



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



**Processo nº** 16327.721172/2019-96  
**Recurso** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-010.521 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 6 de abril de 2023  
**Recorrentes** ITAU UNIBANCO S.A.  
FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

**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.

#### **AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA**

O auxílio alimentação, quando pago por intermédio de ticket alimentação/refeição em que só é possível a sua utilização para compra de alimentos e pagamento de refeições não se sujeita à incidência de contribuição previdenciária.

#### **CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. BÔNUS DE CONTRATAÇÃO. INCIDÊNCIA.**

Incidirá contribuição previdenciária sobre valores pagos a título de bônus de contratação se o ajuste evidenciar vinculação do numerário ao exercício de emprego ou função por determinado tempo. **CONTRIBUIÇÃO DESTINADA A OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS. LIMITAÇÃO.**

A limitação da exigência lançada a título de outras entidades e fundos foi revogada pelo Decreto 2.318/86.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Quanto ao recurso voluntário, por maioria de votos, dar-lhe provimento parcial para exonerar o crédito tributário lançado incidente sobre vale alimentação. Vencidos os Conselheiros Douglas Kakazu Kushiya, Relator, Francisco Nogueira Guarita e Fernando Gomes Favacho, que deram provimento parcial em maior extensão.

Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo – Presidente e Redator Designado

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiya - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário e Recurso de Ofício da decisão de fls. 821/855 que manteve em parte o Auto de Infração lavrado.

Peço a vênua para transcrever parte do relatório produzido pela decisão recorrida.

O presente processo administrativo corresponde a lançamento de ofício contra o sujeito passivo em epígrafe, consolidado em 11/12/2019, em virtude de descumprimento das seguintes obrigações tributárias:

- obrigação principal (Código de Receita 2141), referente a contribuição devida pela empresa, prevista na Lei nº 8.212/1991, artigo 22, inciso I, incidente sobre a remuneração paga a segurados empregados, no montante de R\$ 735.894.069,63, já acrescidos multa e juros, abrangendo o período 1/1/2015 a 31/12/2015;
- obrigação principal (Código de Receita 2158), referente à contribuição GILRAT com FAP, prevista na Lei nº 8.212/1991, artigo 22, inciso II, incidente sobre a remuneração paga a segurados empregados, no montante de R\$ 183.963.705,36, já acrescidos multa e juros, abrangendo o período 1/1/2015 a 31/12/2015;
- obrigação principal (Código de Receita 2164), referente à contribuição devida ao FNDE - Salário Educação, incidente sobre a remuneração paga a segurados empregados, totalizando o montante de R\$ 81.766.007,48, já acrescidos multa e juros, abrangendo o período de 1/1/2015 a 31/12/2015; e
- obrigação principal (Código de Receita 2249), referente à contribuição devida ao INCRA, incidente sobre a remuneração paga a segurados empregados, totalizando o montante de R\$ 6.541.280,37, já acrescidos multa e juros, abrangendo o período de 1/1/2015 a 31/12/2015.

No Relatório Fiscal (fls. 300/322), constam as informações que seguem.

Constituem fatos geradores das contribuições lançadas o pagamento das seguintes remunerações a segurados empregados, não declaradas em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP:

- a) valores pagos a título de 'Participação nos Lucros e Resultados' - PLR, em desacordo com a legislação específica;
- b) valores pagos a título de 'hiring bonus'; e
- c) valores pagos através de Ticket Alimentação e Ticket Restaurante.

1 - Participação nos Lucros e Resultados Convecção Coletiva de Trabalho - CCT e Acordo Coletivo de Trabalho – ACT

Por força de Convenção Coletiva de Trabalho – CCT (CCT – PLR 2014, firmada em 13/10/2014, vigente de 1/9/2014 a 31/8/2015 e CCT – PLR 2015, firmada em 3/11/2015, vigente de 01/09/2015 a 31/8/2016), o contribuinte efetuou pagamentos de PLR, de antecipação de PLR e de adicionais de PLR a seus empregados.

Em decorrência de Acordo Coletivo de Trabalho – ACT (ACT – PLR 2015 e 2016, firmado em 27/10/2015, vigente de 1/1/2015 a 31/12/2016), o contribuinte efetuou pagamentos de Participação Complementar nos Resultados – PCR a seus empregados.

