12 – Portanto, conheço do recurso da Fazenda nessa parte quanto ao questionamento do *hiring bônus*.

**Paradigmas Acórdão n.º 2301-003.095 e Acórdão n.º 2301-003.731 – (Valor excessivo de caráter substitutivo ao salário – PLR Empregados 2014 e 2015)**

13 – Quanto a essa matéria o voto condutor tratou do tema da seguinte forma:

“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.*

*(...) omissis*

*Analisando 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.*

*(...) omissis*

*Neste contexto, 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 conseqüente reforma da decisão de primeira instância para cancelar respectivo o crédito tributário.”*

14 – Nesse ponto entendo com razão as arguições do contribuinte pelo não conhecimento do assunto, por entender que a decisão foi dada pela análise de um contexto fático, no qual se debruçou a Turma recorrida, sendo que o contrário não vejo nos paradigmas que analisaram o tema muito mais no campo comparativo entre salário x PLR apenas.

15 – O voto recorrido, ao contrário, destaca diversos pontos em que o trabalho fiscal poderia trazer maiores resultados se houvesse a efetiva análise dos planos com a avaliação individual de cada segurado questionando a fundamentação da fiscalização nesse ponto.

16 – Por entender que para a avaliação do mérito é necessário o revolvimento do quadro probatório e fático exposto pelo relator no caso concreto, entendo que não caberia o conhecimento do recurso nesse ponto e portanto não conheço nessa matéria.

### **Mérito**

## **RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL**

### **A) Bônus de contratação**

17 - No mérito inicio pela análise dos aspectos fáticos descritos no relatório fiscal de e-fls. 229/234 (parte do hiring bônus) que diz (excluindo a parte de legislação e jurisprudência do CARF indicada):

*“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.*

*Em anexo ao presente Relatório Fiscal encontra-se uma planilha elaborada por esta fiscalização indicando os beneficiários destas verbas, por CPF, Competência, Nome , Cargo e valor pago.*

*(...) omissis*

*Esta verba paga no ato da contratação, negociada entre a empresa e o empregado, fazendo parte do pacote de remunerações para incentivar o empregado a ingressar nos quadros da empresa, denominada no mercado como “luvas”, “hiring 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.*

*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.”*

18 - Por sua vez o voto recorrido traz os seguintes fundamentos para afastar a incidência da referida verba, *verbis*:

*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 “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 descaracteriza 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.*

(...) omissis

*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:*

(...) omissis

*Analisando 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 usufruíamos 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.*

(...) omissis

*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.*

*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)*

19 – Em relação a questão do *hiring bônus* sempre entendi que o julgamento depende do caso concreto, ora entendendo que o valor pago, mesmo que previamente ao contrato de trabalho seria uma forma de retribuição a previsibilidade de futuro contrato de trabalho, ora entendendo que no caso concreto não foi comprovado a relação do valor pago com a contraprestação pelo trabalho.

20 – Revisando o posicionamento em relação ao valor pago previamente, mas sempre havendo a necessidade de se verificar o caso concreto, entendo que não houve a comprovação nos autos da estrita ligação entre o valor da verba paga com a contraprestação pelo trabalho.

21 – No relatório fiscal indicado no item 17 do voto, entendo que essa parte da autuação foi, com a devida vênia, um pouco genérica, não trazendo maiores elementos para caracterizar a verba como remuneratória, tais como por exemplo, saber se durante a contratação do empregado, caso haja a rescisão do mesmo, se tais verbas pagas a título de *hiring bônus* deveriam ser devolvidas, sendo que nesse caso, entenderia que o valor pago previamente pactuado estaria vinculado e condicionado ao trabalho e portanto incidiria a contribuição previdenciária.

23 – Por esse motivo e de acordo com as razões do voto recorrido, entendo por negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

**B) - Valor excessivo de caráter substitutivo ao salário – (PLR Empregados 2014 e 2015)**

24 – Entendo que a questão foi bem resolvida pelo V. Acórdão recorrido de relatoria do I. Conselheiro Gregório Rechmann Junior, que na análise da questão fática e jurídica tratou do tema, afastando esses pontos da autuação, e portanto adoto como razões de decidir, para negar provimento ao recurso nessa parte, *verbis*:

“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.*

*(...) omissis*

*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.*

*(...) omissis*

*Neste contexto, 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.”*

25 – Portanto, nego provimento ao recurso da Fazenda Nacional nessa parte.

## **RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE**

### **Conhecimento**

26 – Em relação ao recurso do contribuinte não há questionamento quanto ao seu conhecimento em contrarrazões e analisando os paradigmas indicados entendo que comporta conhecimento por ambas as matérias, passo a análise do mérito. Paradigmas Ac. 2803-2.438 e 2402-002.699.

### **Mérito**

#### ***a) PLA Administradores - Período de 2014 e 2015***

27 – Quanto a esse ponto diz os fundamentos do voto vencedor do acórdão recorrido, *verbis*:

*“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.*

*(...) omissis*

*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:*

(...) omissis

*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 n.º 10.101, de 19/12/00, definir a forma como a PLR seria implementada.*

*E não por menos, a Lei n.º 10.101/00 também faz menção expressa a empregados ao tratar de PLR, conforme se observa nos seguintes dispositivos:*

(...) omissis

*Tem-se, pois, que a que a PLR tratada pela Lei n.º 10.101/00 é a PLR paga a empregados e não há como se extrair outra interpretação.*

*Ademais, seria possível a Lei n.º 10.101/00 tutelar a PLR paga a contribuintes individuais em uma empresa sem empregados? Obviamente que não, pois a Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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.”*

28 - Em que pese os argumentos e razões da contribuinte, entendo que deve ser mantida a decisão recorrida por seus próprios fundamentos, além disso adoto como razões de decidir o voto da I. Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo no Ac. 9202-008.338 de 20/11/2019 dessa C. Turma, replicado em meu voto no Ac. 9202-009.762 j. 24/08/2021 em que peço vênica para sua transcrição, *verbis*:

*“Quanto à segunda matéria suscitada pelo Contribuinte - não incidência de Contribuição Previdenciária sobre o pagamento de PLR aos diretores não empregados – recentemente foi proferido o Acórdão n.º 2202-005.188, de 08/05/2019, relativo à empresa ora Recorrente, abordando outro período apuração. O voto, da lavra do Ilustre Conselheiro Ronnie Soares Anderson, trago à colação como minhas razões de decidir:*

***‘Da participação nos lucros ou resultados dos diretores/administradores***

*O inciso XI do art. 7º da Constituição Federal (CF) preconiza que dentre os direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, tem-se a participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei.*

*Essa norma está inserta no Capítulo II da Carta Maior, denominado “Dos Direitos Sociais”, e visa à proteção não de qualquer trabalhador, mas sim daquele que*

*apresenta vínculo de subordinação, como ressaltam Canotilho e Vital Moreira (CANOTILHO, J.J. Gomes, MOREIRA, Vital. Constituição dirigente e vinculação do legislador. Coimbra: Coimbra Editora, 1994, p. 285):*

*(...) a individualização de uma categoria de direitos e garantias dos trabalhadores, ao lado dos de carácter pessoais e político, reveste um particular significado constitucional, do ponto em que ela traduz o abandono de uma concepção tradicional dos direitos, liberdades e garantias como direitos do homem ou do cidadão genéricos e abstractos, fazendo intervir também o trabalhador (exactamente: o trabalhador subordinado) como titular de direitos de igual dignidade.*

*Ressalte-se que os direitos dos trabalhadores explicitados nos incisos do art. 7º da CF não contemplam sem restrições, todos os trabalhadores. A quase totalidade deles, tais como o décimo terceiro salário e a licença-paternidade é voltada aos trabalhadores com vínculo de subordinação, sem que seja sequer cogitada 'discriminação' pelos não alcançados pelas normas ali contidas, como profissionais liberais, para citar-se apenas um dentre os vários exemplos possíveis.*

*Também o § 4º do art. 218 da CF reforça a compreensão de que a participação nos lucros e resultados é dirigida ao trabalhador subordinado. Esse parágrafo veicula previsão de participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade, regrado que 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 e não ao trabalhador não subordinado desvinculada do salário, participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade de seu trabalho.*

*Diante desse quadro, descortina-se, como decorrência de carácter constitucional, que diretores não empregados não estão sob o alcance do instituto regrado pelo inciso XI do art. 7º, norma de eficácia limitada que passou a adquirir seus contornos mais definitivos com o advento da MP nº 794/94.*

*Por sua vez, o art. 2º da Lei nº 10.101/00, que a partir de sua edição passou a reger a participação nos lucros e resultados constitucionalmente prevista, restringe claramente, em consonância com o acima explicado, esse benefício apenas aos empregados. Atente-se que a lei não faculta, como parecem entender alguns, a negociação entre empresa e seus empregados, mas determina - "será" - que ela seja realizada para que se possa falar em acordo sobre lucros ou resultados.*

*Ou seja, o legislador previu, como não poderia deixar de ser, como pressuposto lógico, que existam partes a princípio contrapostas, mas que procuram negociar e por meio de tal negociação atinjam um patamar de colaboração e integração, com a participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa. Não existe negociação consigo mesmo, salvo, talvez, na esfera íntima do indivíduo.*

*A redação desse artigo, aliás, evidencia muito claramente ser o empregado o destinatário da norma, pois como defender que o diretor estatutário, representante do poder de da empresa que subordina, poderia participar de negociação sob as vestes simultâneas de empregador/empregado (trabalhador ou empregado em sentido amplo, caso assim se admita)?*

*Curioso seria imaginar, por exemplo, uma comissão paritária formada por representantes dos diretores estatutários/trabalhadores diretores também, por suposto que fossem negociar PLR com os outros diretores estatutários, ou ainda, com eles mesmos, só que aí assumindo os papéis de representantes dos empregadores. Tudo isso, sob as vistas de um representante indicado pelo sindicato, algo despiciendo na insólita situação criada.*

*A prosperar tal tese, o comando da empresa, composto por diretores nessa condição alçados pelo estatuto, poderia, a seu talante, conceder-se aumentos indiscriminados a título de premiação, e, alegando "autonegociação", a propósito, buscar granjear as benesses tributárias correspondentes, em prejuízo da seguridade social.*

*Com a devida vênia, carece de razoabilidade tal exegese.*

*Não há, assim, qualquer inconstitucionalidade a distinguir trabalhadores em razão de sua ocupação ou função, mas sim de aplicação plena do princípio da legalidade, diferenciando os desiguais na medida da desigualdade, em observância ao primado dos direitos sociais tal como insculpidos em sede constitucional.*

*À luz dessas constatações, e a par delas, deve ser lembrado que diretores não empregados são segurados obrigatórios da previdência social, na categoria de contribuintes individuais, a teor da alínea "a" do inciso I do art. 195 da CF, c/c a alínea "f" do inciso V do art. 12 da Lei nº 8.212/91.*

*Nessa qualidade, o correspondente salário-de-contribuição é a remuneração auferida durante o mês, sendo a contribuição a cargo da empresa calculada com base no total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, forte nos incisos III dos arts. 22 e 28 da Lei nº 8.212/91, não lhes sendo aplicável o benefício previsto na alínea "j" do § 9º do art. 28 desse diploma, tendo em vista ser a lei específica requerida nesse dispositivo a Lei nº 10.101/00, a qual, conforme explanado, não contempla trabalhadores não empregados.*

*Como fecho desse tópico, registre-se que a Lei nº 6.404/76, que dispõe sobre as sociedades por ações, em nenhuma parte de seu texto tratou da tributação das contribuições previdenciárias em relação a remuneração dos segurados contribuintes individuais por parte das empresas, e nem o poderia fazer, pois a instituição e o regramento de contribuições para a seguridade social requer lei ordinária específica, competência essa exercida pela União com a edição da Lei nº 8.212/91.*

*Aquela lei, em seu artigo 152 e parágrafos, estabeleceu somente normas sobre a forma de remuneração dos administradores das Sociedades por Ações, não versando, assim, sobre a incidência das contribuições em comento. Cumpre lembrar, aliás, que o RE nº 569.441/RS, j. 30/10/2014, firmou a Tese de Repercussão Geral nº 344 (de observância obrigatória para este Colegiado por força do art. 62 do RICARF):*

*Incide contribuição previdenciária sobre as parcelas pagas a título de participação nos lucros no período que antecede a entrada em vigor da Medida Provisória 794/1994, que regulamentou o art. 7º, XI, da Constituição Federal de 1988.*

*Traga-se à baila, também sobre o tema, o julgado do STF (Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 636.899/DF, Relator Ministro Dias Toffoli, julgamento em 17/11/2015):*

*Segundo agravo regimental no recurso extraordinário. Art. 7º, XI, da Constituição. Norma não autoaplicável. Participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa. Regulamentação. Lei nº 10.101/2000.*

*Distribuição de lucros aos sócios e administradores. Lei nº 6.404/76. Contribuição previdenciária. Natureza jurídica da verba. Ausência de repercussão geral. Questão infraconstitucional.*

*1. O preceito contido no art. 7º, XI, da Constituição não é autoaplicável e a sua regulamentação se deu com a edição da Medida Provisória nº 794/94, convertida na Lei nº 10.101/2000.*

**2. O instituto da participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa de que trata o art. 7º, XI, CF, a Lei nº 10.101/2000 e o art. 28, § 9º, Lei nº 8.212/91, não se confunde com a distribuição de lucros aos sócios e administradores autorizada no art. 152 da Lei nº 6.404/76.**

(...) (negritei)

*Tem-se, então, que a lei regulamentadora da participação nos lucros ou resultados prevista constitucionalmente é a Lei nº 10.101/00 (conversão da MP nº 794/94), conforme já assentado pelo STF, em compreensão partilhada também pelo STJ no AgRg no AREsp nº 95.339/PA, j. 20/11/2012.*

*Portanto, não há reparos a fazer na exigência fiscal, nesse ponto.'*

*Assim, resta patente que os valores pagos a diretores não empregados estão sujeitos à incidência das Contribuições Previdenciárias, já que não alcançados pela prerrogativa do art. 28, § 9º, "j", da Lei nº 8.212, de 1991.*

*Ainda sobre os planos de PLR da empresa ora Recorrente, citam-se os seguintes julgados, todos com o mesmo entendimento aqui esposado:*

**Acórdão nº 2201-004.830, de 16/01/2019**

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. EMPREGADOS. INFRINGÊNCIA LEGAL. INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES. POSSIBILIDADE.**

*O pagamento de participação nos lucros ou resultados em desacordo com a lei de regência viabiliza a incidência das contribuições devidas à Seguridade Social, das contribuições para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, bem como das contribuições destinadas a outras entidades ou fundos.*

**PARTICIPAÇÃO NO LUCRO. ADMINISTRADORES.**

*A participação no lucro prevista na Lei nº 6.404/1976 paga a administradores contribuintes individuais integra a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias.*

**Acórdão nº 2201-004.804, de 04/12/2018**

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

*Período de apuração: 01/01/2005 a 31/07/2006*

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. INFRINGÊNCIA LEGAL. INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES. POSSIBILIDADE.**

*O pagamento de participação nos lucros ou resultados em desacordo com a lei de regência viabiliza a incidência das contribuições devidas à Seguridade Social, das contribuições para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos*

*ambientais do trabalho, bem como das contribuições destinadas a outras entidades ou fundos.*

**PARTICIPAÇÃO NO LUCRO. ADMINISTRADORES.**

*A participação no lucro prevista na Lei n.º 6.404/1976 paga a administradores contribuintes individuais integra a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias.*

**Acórdão n.º 2301-004.748, de 12/07/2016**

**CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

*Período de apuração: 01/01/2009 a 31/10/2009*

(...)