As Convenções Coletivas e os Acordos Coletivos atenderam à legislação vigente e os valores pagos aos empregados segundo suas regras não são objeto do presente Auto de Infração.

Regulamento do Programa de Participação nos Lucros ou Resultados O Regulamento do Programa de Participação nos Lucros ou Resultados (Regulamento) é o Anexo Único do Acordo Coletivo de Trabalho para pagamento da Participação nos Lucros e/ou Resultados referentes aos exercícios de 2013 e 2014.

O Regulamento é dividido em dois Eixos: o Eixo 1 contempla 3 Programas (1 a 3) e o Eixo 2 contempla 4 programas (4 a 7).

O Regulamento dispõe, a título de condições preliminares, sobre ‘Eventos do Pagamento’, ‘Beneficiários’ e ‘Metodologia e Fundamentos e Cálculo’.

Sobre o fundamento de cálculo, o Regulamento dispõe que, para os programas do Eixo 1, é a lucratividade do conglomerado Itaú Unibanco S/A ou do segmento de negócio em que os beneficiários estão inseridos. Para os programas do Eixo 2, é o resultado obtido por cada beneficiário conforme programa de metas e/ou resultados, previamente estabelecido, combinado com indicadores financeiros do conglomerado Itaú Unibanco S/A ou do segmento de negócio em que os beneficiários estão inseridos.

No caso de beneficiários da PLR fundamentada no Eixo 1, a metodologia de cálculo do valor corresponderá (i) àquela prevista na CCT – PLR, acrescido da PCR, ou (ii) à distribuição de um percentual do resultado da empresa ou da área de negócio, conforme critérios, estratégias e particularidades de cada área, acrescida da PCR e da PLR Adicional definida em CCT – PLR. No caso de beneficiários da PLR fundamentada no Eixo 2, as metodologias de cálculo variarão conforme as estratégias e particularidades de cada área e serão acrescidas da PCR e da PLR Adicional definida em CCT – PLR.

Da substituição da remuneração

Segundo a autoridade fiscal, determinados pagamentos da PLR foram realizados em desacordo com a legislação vigente (Lei nº 8.212/1991 e Lei nº 10.101/2000, artigo 3º), pois restou evidenciada a existência de substituição da remuneração – o valor da PLR não guarda uma proporcionalidade razoável entre o salário mensal recebido e os valores pagos de PLR.

33. Do exame das folhas de pagamento, há diversos casos em que a verba paga a título de PLR aos empregados excedia em dezenas de vezes o valor do respectivo salário base mensal. Há várias situações, por exemplo, em que o valor da PLR excede em mais de 100 vezes o salário base do empregado, contrapondo-se a casos em que beneficiários recebem menos de 0,5 (meio) salário base a título de PLR.

34. Tal situação refere-se à rubrica de pagamento 5938, - PLR PLANO PRÓPRIO, vinculada ao Regulamento do Programa de Participação nos Lucros ou Resultados, Anexo Único do ACT - PLR 2013/2014 e que é uma parcela da rubrica 5993 - Participação nos Resultados que engloba também parcela referente à Participação nos Lucros ou Resultados distribuída segundo a CCT.

35. No caso em concreto, temos a seguinte situação: na competência 02/2015 havia 88.397 empregados que receberam salário-base na folha de pagamento. Desse total, 12.464 empregados receberam PLR - Plano Próprio através da rubrica 5938 - PR, totalizando R\$697.805.392,77. Destes 1.814 receberam o equivalente a 12 ou mais vezes o salário-base, no montante de R\$478.238.858,15 (68,5% do total pago); a relação

PLR/Salário-Base máxima nessa competência foi de 558, ou seja, determinado empregado recebeu o equivalente a 558 salários base a título de PLR.

36. Percebe-se, portanto, que 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. Além disso, constatamos que diversos empregados receberam valor superior a sua remuneração anual, na forma de PLR, sem incidência de contribuição previdenciária alguma. A verdadeira remuneração desses empregados não é o salário "oficial" que recebem, e sim os valores substanciais travestidos de participação nos lucros ou resultados.