**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. DESCONFORMIDADE COM A LEI N.º 10.101/2000.**

*Os pagamentos de verbas à título de PLR que descumprem os requisitos previstos na Lei 10.101/2000 devem sofrer a incidência de contribuições previdenciárias.*

*A ausência de um dos requisitos é suficiente para desqualificação da verba paga como Participação nos Lucros ou Resultados. Somente os valores pagos com estrita obediência aos comandos previstos na Lei n.º 10.101/2000, estão fora da esfera de tributação da contribuição previdenciária.*

*Recurso Negado*

**Acórdão n.º 2301-004.747, de 12/07/2016, alterado pelo Acórdão de Embargos n.º 2301-005.275, de 09/05/2018**

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

(...)

**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. DESCONFORMIDADE COM A LEI N.º 10.101/2000.**

*Os pagamentos de verbas à título de PLR que descumprem os requisitos previstos na Lei 10.101/2000 devem sofrer a incidência de contribuições previdenciárias. A ausência de um dos requisitos é suficiente para desqualificação da verba paga como Participação nos Lucros ou Resultados. Somente os valores pagos com estrita obediência aos comandos previstos na Lei n.º 10.101/2000, estão fora da esfera de tributação da contribuição previdenciária.*

**REMUNERAÇÃO DIRETORES/ADMINISTRADORES NÃO EMPREGADOS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000. FALTA DE PREVISÃO DA SUA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ART. 28, § 9º DA LEI 8.212/91.**

*Uma vez estando no campo de incidência das contribuições previdenciárias, para não haver incidência é necessária a previsão legal nesse sentido, sob pena de afronta aos princípios da legalidade e da isonomia. Inteligência do art. 28, § 9º da Lei 8.212/91.*

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. ADMINISTRADORES NÃO EMPREGADOS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA EXCLUSÃO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000 E DA LEI 6.404/76.**

*Tratando-se de valores pagos aos diretores não empregados, não há que se falar em exclusão da base de cálculo pela aplicação da Lei 10.101/2000, posto que nos termos do art. 2º da referida lei, essa só é aplicável aos empregados. A verba paga aos diretores não empregados possui natureza remuneratória. A Lei n 6.404/1976 não regula a participação nos lucros e resultados para efeitos de exclusão do conceito de salário de contribuição, posto que não remunerou o capital investido na sociedade, mas, sim, o trabalho executado pelos diretores, compondo dessa forma, o conceito previsto no art. 28, II da lei 8212/91. A regra constitucional do art. 7º, XI possui eficácia limitada, dependendo de lei regulamentadora para produzir a plenitude de seus efeitos, pois ela não foi revestida de todos os elementos necessários à sua executoriedade. Inteligência dos entendimentos judiciais manifestados no RE 505597/RS, de 01/12/2009 (STF), e no AgRg no AREsp 95.339/PA, de 20/11/2012 (STJ). Somente com o advento da Medida Provisória (MP) 794/94, convertida na Lei 10.101/2000, foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito à participação dos trabalhadores empregados no lucro das sociedades empresárias. Inteligência do RE 569441/RS, de 30/10/2014 (Info 765 do STF), submetido a sistemática de repercussão geral.*

*Registre-se que a matéria não é nova neste Colegiado e já foi objeto de inúmeros julgamentos, corroborando o entendimento esposado no presente voto, conforme a seguir se exemplifica:*

**Acórdão n.º 9202-007.871, de 22/05/2019:**

*Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias*

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

*[...]*

**DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS A DIRETORES ESTATUTÁRIOS. EXCLUSÃO DA BASE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO. PREVISÃO LEGAL. INEXISTÊNCIA.**

*Os valores pagos a diretores não empregados, na forma do art. 158 da Lei 6.404/1976, estão sujeitos às contribuições previdenciárias e de terceiros, posto que inexistente norma que lhes conceda isenção. A Lei 10.101/2000 regulamenta o pagamento de participação nos lucros ou resultados a trabalhadores vinculados a empresas na condição de empregados e não serve como base para isentar de contribuições previdenciárias valores pagos a esse título quando destinados a outras espécies de segurados da Previdência Social.*

**Acórdão n.º 9202-007.609, de 26/02/2019**

(...)

*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 n.º 9202-007.027, de 20/06/2018**

*Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias*

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

[...]

*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 n.º 9202-005.378, de 26/04/2017:**

*Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias*

*Período de apuração: 01/12/2006 a 31/12/2007*

*AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. REMUNERAÇÃO DIRETORES/ADMINISTRADORES NÃO EMPREGADOS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000. FALTA DE PREVISÃO DA SUA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ART. 28, § 9º DA LEI 8.212/91.*

*Uma vez estando no campo de incidência das contribuições previdenciárias, para não haver incidência é necessária à previsão legal nesse sentido, sob pena de afronta aos princípios da legalidade e da isonomia. Inteligência do art. 28, § 9º da Lei 8.212/91.*

*PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. ADMINISTRADORES NÃO EMPREGADOS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA EXCLUSÃO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO - INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000 E DA LEI 6.404/76.*

*Tratando-se de valores pagos aos diretores não empregados, não há que se falar em exclusão da base de cálculo pela aplicação da Lei 10.101/2000, posto que nos termos do art. 2º da referida lei, essa só é aplicável aos empregados. A verba paga aos diretores não empregados possui natureza remuneratória. A Lei n 6.404/1976 não regula a participação nos lucros e resultados para efeitos de exclusão do conceito de salário de contribuição, posto que não remunerou o capital investido na sociedade, mas, sim, o trabalho executado pelos diretores, compondo dessa forma, o conceito previsto no art. 28, II da lei 8212/91. A regra constitucional do art. 7o, XI possui eficácia limitada, dependendo de lei regulamentadora para produzir a plenitude de seus efeitos, pois ela não foi revestida de todos os elementos necessários à sua executoriedade. Inteligência dos entendimentos judiciais manifestados no RE 505597/RS, de 01/12/2009 (STF), e no AgRg no AREsp 95.339/PA, de 20/11/2012 (STJ). Somente com o advento da Medida Provisória (MP) 794/94, convertida na Lei 10.101/2000, foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito à participação dos trabalhadores empregados no lucro das sociedades empresárias. Inteligência do RE 569441/RS, de 30/10/2014 (Info 765 do STF), submetido a sistemática de repercussão geral.*

*Destarte, é de se negar provimento ao recurso, também nesta segunda matéria*

29 - Portanto, entendo que deve ser negado provimento ao recurso especial do contribuinte nesse ponto.

***b) Ausência de pactuação prévia dos acordos de PLR 2013/2014 ACT (Acordo Coletivo de Trabalho)***

30 - No mérito a decisão recorrida no ponto que o voto vencedor avaliou a matéria em debate traz o seguinte fundamento para manutenção do lançamento, *verbis*:

*“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 desnaturado 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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:*

*(...) omissis*

*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.*

31 – No presente caso reformulo o meu entendimento anterior quanto aos aspectos do acordo prévio, trazidos na sessão anterior quando da prolação do voto e pedido de vista. Após refletir muito sobre o assunto, penso que nesses casos, (óbvio sempre guardando correlação com o caso concreto), tenho que na quase totalidade dos casos julgados desde a Turma Ordinária e até nessa C. CSRF, muito dos questionamentos e queixas dos contribuintes, principalmente dos setores financeiros e metalúrgicos, (ao menos os mais conhecidos, podendo haver outros), é que não foi possível a conclusão do plano no prazo (pelo menos o prazo a que a Fazenda Nacional entende ser o correto) diante de situações que os sindicatos dos empregados, ou demora para a sua conclusão ou organiza as conversações com o empregador, ou seja, as conversações iniciam-se no prazo que tais sindicatos lhe bem aprouver.

32 - Obviamente agindo dessa forma a questão da isenção da PLR (que é importante para a relação capital e trabalho) fica em segundo plano ou totalmente esquecida principalmente para quem não tem nada a ver com essa situação que é o sindicato. Ficando o contribuinte que, necessita da isenção diante da cobertura legal, em uma trágica incerteza e a mercê da vontade dos sindicatos para iniciar as conversações que são de interesse da categoria no qual representa e não do sindicato propriamente dito.

33 - Não é o caso de se encontrar uma desculpa muito menos jurídica mas reconhecer que a legislação se distancia da prática, trazendo insegurança jurídica, pois tenho certeza que nenhum contribuinte quer agir contra a legislação. Ser autuado e ter seu recurso provido por uma questão interpretativa faz parte da praxe jurídica e justificável, porém, ter

direito a uma isenção com a conotação de que é pelo bem das duas partes (capital e trabalho) e ser autuado por situação relacionado a terceiro, entendendo com a devida vênia é muito diferente e nesse aspecto entendo que a legislação se distancia muito da prática e da realidade.

34 - Essa situação do acordo prévio sempre foi uma questão muito interpretativa e sempre tratada nas matérias de PLR em quase sua totalidade nesse C. Tribunal sendo que muitos colegas Conselheiros reconhecem essa situação e que juridicamente entendem por considerar o plano válido desde que a assinatura ocorra antes dos pagamentos, uma vez que a lei antes da mudança legislativa em 2020 deixava margem para dúvidas em relação a questão da pactuação prévia (mas prévia ao quê??? Sempre foi esse o questionamento) portanto sempre gerou incertezas, não esquecendo obviamente da situação da demora do sindicato na composição do acordo ou CCT.

35 - Creio também que o contribuinte como a parte mais interessada dessa composição negocial não deixaria o prazo se estender a tanto, salvo raras exceções mas que facilmente comprovadas. Nesse caso inclusive em memoriais entregues pelo patrono do contribuinte verifiquei carta da FENABAN trazendo informações da negociação relativas à época da apuração dos lançamentos de que as regras eram conhecidas de grande parte dos segurados (empregados) e que as negociações já se estendiam há muito tempo antes da data de assinatura.

36 - Pergunto, se as regras são parecidas e conhecidas de todos (é um dos argumentos dos contribuintes nessa parte) por qual motivo (e essa imputação eu faço aos sindicatos que são meros terceiros nessa relação entre Fisco e contribuinte, mas que por algum motivo sendo parte condicionante em toda essa situação) demoram tanto para uma assinatura de um plano ou fazem em períodos que melhor lhes aprouver? Não vejo motivos para essa situação, principalmente, quando o contribuinte que faz jus ao direito à isenção depende de terceiros (sindicatos, que na minha visão e pela realidade histórica brasileira sempre foram partes antagônicas) para lhe trazer segurança jurídica num plano de PLR.

37 - Talvez por sensibilidade a essas situações de caráter prático e insegurança jurídica o legislador tenha feito mudanças em 2020 na Lei de PLR através da Lei nº 14.020, de 2020:

*§ 7º Consideram-se previamente estabelecidas as regras fixadas em instrumento assinado: (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)*

*I - anteriormente ao pagamento da antecipação, quando prevista; e (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)*

*II - com antecedência de, no mínimo, 90 (noventa) dias da data do pagamento da parcela única ou da parcela final, caso haja pagamento de antecipação. (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)*

*§ 8º A inobservância à periodicidade estabelecida no § 2º do art. 3º desta Lei invalida exclusivamente os pagamentos feitos em desacordo com a norma, assim entendidos: (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)*

38 - Esses alguns pontos de observância da realidade nos casos pautados sobre PLR que me fizeram mudar o posicionamento, principalmente nesse aspecto de pactuação prévia, sendo que no mais, adoto também como razões de decidir parte do voto vencido do I. Conselheiro Gregório Rechmann Junior *verbis*:

### 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 arrepio 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 nº 10.101/2000, em seu art. 2º, prevê 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.*

(...)

*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.*

39 – Portanto nesse ponto dou provimento ao recurso do contribuinte.

## **Conclusão**

40 - Diante do exposto, conheço parcialmente do Recurso especial da Fazenda Nacional e no mérito nego-lhe provimento e conheço do Recurso Especial do contribuinte e no mérito dou-lhe provimento parcial.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso

## **Voto Vencedor**

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti – Redator Designado.

Em que pese o bem fundamentado voto do relator, peço-lhe licença para dele divergir no que toca aos seguintes recursos e matérias:

• **Recurso Especial da Fazenda Nacional:**

Conhecimento e Mérito em relação à matéria: “**Valor excessivo de caráter substitutivo ao salário – PLR Empregados 2014 e 2015**”

Mérito em relação à matéria: “**Bônus de contratação**”

• **Recurso Especial do sujeito passivo:**

Mérito em relação à matéria: “**Ausência de pactuação prévia dos acordos de PLR 2013/2014 ACT (Acordo Coletivo de Trabalho)**”

Passo à análise dos temas acima.

Em relação ao **conhecimento** do recurso da União no que toca à matéria “valor excessivo de caráter substitutivo ao salário – PLR Empregados 2014 e 2015”, sustentou o Relator que não haveria similitude fática entre os casos – acórdão recorrido e paradigmas – a possibilitar a demonstração da divergência.

Não vejo dessa forma, notadamente no que tange ao paradigma **2301-003.731**.

É de se reconhecer que a devolução dessa matéria ao reexame deste Colegiado é tarefa muito mais tranquila por parte do sujeito passivo. Isto porque, bastaria a indicação, como paradigma, de acórdão em que restasse assentado a falta de suporte legal para invalidar um acordo de PLR com fundamento da discrepância ou desproporcionalidade dos valores pagos, para, em tese, demonstrar a divergência jurisprudencial.

De outro giro, para que a Fazenda logre êxito na devolução da matéria, faz-se necessário a indicação de paradigmas onde as grandezas envolvidas guardassem certa semelhança com as do acórdão recorrido. E, nesse ponto, a União teve sucesso nessa empreitada.

Veja-se que no caso recorrido, o colegiado *a quo* entendeu que a mera acusação de que o valor da PLR seria igual ou superior a 12 vezes salário-base do empregado, sem que houvesse a demonstração da inadequação dos pagamentos àquilo que fora acordado, não desvirtuaria o instituto da PLR.

Já no paradigma, a tese assentada é no sentido de que:

Os valores pagos a título de Participação nos Lucros ou Resultados que sejam equivalentes a mais de doze vezes o salário mensal, ou seja, ao salário anual, assumem a feição de contraprestação pelo trabalho, de remuneração, portanto, pois o expressivo montante evidencia que o salário foi substituído pelo pagamento intitulado de Participação nos Lucros ou Resultados. Nesses casos, a parcela, por ter verdadeira natureza remuneratória e estar em ofensa ao art.3º da Lei 10.101/2000, deve compor a base de cálculo da contribuição previdenciária.

Posto desta forma, não há dúvidas de que se aquele colegiado houvesse analisado o caso dos autos, teria negado provimento ao recurso voluntário do contribuinte, neste ponto; motivo pelo qual, encaminhado por conhecer do recurso da União também no que pertine a esta matéria.

Quanto ao **mérito**, discordo em parte do entendimento posto pelo Relator.

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

Não obstante, é bem verdade que a lei não estipula um limite máximo, em termos absolutos ou relativos, para o pagamento da PLR. E tal fato parece-me ser inclusive reconhecido pela Administração Tributária por meio da Nota Cosit n.º 89/2012, que assim fez constar nos parágrafos a diante colacionados e por mim destacados:

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

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

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

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

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

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

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

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

Prosseguindo, desta feita em relação à matéria “Bônus de contratação”, penso assistir razão à recorrente.

Aqui, sustentou o relator autuação teria sido um pouco genérica, não trazendo maiores elementos para caracterizar a verba como remuneratória, tais como, segundo exemplificou, saber se durante a contratação do empregado, caso houvesse a rescisão do mesmo, se tais verbas pagas a título de *hiring* bônus deveriam ser devolvidas.

Pois bem.

Importa destacar que este Conselheiro teve a oportunidade de relatar esta mesma matéria em processo do mesmo contribuinte, ocasião em que o colegiado concluiu por negar provimento ao recurso do sujeito passivo. Refiro-me ao acórdão **9202-008.525, prolatado na sessão de 28/1/20**.

Sobre o tema trago à colação a fundamentação que lá adotei e que fará parte da deste voto. Confira-se:

[...]