A base de cálculo das contribuições foi apurada a partir da seguinte metodologia: a autoridade fiscal considerou que houve substituição da remuneração nos casos em que o valor de PLR pago foi igual ou superior a 12 vezes o salário-base do empregado, ou seja, maior ou igual ao salário-base anual.

41. Portanto, os valores pagos aos empregados com base no Regulamento do Programa de Participação nos Lucros ou Resultados, na competência 02/2015, lançados na rubrica 5938 das folhas de pagamento, encontram-se em desacordo com a Lei n.º 10.101/2000, e são objeto do presente Auto de Infração, da seguinte maneira:

i. Na competência 02/2015, a fim de evidenciar a substituição da remuneração, somente nos casos em que o valor da PLR seja igual ou superior a 12 vezes o salário-base do empregado, ou seja, PLR maior ou igual ao salário-base anual.

[...]

44. As bases de cálculo utilizadas foram extraídas das folhas de pagamento e das planilhas apresentadas pelo contribuinte, todas em resposta às Intimações lavradas no curso da ação fiscal.

A planilha (arquivo não-paginável - fl. 324) indica a relação entre os pagamentos efetuados a título de Participação nos Lucros e os salários-base dos empregados, por competência, nome e CPF do empregado, valor do salário-base, valor da PLR (rubrica 5938 e as devidas deduções) e relação entre esses valores.

## 2 – Gratificação de Admissão

A empresa efetuou pagamentos referentes a gratificação de admissão (bônus de contratação, 'hiring bonus') a empregados contratados no ano de 2015, sobre os quais não houve a incidência de contribuição previdenciária, em desacordo com o artigo 28 da Lei n.º 8.212/1991.

Esta verba, paga no ato da contratação, negociada entre a empresa e o empregado, faz parte do pacote de remunerações para incentivar o empregado a ingressar nos quadros da empresa, denominada no mercado como 'luvas', 'hiring bonus,' bônus de contratação, e tem como natureza uma gratificação ajustada, não estando prevista nas hipóteses de isenção previdenciária.

Estando contido no conceito de remuneração paga a qualquer título, o pagamento de bônus de contratação é parte integrante do salário de contribuição, conforme artigo 28 da Lei n.º 8.212/1991, de modo que, sobre esta verba deve incidir contribuição previdenciária.

Apesar de intimada, a empresa não apresentou a documentação que esclarecesse o pagamento desta verba. No entanto, com base em documentos de fiscalizações anteriores no contribuinte (dois termos assinados em anos anteriores por empregados contratados na mesma situação), fica claro que o empregado só recebe os valores em contrapartida a prestação de trabalho e manutenção da relação de emprego, incluindo atingimento de metas estipuladas e que esta é uma política da empresa.

A base de cálculo da contribuição foi extraída a partir da análise dos registros contábeis e folhas de pagamento, e encontra-se evidenciada na planilha de fl. 194, com a indicação dos beneficiários, por competência, nome, cargo e valor pago.

### 3 – Ticket Restaurante e Ticket Alimentação

O contribuinte efetuou pagamentos a empregados sob a forma de ‘Ticket Alimentação’ e ‘Ticket Restaurante’, com amparo em Convenção Coletiva de Trabalho – CCT – referente ao período 2015/2016.

A legislação (§9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991 e artigo 58 da Instrução Normativa – IN RFB nº 971/ 2009) exclui da base de cálculo da contribuição previdenciária apenas ‘a parcela in natura do auxílio-alimentação’. Assim, na hipótese de o auxílio-alimentação ser pago mediante “cartão ou ticket refeição ou cartão ou ticket alimentação”, a parcela a ele correspondente possui natureza salarial e, desse modo, deve integrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Somente a partir de 11/11/2015, em função da nova redação do §2º, do artigo 457 da CLT, dada pela Lei nº 13.467/2017, o auxílio-alimentação pago mediante ‘ticket alimentação’ ou cartão-alimentação passou a não integrar a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa e dos segurados empregados, conforme Consulta COSIT nº 35, de 23/1/2019.

Os pagamentos efetuados a empregados a título de Alimentação e Refeição foram detectados através da análise das Convenções Coletivas de Trabalho, dos registros contábeis e das planilhas fornecidas pelo contribuinte, todos referentes ao ano-calendário 2015.

A base de cálculo das contribuições encontra-se identificada no item 85 do Relatório Fiscal e foi apurada a partir das planilhas (arquivo não-paginável) de fls. 272 e 273.

### 4 – Multa de Ofício

Foi aplicada a multa de ofício no percentual de 75% sobre os valores das contribuições exigidas, nos termos do artigo 35-A, da Lei nº 8.212/1991, combinado com o artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996.

## Da Impugnação

Irresignado com o lançamento, impugna-o o sujeito passivo, aduziu, em síntese:

#### Impugnação

O contribuinte foi cientificado da autuação em 13/12/2019 (Termo de Ciência de Lançamento e Encerramento Parcial do Procedimento Fiscal - fls. 325/326) e, em 14/1/2020 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada- fls. 337), apresentou a impugnação de fls. 338/356, acompanhada de documentos, na qual alega o que segue.

#### Participação nos Lucros e Resultados

Diz que houve erro na apuração da base de cálculo, na medida em que a fiscalização não considerou, em seu critério, que os empregados da categoria não recebem como salário somente o salário-base, mas também o valor da gratificação de função, que é declarado em GFIP, compõe a folha de pagamento do colaborador e sobre esta verba incidem todos os encargos previdenciários e trabalhistas.

Afirma também que, a considerar a premissa de que os valores pagos no equivalente ao salário anual ou acima deste valor teriam como objeto complementar a remuneração do empregado, a autoridade fiscal deveria ter autuado somente o ‘excesso’ e não o valor total da PLR distribuída ao empregado; ou seja, “[...] só poderia ter considerado “substituição ou complementação” ao salário (fundamentado pela violação do artigo 3º da lei nº 10.101/2000), o montante pago que excedesse o salário anual do empregado e não todo o valor pago a título de PLR”.

Alega que, além dos erros de cálculo mencionados, a alegação do Fisco também não se sustenta pelo fato de que os funcionários da impugnante recebem salários compatíveis com suas funções e responsabilidades.

Assevera que a remuneração salarial dos empregados está em linha com o praticado pelo mercado, e não se caracterizam como mínimo ou irrelevante.

Afirma que a legislação de regência da matéria não traz qualquer limite de percentual a ser pago aos empregados a título de PLR e que tampouco pode a fiscalização presumir que exista fraude ou abuso de direito, vez que, para tanto, deveria demonstrar a incompatibilidade das práticas do impugnante com aquelas usualmente adotadas em mercado, o que não o fez. Cita jurisprudência do CARF.

Bônus de Contratação ('hiring bonus')

Sustenta que para a verba ser caracterizada como remuneração para fins de incidência de contribuições previdenciárias, é necessário o cumprimento de dois requisitos: (I) ser decorrente da prestação laboral, como contraprestação do serviço realizado pelo empregado; e (II) ser paga de forma habitual.

Ressalta que, com relação ao bônus de contratação, a própria fiscalização, ao afirmar que se trata de "um pacote de remunerações" pago no ato da contratação "para incentivar o empregado a ingressar nos quadros da empresa", reconhece que não se trata de pagamento como contraprestação de serviço realizado, uma vez que ocorrendo esse pagamento no ato da contratação, sequer houve, ainda, a prestação de algum serviço por parte do trabalhador.

Diz que por ser uma verba prévia ao contrato de trabalho, o beneficiário sequer é funcionário da empresa pagadora, motivo pelo qual não procede a afirmativa de que se trata de uma remuneração antecipada, visto que não há qualquer desconto ou compensação do salário por conta desse pagamento eventual realizado.

Reafirma que o 'hiring bonus' está totalmente afastado do conceito de salário de contribuição, pois ausentes as principais condições para o seu enquadramento: não retribui serviço prestado ou tempo colocado à disposição pelo empregado, pois antecede a relação de trabalho e não são pagos com habitualidade, pois paga-se uma única vez antes da contratação. Cita jurisprudência do CARF.