Em minhas razões de decidir, encampo o elucidativo voto da Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, que integra o acórdão n.º 9202-005.156, em especial no que toca à abrangência do conceito de “rendimentos do trabalho” e a não exigência que este deva se dar de forma habitual. Vale dizer, para que haja a incidência da contribuição, basta que o rendimento pago, seja lá qual a forma adotada, destine-se à retribuição ao trabalho. Confira-se:

*Pela análise da legislação previdenciária, qualquer rendimento pago em retribuição ao trabalho, qualquer que seja a forma de pagamento, enquadra-se como base de cálculo das contribuições previdenciárias.*

*Todavia, tendo-se em conta a abrangência do conceito de salário de contribuição, o legislador achou por bem excluir determinadas parcelas da incidência previdenciária, enumerando em lista exaustiva as verbas que estariam fora deste campo de tributação. Essa relação encontra-se presente no § 9.º do artigo acima citado.*

*De pronto, afasto qualquer argumentação de que esses ganhos seriam eventuais e por isso estariam livres da tributação em razão da norma inserta no item 7 da alínea “e” do § 9.º do art. 28 da Lei n. 8.212/1991. Senão vejamos:*

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

(...)

*e) as importâncias:*

(...)

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

(...)

*A interpretação do dispositivo acima não pode ser dissociada daquele inserto no “caput” do mesmo artigo, acima transcrito, mas que não custa apresentar mais uma vez:*

*Entendo que somente os pagamentos que não guardam relação com o contrato de trabalho podem ser tidos por ganhos eventuais desvinculados, devendo decorrer de condições específicas de um trabalhador, como por exemplo destinação de valores em eventos de doença e outros sinistros fortuitos, sem relação direta ou indireta pela prestação de serviços.*

*Não há dúvida de que o pagamento de bônus de contratação Hiring bônus, ou mesmo, gratificação em razão da admissão do empregado (utilizados por algumas empresas) tem relação direta com o vínculo contratual estabelecido entre as partes, e o seu principal objetivo é atrair profissionais para o quadro funcional da empresa, representando, a bem da verdade, um pagamento antecipado pela futura prestação de serviço do trabalhador.*

*Assim sendo, observa-se que o referido bônus, nada mais é que um artifício para atrair trabalhadores valorizados em seu segmento profissional, funcionando como um diferencial em relação aos concorrentes. Por esse motivo, mesmo que a recorrente tente rotulá-la como mera liberalidade, a rubrica em questão ostenta, no seu âmago, uma ponta de contraprestação, posto que tem por desiderato oferecer um atrativo econômico ao obreiro para com este firmar o vínculo laboral.*

O posicionamento esposado no voto acima é, de minha parte, irretocável.

A relação do valor pago à futura prestação de serviços é facilmente observada quando se passa a questionar se essa mesma verba seria paga a alguém que, igualmente rescindido o contrato anterior, não se dispusesse a trabalhar para a recorrente ou, ainda, não tivesse se comprometido a fazê-lo. A resposta a mim parece ser, por óbvio, não !

Não me afigura factível, dado o controle que há no que concerne à gestão das instituições financeiras, a exemplo do artigo 4º da Lei 7.492/86<sup>1</sup>, que haja espaço para o pagamento desses valores sem que, em decorrência deles, haja uma contrapartida de quem recebeu o pagamento àquele que o efetuou.

Com isso, percebo que a condição imprescindível para que haja o pagamento do valor, independentemente do nome que se queira dar, é que haja a prestação de serviço. Futura, é bem verdade, mas que haja; que o contratado compareça com o labor.

Demonstrada/comprovada que não houvera a prestação de serviços, a verba, aí sim, não assumiria natureza remuneratória.

---

<sup>1</sup> Art. 4º Gerir fraudulentamente instituição financeira:

Pena - Reclusão, de 3 (três) a 12 (doze) anos, e multa.

Parágrafo único. Se a gestão é temerária:

Pena - Reclusão, de 2 (dois) a 8 (oito) anos, e multa.

A tese de que tal valor se presta a indenizar o contratado pela rescisão de seu contrato anterior, também não me parece, com todas as *venias*, consistente. Não vislumbro qualquer ato ilícito - comissivo ou omissivo - praticado pelo recorrente que tivesse influído na relação contratual anterior **e que não fosse da vontade do contratado**, que pudesse ensejar o dever de reparar por parte do recorrente.

Vale dizer, o valor pago se deu por acordo exclusivo entre as partes. Decerto ambos aquiesceram. Não se tratou de um empréstimo a terceiros, de doação, de prêmio de loteria, de distribuição de lucros ao sócio ou de qualquer outra importância desassociada do labor.

Nesse mesmo sentido o acórdão a seguir:

HIRING BONUS. VERBA DECORRENTE DO CONTRATO DE TRABALHO, COMPONENTE DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

A verba paga a título de hiring bonus é decorrente do contrato de trabalho. Essa verba não tem natureza de verba eventual, por não estar relacionada a caso fortuito e, ao contrário, sendo esperada desde a contratação, deve compor o salário de contribuição. **9202-004.308**

Ademais, importa destacar que essa verba foi identificada na folha de pagamento da empresa (rubrica **Gratificação Admissão – rubrica 525**), o que me leva a crer que o respectivo trabalhador faz/fazia parte do seu quadro de funcionários, além, do que essa gratificação era paga, habitualmente, por ocasião da admissão de determinados funcionários. Não bastasse, em resposta à intimação fiscal no sentido de que fosse informada a natureza dos pagamentos, é dizer, quais fatores determinaram o motivo e o valor pago em relação àquela rubrica, a autuada respondeu que se tratava de verba de natureza variável, paga apenas 1 vez em folha após a admissão e tinha como motivo: “*Valor extraordinário, em caráter excepcional e compensatório, para que o admitido não tenha perda financeira ocasionada pela mudança de emprego.*”

Penso que, desta forma, restou caracterizada à natureza remuneratória desta verba, incidindo, sobre ela, a contribuição em epígrafe.

Forte no exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional quanto a este ponto.

Por fim, no que diz respeito à matéria “Ausência de pactuação prévia dos acordos de PLR 2013/2014 ACT (Acordo Coletivo de Trabalho)”, veiculada no recurso do sujeito passivo, penso não haver reparos quanto ao decidido pelo colegiado *a quo*.

Diferentemente, entendeu o Relator que esse fato não acarretaria a invalidação do acordo.

Segundo pontuou o Relator, o Acordo Coletivo de Trabalho (ACT), relativo a PLR vigente no período de 1º/1/13 a 31/12/14, teria sido firmado somente em 24/10/13, com os respectivos pagamentos, relativos a 2013, em 02/2014.

Pois bem.

Não se trata de matéria nova neste colegiado, que por reiteradas as vezes vem decidindo pela necessidade de que os acordos fossem formalizados anteriormente ao início do período de apuração dos resultados que se pretende distribuir a título de PLR, e/ou ainda, que os fossem, por mais razão ainda, antes de o início do período estabelecido para o cumprimento e aferição das metas.

Compulsando-se a decisão recorrida, percebe-se que a tese que se sagrou vencedora vai ao encontro da jurisprudência que vem/vinha sendo produzida por esta turma.

Cumprido destacar, de plano, que se trata de período anterior à vigência da Reforma Trabalhista, o que significa dizer haver uma significativa diferença em termos tributários entre se pagar prêmio por desempenho e se pagar PLR na forma dos artigos 1º a 3º da Lei 10.101/2000.

Em relação aos prêmios, a PLR possui, dentre outros, um ingrediente próprio que é o compartilhamento do Lucro ou Resultado com aqueles que, a rigor, não participam do capital social da empresa. E é justamente essa a ideia, de se promover a integração entre o capital e o trabalho, que está preconizada no artigo 1º da Lei 10.101/2000 e não a de simplesmente pagar um prêmio pelo desempenho (superior) do empregado.

Nesse sentido, todo o esforço do empregado, a justificar esse compartilhamento do lucro, deve ser voltado ao seu incremento, é dizer, daquilo que será compartilhado.

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

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

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

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

Nossa Lei Maior de 1946, já previa em seu artigo 157, inciso IV, a participação do trabalhador nos lucros da empresa.