Enfatiza que, nos termos dos acórdãos proferidos, o "hiring bonus", muito utilizado no meio corporativo para atrair profissionais especializados e reconhecidos por suas qualidades no mercado de trabalho, trata-se de pagamento que não tem feição retributiva da prestação de serviços e representa, na realidade, uma indenização ao segurado que rompe o seu contrato de trabalho anterior e não recebe as verbas indenizatórias a que teria direito nos termos do artigo 477 da CLT, tampouco eventual participação nos lucros ou resultados.

Diz que a verba não se trata de uma gratificação em decorrência do trabalho, mas de mera liberalidade paga pela empresa ao profissional para tê-lo em seu quadro de funcionários, e não o perder para um concorrente.

Acrescenta que referidos pagamentos não podem ser classificados como "antecipação de salário", uma vez que não são descontados do empregado em períodos posteriores, conforme se demonstra pela juntada dos holerites dos empregados durante o ano de 2015 (doc. 7).

Enfatiza que a autoridade fiscal concluiu que a verba teria natureza salarial por intermédio de análise da DIRF e, ainda, utiliza como base de sua fundamentação autuações anteriores lavradas contra a impugnante.

Diz que a 2ª Turma da CSRF já consignou o entendimento de que pagamentos de 'hiring bonus' não se submetem ao recolhimento de contribuição previdenciária, principalmente quando a fiscalização não logra êxito ao demonstrar o desvirtuamento do instituto. Cita jurisprudência do CARF.

Assevera que, mesmo que fosse considerado como remuneração decorrente do trabalho, o 'hiring bonus' não integraria o salário-de-contribuição, por força do artigo 28, § 9º, alínea e, item 7, da Lei nº 8.212/1991.

Auxílio Refeição e Alimentação por intermédio de Cartão Magnético - "Ticket"  
Sustenta que a fiscalização parte de premissa incorreta ao concluir que somente o benefício de alimentação/refeição concedido 'in natura' não poderia ser incluído nas parcelas do salário-de-contribuição, por força da interpretação do §9º do artigo 28 da

Lei nº 8.212/1991 e artigo 58 da IN RFB nº 971/2009, aliadas às soluções de consulta da RFB nº 288, de 26/12/2018 e nº 35, de 23/1/2019.

Alega que tal entendimento, além de extrapolar o conceito de remuneração para fins previdenciários, já consagrado pelo STF, na medida em que tais pagamentos não possuem caráter retributivo à prestação de serviços, pois são creditados aos trabalhadores antecipadamente "para o trabalho" e não "pelo trabalho", violam a própria orientação da RFB, contida na IN RFB nº 971/2009, quanto ao conceito do que se entende por fornecimento de refeição/alimentação 'in natura'.

Reforça que o fornecimento do benefício ocorre, conforme cláusulas 14, 15 e 16 da CCT 2015/2016, aos empregados mensalmente e de forma antecipada, até o último dia do mês anterior ao do benefício, o que, de plano, afasta o caráter remuneratório pela prestação de serviços da verba, ainda que tais pagamentos fossem efetuados em pecúnia.

Enfatiza que este foi o posicionamento do Plenário do STF no julgamento do RE 478.410, DJ 14/5/2010, que afastou a incidência de contribuição previdenciária sobre vale-transporte ainda que pego em pecúnia, pois referido pagamento não alteraria a natureza não remuneratória da verba, já que é concedida de forma antecipada para que o trabalhador se desloque de sua residência para o trabalho e vice-versa. Cita também o acordo proferido pelo STJ, no REsp nº 1.185.685/SP, com base neste posicionamento do STF.

Assevera que o Programa de alimentação do Trabalhador - PAT, regulamentado pela Lei nº 6.321/1976, e do qual é participante (doc. 9), prevê a possibilidade de distribuição do auxílio-alimentação e refeição por meio de cartões aceitos em estabelecimentos comerciais que forneçam alimentação 'in natura', o que, por si só, afasta a necessidade de a empresa fornecer a alimentação/refeição ao trabalhador de forma direta para que as verbas sejam excluídas da hipótese de incidência da contribuição previdenciária.

Cita Portaria nº 3 da Superintendência de Inspeção do Trabalho, que regulamenta o PAT, que dispõe sobre o fornecimento de auxílio-alimentação e refeição por intermédio de créditos em cartão magnético (ticket).

Enfatiza que o fornecimento do crédito no cartão, ao contrário do que alega a fiscalização, não altera a natureza jurídica do benefício e é considerado fornecimento de alimentação 'in natura' para fins de incidência previdenciária, sendo esta a orientação do Ministério do Trabalho.

Observa que, ao se analisar a redação da IN RFB nº 971/2009, vigente na época do fato gerador (2015), verifica-se que o auxílio-alimentação/refeição não integra a remuneração desde que:

a) a empresa esteja regularmente inscrita no PAT; b) a empresa tenha serviço próprio de fornecimento de alimentação e refeição ou firme convênio com prestadora de serviço de alimentação cujo conceito abarca a administradora de documentos de legitimação para aquisição de refeições ou alimentação, ou seja, mantenha convênios com empresas de Ticket/Vale Alimentação e Refeição, o que reflete exatamente o caso dos autos.

Conclui que o fornecimento de Vale-refeição e alimentação por intermédio de Ticket abarca o conceito de alimentação/refeição 'in natura', conforme dispõe as normas que regulamentam o benefício, não podendo ser considerado base de cálculo das contribuições previdenciárias. Cita decisões do CARF.

Limite da Base de Cálculo das Contribuições a Terceiros

Afirma que a fiscalização, ao apurar a base de cálculo das contribuições destinadas a terceiros (Salário Educação e INCRA), deixou de aplicar corretamente a legislação vigente, tendo em vista que o respectivo salário de contribuição está limitado ao valor correspondente a 20 vezes o maior salário-mínimo vigente no País, conforme determina o parágrafo único do artigo 4º da Lei nº 6.950/1981.

Diz que o artigo 3º do Decreto-Lei nº 9 2.318/1986 teria removido o referido limite somente para as contribuições previdenciárias devidas pela empresa, ou seja, o limite de

20 salários mínimos para o "salário-de-contribuição", previsto no artigo 4º, parágrafo único, da Lei nº 6.950/1981, permanece vigente para as contribuições destinadas a terceiros. Cita decisões do Superior Tribunal de Justiça e do Tribunal Regional Federal da 3ª Região neste sentido.

#### Pedido

Requer seja dado integral provimento à impugnação apresentada e o consequente cancelamento dos autos de infração em referência.

#### Diligência

Os autos foram baixados em diligência, nos termos da Resolução nº 101000157 desta 5ª Turma da DRJ01 (fl. 749/753), para que a autoridade fiscal se manifestasse sobre a alegação da defesa, de que houve erro na apuração da base de cálculo, na medida em que a fiscalização não considerou que os empregados não recebem como salário somente o salário-base, mas também o valor da gratificação de função, que é declarado em GFIP, compõe a folha de pagamento do colaborador e sobre esta verba incidem todos os encargos previdenciários e trabalhistas, conforme previsto no CCT-PLR.

#### Resolução nº 101000157

Assim, considerando o conceito de salário-de-contribuição e remuneração dispostos na Lei nº 8.212/1991, artigo 28, inciso I, e CLT, artigo 457, §1º, na redação vigente à época de ocorrência dos fatos geradores, solicita-se que a autoridade fiscal se manifeste sobre as alegações da defesa de que houve erro na apuração da base de cálculo das contribuições, e sobre os cálculos apresentados, verificando se os dados constantes na planilha de fls. 497/509 da defesa são válidos em confronto com as respectivas folhas de pagamento e GFIP.

#### Informação Fiscal

Em resposta, a autoridade fiscal elaborou a Informação Fiscal de fls. 758/759, através da qual propõe a retificação do lançamento, para mudar “[...] a apuração, excluindo alguns empregados que nessa nova situação não terão recebido PLR igual ou superior ao recebimento do seu salário-base acrescido da gratificação de função anual”.