**Art. 157.** A legislação do trabalho e a da previdência social obedecerão nos seguintes preceitos, além de outros que visem à melhoria da condição dos trabalhadores:

(...)

IV - **participação obrigatória** e direta do trabalhador **nos lucros da empresa**, nos termos e pela forma que a lei determinar;

O mesmo ocorreu com a EC 1/1969, que deu nova redação à CF/1967.

**Art. 165.** A Constituição assegura aos trabalhadores os seguintes direitos, além de outros que, nos termos da lei, visem à melhoria de sua condição social:

(...)

V - integração na vida e no desenvolvimento da empresa, **com participação nos lucros** e, excepcionalmente, na gestão, segundo for estabelecido em lei;

A atual Carta Política parece ter inovado ao trazer em seu texto a garantia de participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração. Confira-se:

**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;

Por sua vez, a Exposição de Motivos da MP 794/94<sup>2</sup>, que deu origem à Lei 10.101/2000, apresentou importante consideração sobre o valor a ser distribuído ao empregado. Confira-se:

4. Para os trabalhadores, a Medida implica, não apenas aumento do poder aquisitivo, mas um merecido ganho, como retribuição ao esforço que produz a riqueza da sociedade. É importante ressaltar que nenhuma pressão inflacionária resultará da Medida, pois apenas haverá o repasse aos trabalhadores de ganhos de produtividade.

Perceba-se que a intenção do legislador, é o que se deflui do texto encimado, foi a retribuição ao trabalhador, pelo seu esforço, de parte da riqueza que ajudou a produzir na sociedade. São repasses de **ganhos** de produtividade.

Assim sendo, imagino ser justamente essa **riqueza produzida** é que lastreará o pagamento ao trabalhador a esse título.

Na sequência, a possibilidade de exclusão desses valores do conceito de salário-de-contribuição, tem assento legal na alínea "j" do § 9º do artigo 28 da Lei 8.212/91. Confira-se:

§ 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:**

<sup>2</sup> Diário do Congresso Nacional - 19/1/1995, Página 295  
<http://legis.senado.leg.br/diarios/PublicacoesOficiais>

E com vistas a dar efetividade à previsão legal, editou-se o que hoje se tem na Lei 10.101/2000, que traz em seu artigo 1º, o objetivo que se espera do instrumento, que aqui ousou chamar de "mediato". É dizer, tem-se por expectativa que haja a efetiva integração entre capital e o trabalho, bem como o incentivo à produtividade que, em última análise, tem o interesse público como beneficiário indireto, na forma do esperado crescimento econômico do país. E visando esse desejo do legislador é que deve ser interpretada a norma.

Vejamos, novamente, o que diz a parte final daquela Exposição de Motivos:

Em rápida síntese, podemos afirmar que a Medida Provisória ora proposta caminha, decisivamente, no sentido da obtenção dos objetivos maiores do Governo de Vossa Excelência: crescimento com justiça social.

Assim posto, penso que a participação nos LUCROS e/ou nos RESULTADOS deve estar associada necessariamente à apuração econômica e/ou financeira **da empresa** como um todo no respectivo período aquisitivo/base. O **objetivo**, esse aqui "**imediat**o", seria sempre sua saúde financeira e/ou econômica, cujos frutos serão compartilhados com o empregado em função de sua participação diferenciada. Com isso, faz-se com que recaia sobre o empregado, de certa forma, parcela do risco da atividade empresarial; o que não se observa, por exemplo, quando lhe é pago o salário em função de seu contrato de trabalho ou mesmo prêmio em função do alcance de metas e resultados não diretamente vinculados àquele objetivo imediato. Havendo ou não lucro, havendo ou não resultado, o salário contratado e o prêmio pelo atingimento de metas são, em regra, devidos.

A rigor, até mesmo em função do conflito histórico que se instalou entre aqueles que detém o capital e os que comparecem com o labor, o empregado, por vezes, sente-se indiferente com a obtenção do lucro por parte do empregador ou mesmo com a melhoria em seus resultados, em que pese sua permanência no emprego depender diretamente desses fatores, quanto mais esforçar-se para que haja um aumento desse lucro ou resultado.

Com a possibilidade de ver compartilhada parcela desse lucro ou resultado, surge a expectativa de que os interesses, outrora díspares, passem a convergir, de forma que os empregados comecem a enxergar o lucro ou determinado resultado da empresa não mais como uma mera fonte para o pagamento do seu salário, mas como uma chance de experimentar uma das vertentes da verdadeira distribuição da renda; por sua vez, o empregador passaria a ver o trabalhador como um real parceiro em sua empreitada e não mais como um simples empregado que trabalha para sobreviver.

Com isso, na essência, estariam contemplados, penso eu, o incentivo à produtividade e a integração entre o capital e o trabalho, objetivos mediatos da norma.

Prosseguindo então, nos artigos 2º e 3º da Lei 10.101/2000 são postas as condições para que os pagamentos a título de PLR possam ser excluídos da base tributável das contribuições previdenciárias. Note-se que enquanto o artigo 2º trata preponderantemente das negociações, aí incluídos os indispensáveis requisitos de ordem formal e os de ordem subjetiva, o 3º explicitamente demonstra a preocupação do legislador de que tal instituto não seja utilizado de maneira desvirtuada pelo empregador e pelo trabalhador para, indevidamente, amparar pagamentos sem a incidência do tributo, estipulando, para isso, requisitos a serem observados.

Vamos a elas:

1 - Devem decorrer de uma negociação entre os envolvidos, por meio de um dos procedimentos a seguir, nos quais estejam garantidos o incentivo à produtividade e a integração entre o capital e o trabalho:

1.1 - Comissão escolhida pelas partes, com a participação de um representante sindical de parte dos empregados; ou

1.2 - Convenção (CCT) ou Acordo Coletivo (ACT).

Quanto a esses elementos, não se deve perder de vista, em especial quando se fala de "cumprimento do acordado", que se, por um lado, há o compartilhamento do lucro ou do resultado por quem detém o capital, por outro, há o *plus* que deve ser dado pelo trabalhador (ou a ele oportunizado/incentivado) para que dele se valha. É, reforça-se, a ideia de incentivo à produtividade preconizada na lei.

Ressalta-se aqui, que se o objetivo imediato será sempre a saúde financeira e/ou econômica da empresa; as regras e os critérios para alcançá-lo devem ser definidos pela gestão empresarial e acordados com os empregados, observadas as formalidades legais.

Não importa o **meio**, se por **metas corporativas** (índices de produtividade, qualidade ou lucratividade), ou se por **metas individuais/coletivas** (quantidade de vendas de produtos, nº de atendimentos conclusivos, quantidade e valor de captação de investimentos, por exemplo), **desde que se alinhem aos objetivos imediato e mediato da norma.**

Nesse rumo, faz-se imprescindível que os meios devam guardar relação direta, mensurável e transparente com a riqueza produzida pela empresa, sob pena de eventualmente estarmos diante de pagamento de mero prêmio<sup>3</sup> pelo atingimento de metas.

Ainda como consequência desse racional, se a mera obtenção do lucro, que já é, por si só, um pressuposto primário para a distribuição da PLR, der ensejo à distribuição de parcela fixa em termos absolutos, penso não estar havendo o incentivo à produtividade preconizado pela lei, sobretudo naqueles casos em que, dada a natureza do negócio do sujeito passivo, a apuração de lucro é uma **constante histórica.**

Isso porque, a partir da análise detida aqui empreendida dos dispositivos, em especial do *caput* do artigo 1º e inciso I (*índice de lucratividade*) do § 1º do artigo 2º, ambos da Lei 10.101/2000, sou levado a concluir que aqueles dois incisos sugerem mecanismo de aferição de uma comportamento funcional diferenciado por parte dos trabalhadores. Vale dizer, seja por metas corporativas (índices econômicos e/ou financeiros), seja por metas individuais e/ou departamentais, o fato é que a legislação exige esse algo a mais por parte do empregado que, repise-se, não seja a mera obtenção do lucro.

Veja-se: a existência do lucro é um pressuposto para o pagamento da PLR, desde que as regras para o seu compartilhamento induzam o "algo a mais" por parte do empregado.

---

<sup>3</sup> "Analisando a natureza do benefício, importante destacar que prêmios são considerados parcelas salariais suplementares, pagas em função do exercício de atividades atingindo determinadas condições. Neste sentido, adquirem caráter estritamente contraprestativo, ou seja, de um valor pago a mais, um "plus" em função do alcance de metas e resultados. Não tem por escopo indenizar despesas, ressarcir danos, mas, atribuir um incentivo ao trabalhador seja ele empregado ou contribuinte individual." trecho do voto condutor do acórdão 2401-003.025, de 15/58/13.

Reforçando, os meios eleitos pelas partes precisam, ainda que de forma indireta, visar a saúde financeira/econômica da empresa, além de, minimamente, propiciar o estímulo à produtividade - potencial ou efetivo. É dizer, é de se esperar da força de trabalho uma participação diferenciada (mesmo potencial) - seja individualmente falando, seja no conjunto com os demais trabalhadores - que justifique esse pagamento desvinculado de sua remuneração para fins previdenciários.

Nada obstante, há de se reconhecer que a depender do instrumento eleito, a definição ou estabelecimento daquele algo a mais, sobretudo a nível individual, torna-se cada vez mais tormentoso, como por exemplo no caso das Convenções Coletivas de Trabalho - CCT, que reúnem por vezes uma quantidade expressiva de sindicatos, em determinada data-base a depender da categoria envolvida, diferentemente do que se tem no caso dos Acordos Coletivos de Trabalho - ACT e dos acordos a partir de comissão, quando a possibilidade de estabelecimento de exigências a nível individual e/ou setorial/departamental se mostra, por vezes, bem mais viável sob o ponto de vista operacional e, ainda assim, a depender do porte da empresa.

Imagino não ser por outra razão, que aqueles dois incisos do § 1º acima citados, postos de maneira exemplificativa na lei, procuraram abordar situações em que o *plus* do empregado pudesse ser evidenciado de forma presumida (metas corporativas, v.g, índice de lucratividade) ou de forma coletiva ou individualizada (metas individuais ou coletivas segundo os seguimentos do negócio).

Abre-se aqui um parêntese para registrar que lucro não se confunde com "índice de lucratividade" exemplificado no incisos I do § 1º do artigo 2º da precitada lei.<sup>4</sup>

Se é bem verdade que aqueles índices afetos à empresa não dependem, **exclusivamente**, de um algo a mais por parte dos trabalhadores, mesmo que tomado em seu conjunto, do mesmo modo há de se reconhecer que tal participação revela-se substancialmente importante na consecução do objetivo empresarial, sobretudo quando o empregado vislumbra que há a possibilidade de vir a receber parcela do lucro do empregador tão financeiramente expressiva, quanto maior for o seu lucro, a depender do que for acordado.

Pondo dessa forma, parece-me evidente que o ânimo, comportamento, interesse, pró-atividade, o "correr atrás" do empregado deva ser outro, quando lhe oportunizado o compartilhamento de um valor, originalmente a ele não pertencente, mas que - em alguma medida - conta com seu esforço para sua obtenção; mais de uns, menos ou bem menos de outros

---

<sup>4</sup> A Lucratividade é um indicador de eficiência operacional obtido sob a forma de valor percentual e que indica qual é o ganho que a empresa consegue gerar sobre o trabalho que desenvolve. É um dos principais indicadores econômicos da empresa, ligado diretamente com a competitividade do negócio. Difere de rentabilidade e é derivado do conceito de lucro.

Lucro: é o resultado positivo após deduzir das vendas todos os custos e despesas. É um número absoluto.

Lucratividade: é a relação entre o valor do lucro líquido e o valor das vendas. É um número percentual.

Rentabilidade: é a relação entre o valor do lucro líquido e o investimento realizado.

Fonte: <http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/calculo-da-lucratividade-do-seu-negocio,21a1ebb38b5f2410VgnVCM100000b272010aRCRD>

é verdade, mas que inevitavelmente conta. Penso assim, que o incentivo à produtividade, ao menos presumidamente, estaria aí contemplado, ainda que, frise-se, em função da inexistência de um liame concreto entre a conduta e resultado, referido esforço não possa ser especificamente dimensionado.

Com todo o respeito aos que disso divergem, o fato é que ao imaginar que a possibilidade de receber parte de um valor, que pode ser maior ou menor a depender de como se comportará o lucro ou resultado, não tem o condão de influenciar sequer minimamente o comportamento do trabalhador e, por isso, não haveria a necessidade de seu prévio conhecimento acerca do acordo, equivaleria, penso eu, a conceder-lhe aumento de remuneração a título de mera recomposição salarial.

Cumprе ressaltar que se há a preocupação de o empregador, pressionado por reajuste salarial, pactuar acordos com a inserção de regras e metas/condições inatingíveis, prejudicando, de início, o trabalhador; há, pelo menos de se imaginar, a possibilidade de que tal instrumento seja utilizado como complementação da remuneração, prejudicando, de início, os cofres públicos e, reflexamente e mais a frente, o próprio trabalhador.

Nesse rumo e como regra, para que se tenha, justificadamente satisfeita a conjugação "EXPECTATIVA DE ALGO A MAIS DO TRABALHADOR" x "PERCEPÇÃO DA PLR", tomando-a como causa e efeito, imperioso que o conhecimento das regras e **metas** (definitivamente postas) por aqueles que empreenderão esforços para sua consecução deva se dar previamente ao início do período de apuração do resultado, vale dizer, até à "linha de largada" ou antes do "início do jogo", sob pena de ter-se por desvirtuado o instituto.

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

De outro giro, não supre a exigência legal, o fato de as regras e metas acordadas ao longo do período base assemelharem-se àquelas que se tinha em períodos anteriores e que já eram do conhecimento dos empregados. Ainda que na seara trabalhista seja eventualmente garantido ao empregado a percepção dessa verba após a vigência do acordo e até que novo sobrevenha, penso que para fins tributários, em especial para conferir-lhe sua não incidência, a manutenção dos pagamentos a esse título, sob o fundamento de que haveria uma presunção de conhecimento das regras e metas pendentes de acordo, em função daquelas de períodos anteriores, além de, efetivamente, não garantir que assim seria feito ao final, não vejo como, em assim sendo, ter havido qualquer incentivo à produtividade.

Neste ponto, abro uma parêntese para registrar, que por mais que efetivamente haja uma lógica sistêmica no estudo do Direito e que sua segregação se dê apenas para fins didáticos, tenho que no tocante ao custeio previdenciário, seus conceitos e institutos devem ser, sempre que possível, buscados junto à legislação que cuida da exigência tributária, dada a sua especialização nesse tocante.

Em outras palavras e com todo respeito aos que assim não entendem, tenho que não há razão para se limitar o alcance de determinado instituto regularmente conceituado na legislação previdenciária, valendo-se de conceitos próprios empregados na legislação trabalhista ou mesmo de jurisprudência daquela corte especial. Note-se que quando o legislador trabalhista houve por bem extrapolar o alcance de determinada norma ao custeio previdenciário o fez de forma textual, a exemplo do atual § 2º do artigo 457 da CLT. Veja-se:

Art. 457 - Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)

[...]

§ 2º As importâncias, ainda que habituais, pagas a título de ajuda de custo, auxílio-alimentação, vedado seu pagamento em dinheiro, diárias para viagem, prêmios e abonos não integram a remuneração do empregado, não se incorporam ao contrato de trabalho e não constituem base de incidência de qualquer encargo **trabalhista e previdenciário**.

Voltando à questão da repetição das regras, é de se admitir que uma coisa é olhar para traz e constatar a repetição delas ao longo do tempo; outra completamente distinta, é o empregado, dentro do contexto à época, estar certo de que elas serão, ao final, mera reprodução das dos anos anteriores.

Prosseguindo, cumpre-me aqui tecer o seguinte esclarecimento quando, em determinada situação, estabeleci que as "assinaturas nos instrumentos de acordo", a depender de algumas circunstâncias, poderiam ser dispensadas para fins de atendimento à exigência que traz a norma em sua expressão "pactuada previamente".