A retificação proposta foi elaborada a partir das planilhas apresentadas pelo contribuinte juntamente com a impugnação, identificada no item 10 da Informação Fiscal. Segundo a autoridade fiscal, “[...] a coluna da planilha utilizada para a apuração da nova base de cálculo é a coluna “PLR líquida (pagamento-dedução) PLR próprio – 5938-(ded 5938+6058)”.

#### Manifestação do contribuinte

O contribuinte foi cientificado da Informação Fiscal em 23/6/2021 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem – fl. 763) e, em 23/7/2021 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada – fl. 766), apresentou a manifestação de fls. 767/770, na qual alega o que segue.

Afirma que, ao verificar a base recalculada pela fiscalização, constatou que alguns empregados que receberam menos que 12 vezes o salário mensal foram mantidos na autuação, o que contraria o critério utilizado pela auditora fiscal.

Diz que, conforme documentos que anexa, e considerando o critério para autuação dos pagamentos da PLR no ano de 2015 ter sido o recebimento em valor superior a 12 salários, a base deve ser novamente retificada, sendo complementada a sua redução em R\$ 9.827.698,78.

Reproduz a alegação e argumentos de que a desproporcionalidade da PLR deve recair somente em relação ao excedente a 12 salários mínimos e não sobre o total da PLR distribuída ao empregado.

Requer a confirmação pela DRJ dos equívocos na base de cálculo autuada, com a exoneração parcial do lançamento em relação a tais valores, e reitera os demais termos da impugnação apresentada.

## Da Decisão proferida pela Delegacia Regional de Julgamento

Sobreveio acórdão proferido pela Delegacia Regional de Julgamento, que julgou parcialmente procedente a impugnação, conforme ementa abaixo (fls. 821/822):

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

**SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS INTEGRANTES.**

Entende-se por salário de contribuição a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma.

Somente as verbas arroladas no parágrafo 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991 não integram o salário-de-contribuição.

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS PAGA A EMPREGADOS EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA.**

A parcela recebida pelo segurado empregado a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada em desacordo com lei específica, integra o salário-de-contribuição.

**CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. BÔNUS DE CONTRATAÇÃO.**

O pagamento de 'hiring bonus' ou bônus de contratação a profissional, destinado a atraí-lo para trabalhar na empresa, integra, por seu caráter contraprestacional, o salário-de-contribuição.

**SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO. PAGAMENTO EM TICKET OU CARTÃO.**

Para que o auxílio alimentação das empresas não sofra a incidência de contribuições previdenciárias, conforme a legislação vigente à época dos fatos geradores, é necessário que ele seja fornecido "in natura".

Integra o salário de contribuição os valores pagos a título de auxílio alimentação fornecido pelo empregador em espécie ou mediante cartões até 10/11/2017.

**CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS. LIMITAÇÃO EM 20 SALÁRIOS MÍNIMOS. INAPLICABILIDADE.**

Não se aplica a limitação de 20 salários-mínimos prevista no parágrafo único do art. 4º da Lei nº 6.950/81 ao cálculo das contribuições destinadas a terceiros em decorrência da revogação do dispositivo mencionado.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Da parte procedente, extraímos:

Assim, o valor da base de cálculo a ser considerado será o de R\$ 344.776.019,75,

conforme coluna 'Visão Contribuinte - Base Revisada' da planilha de fl. 819 (arquivo não paginável), de modo que base de cálculo do auto de infração deve ser retificada conforme segue:

(...)

As retificações do valor lançado, por código de receita, elaboradas a partir dos autos de infração e extrato do processo de fls. 574/579, deverão ser realizadas nos sistemas informatizados da RFB conforme Tabelas 1 a 4 a seguir:

(...)

**Do Recurso de Ofício**

De acordo com o Decreto n.º 70.235/1972, artigo 34, inciso I, recorre-se de ofício em razão de o valor exonerado ser superior ao previsto no artigo 1º da Portaria MF n.º 63, de 9/2/2017.

### **Recurso Voluntário**

Cientificada da decisão, apresentou Recurso Voluntário às fls. 867/887, em que alegou em apertada síntese: a) preenchimento dos requisitos para o pagamento do PLR; b) bônus de contratação; c) não incidência da contribuição previdenciária sobre auxílio refeição e alimentação por intermédio de cartão magnético – ticket; e d) do limite da base de cálculo das contribuições a terceiros.