Naquela oportunidade, naquele caso em concreto, apresentei condições que possuem, inegavelmente, um elevado e por vezes indesejável grau de subjetividade, quais foram:

i) o conhecimento das regras e metas deve relacionar-se àquelas que, definitivamente, foram assentadas em função da negociação, não bastando, a seu turno, que as negociações já estivessem em curso ao tempo do período de apuração do resultado;

ii) a comprovação de que os empregados tinham o prévio e inequívoco conhecimento das regras e metas **já aprovadas** por ambas as partes; e

iii) não basta que as metas e regras de que tomaram conhecimento coincidam com aquelas reveladas nos instrumentos devidamente assinados (pactuados), há de se comprovar, repito, que tinham o inequívoco e prévio conhecimento de que essas regras e metas já haviam sido, ao final, aprovadas pelas partes (comissão ou representação sindical) para aquele período base.

Veja-se com isso, que as condições convergem para a imprescindibilidade de que os trabalhadores tenham, antes de o início do período aquisitivo, o preciso conhecimento das regras do jogo que foram firmadas ao final de uma negociação, a assegurar-lhes, uma vez atingidas, uma participação na riqueza produzida pela empresa.

Nesse rumo, melhor esclarecendo, penso que a comprovação cabal da ocorrência dessas condições dá-se, **exclusiva e objetivamente**, pela formalização e assinatura do acordo em data anterior ao início do período aquisitivo e/ou do cumprimento/aferição das metas.

Perceba-se, assim, que a questão de fundo, no tema até aqui abordado, seria o alcance da expressão "pactuados previamente" utilizados pelo legislador quando se referiu textualmente ao "programa de metas, resultados e prazo".

Teríamos, a partir daí, os seguintes questionamentos:

1 - pactuados previamente a quê ? ao pagamento, à apuração do resultado, ao início do período de apuração ?

2 - apenas quando as regras envolverem cumprimento de metas - individuais ou coletivas - é que se deve haver o pacto prévio ?

3 - e quando não envolver o cumprimento de metas - individuais ou coletivas - o acordo pode ser pactuado após o período de apuração ? Pode ser celebrado após o início do período ?

Para conduzir a uma definição, penso que devemos considerar, pode-se assim dizer, duas linhas temporais: uma representando a data de início e término do período de apuração, findo o qual o lucro ou resultado, caso houver, será compartilhado com os trabalhadores; outra representando o programa de metas, caso conste do acordo, aferíveis individual ou coletivamente (por equipe/departamento/setor, etc).

Assim visualizado, impõe-se determinar em qual momento o posicionamento da data de celebração do acordo atenderia aos ditames legais, aí considerado o tão propalado incentivo à produtividade.

É de se destacar, de início, que a inexistência de um liame minimamente **concreto** não seria motivo o suficiente para fosse afastado do empregado o conhecimento das regras postas.

Se há a impossibilidade - ressalva-se, nos planos com essa feição - de atribuir ao empregado qualquer conduta concreta que possa ter diretamente influenciado no resultado do exercício, com maior propriedade não há como afirmar em qual mês teria havido aquela participação "decisiva". Se no primeiro, se no segundo ou no último mês do período de apuração. Daí entender que, nesses casos, com maior propriedade, o acordo deva ser ajustado antes do início do período de aferição.

Nesse mesmo sentido, o pior cenário seria aquele em que os termos do acordado tivessem sido assentados **após** o período de apuração, quando então retiraria do empregado, ou melhor, não o oportunizaria o "algo a mais" em seu desempenho funcional, ainda que potencialmente falando, ainda que indeterminado quando isso se daria.

Destaque-se que em muitas das vezes, a não celebração do acordo antes de o início do período de apuração não se dá, decisivamente, pela complexidade do assunto e/ou pela quantidade de agentes e interesses envolvidos (*a rigor, não haveria impedimento a que se celebrasse o acordo em setembro, outubro, novembro ou dezembro de determinado ano, para*

*recebimento de parcelas relativas aos lucros/resultados auferidos do ano seguinte*), mas sim pela desvirtuada utilização do instrumento da PLR (que por vezes se dá em instrumento em apartado) para viabilizar a complementação da remuneração do trabalhador, em descompasso com o que preceitua o *caput* do artigo 3º da Lei 10.101/2000.

Assim concluindo, as indagações encimadas poderiam ser respondidas como seguem:

- Acordos que estipulam metas individuais ou em grupo:

1 - pactuados previamente ao início do período de apuração, por força da literalidade do inciso II do § 1º do artigo 2º da Lei 10.101/2000.

- Acordos que **não** estipulam metas individuais ou em grupo

1 - igualmente pactuados previamente ao início do período de apuração, pela inteligência do artigo 1º da Lei 10.101/2000.

Essa é a linha que vem sendo recentemente adotada na CSRF, consoante se extrai das ementas a seguir colacionadas, com as quais me alinho:

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

As regras para percepção da PLR devem constituir-se em incentivo à produtividade, devendo assim ser estabelecidas previamente ao período de aferição. Regras e/ou metas estabelecidas no decorrer do período de aferição não estimulam esforço adicional. **Acórdão 9202-005.718, de 30.08.2017.**

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

Integra o salário-de-contribuição a parcela recebida a título de Participação nos Lucros ou Resultados, quando paga ou creditada em desacordo com lei específica. Constitui requisito legal que as regras do acordo sejam estabelecidas previamente ao exercício a que se referem, já que devem constituir-se em incentivo à produtividade. As regras estabelecidas no decorrer do período de aferição não estimulam esforço adicional. **Acórdão 9202-006.674, de 17.04.2018.**

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

Constitui requisito legal que as regras do acordo da PLR sejam estabelecidas previamente, de sorte que os acordos discutidos e firmados após o início do período de aferição acarretam a inclusão dos respectivos pagamentos no salário de contribuição. **Acórdão 9202-007.662, de 26.3.19.**

Por fim, perceba-se, aquele inciso XI do artigo 7º da CRFB/88, ao estabelecer que a PLR deva ser desvinculada da remuneração do empregado, deixou a cargo da Lei os contornos dessa não incidência.

Assim, preferiu o legislador, ao contrário de simplesmente disciplinar o pagamento das verbas àquele título, trazer exigência de interesse público que, de uma forma ou de outra, tendesse a justificar/compensar o não recolhimento do tributo aos cofres públicos.

Com isso, como já abordado, além da questão de cunho social afeta à integração do capital e da força de trabalho; há uma outra que é, ao fim e ao cabo e mesmo que por via indireta, o estímulo ao crescimento econômico do país, a partir do efetivo incentivo à produtividade.

Exatamente neste ponto, impõe-se destacar que, diferentemente do sustentado por alguns, no sentido de que o recrudescimento na análise dos acordos no que toca à observância dos requisitos legais tente a inviabilizar o direito constitucional do trabalhador à percepção da PLR, penso que não deve ser somente esse o viés empregado, mas também o da proteção do interesse público ao custeio da previdência.

Perceba-se que esse direito constitucional já era levado à efeito antes mesmo da edição da MP 794/94, que deu origem à Lei 10.101/2000. Consigne-se sobre o tema, que o STF, no julgamento do RE 569.441, consolidou o entendimento de que há incidência de contribuições previdenciárias nas verbas pagas a título de participação nos lucros e resultados, antes de dezembro 1994. Em resumo: o pagamento da PLR, em cumprimento à determinação constitucional, era uma prática antes mesmo da edição da lei que o retirou do campo de incidência do tributo, observadas, por óbvio, as exigências legais."

Nesse rumo, VOTO por CONHECER do recurso da Fazenda Nacional para DAR-LHE **parcial** provimento apenas quanto às matérias “Bônus de contratação” e “Valor excessivo de caráter substitutivo ao salário – PLR Empregados **2014**”; e CONHECER do recurso do sujeito passivo para NEGAR-LHE provimento.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti

Fl. 45 do Acórdão n.º 9202-011.036 - CSRF/2ª Turma  
Processo n.º 16327.721013/2018-19