### **Contrarrazões ao Recurso Voluntário**

A União apresentou contrarrazões ao Recurso Voluntário de fls. 946/980 em que requereu se fosse negado provimento ao recurso voluntário, mantendo-se a decisão recorrida.

É o relatório do necessário.

### **Voto Vencido**

Conselheiro Douglas Kakazu Kushiyama, Relator.

### **Do Recurso de Ofício**

Da análise da decisão recorrida, temos que o valor exonerado não atinge o valor de alçada, nos termos do disposto na Súmula CARF n.º 103: Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

No caso em tela, temos que o valor exonerado, somando tributo, multa e juros não atingiu o mínimo legal estabelecido pela Portaria/MF n.º 2/2023, publicada no DOU de 17/02/2023, uma vez que exonerou-se valor abaixo de R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

O MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA, substituto, no uso da atribuição que lhe confere o inciso II do parágrafo único do art. 87 da [Constituição](#), e tendo em vista o disposto no inciso I do art. 34 do [Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972](#), resolve:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

Art. 2º Fica revogada a Portaria MF n.º 63, de 9 de fevereiro de 2017.

Art. 3º Esta Portaria entrará em vigor em 1º de fevereiro de 2023.

Conforme se extrai dos presentes autos, o valor exonerado de multa supera o valor de alçada, de modo que o recurso de ofício deve ser conhecido.

A decisão recorrida, na parte favorável ao contribuinte não merece reparos e por isso, pedimos vênias para transcrever trecho em que tratou do tema, com a qual concordo e me utilizo como fundamento e razão de decidir:

Já em decorrência da alegação da defesa, de que a fiscalização não considerou, em seu critério, que os empregados da categoria não recebem como salário somente o salário-base, mas também o valor da gratificação de função, os autos foram baixados em diligência, tendo a autoridade fiscal assim se manifestado, com proposta de retificação do lançamento.

#### Relatório Fiscal de Diligência

4. De fato, não se considerou para cálculo do critério utilizado a soma da "gratificação de função" ao salário-base que foi declarada em GFIP e compõe a folha de pagamento. Desta forma muda-se a apuração, excluindo alguns empregados que nessa nova situação não terão recebido PLR igual ou superior ao recebimento do seu salário-base acrescido da gratificação de função anual.

5. A planilha juntada pela defesa aos Autos indica por segurado o valor recebido a título de salário-base e o valor de "comissão do cargo", bem como o PLR distribuído.

Na primeira planilha já se encontram somente os empregados cujo PLR distribuído foi igual ou superior a 12 vezes a soma do salário-base mais a comissão do cargo, excedendo assim a remuneração anual destes empregados já considerando o acréscimo dos valores das comissões de cargo.

[...]

8. Sendo assim, a coluna da planilha utilizada para a apuração da nova base de cálculo é a coluna "PLR líquida (pagamento-dedução) PLR próprio - 5938-(ded 5938+6058).

#### DA BASE DE CÁLCULO

9. Portanto o novo valor de base de cálculo das contribuições a ser considerado será R\$354.603.718,53.

10. Com a apresentação de nova planilha considerando a solicitação do contribuinte, altera - se a base de cálculo do auto de infração conforme quadro a seguir:

Competência	Descrição	Valor em R\$ DE	Valor em R\$ PARA
02/2015	TOTAL PR	478.238.858,15	354.603.718,53

Ao se manifestar sobre o resultado da diligência, o contribuinte, com base em nova planilha que apresenta, requer seja feita nova retificação da base de cálculo para que dela seja excluída a remuneração de empregados cuja relação entre 'PLR x salário base', após a diligência, e não aplicando o arredondamento, seja inferior a '12', uma vez que o critério adotado para autuação dos pagamentos da PLR no ano de 2015 foi ter sido o recebimento em valor igual ou superior a 12 salários.

Inicialmente, registre-se que a retificação proposta pela autoridade fiscal em sede de diligência baseou-se em planilha apresentada pelo contribuinte na impugnação, que foi elaborada sem o referido 'arredondamento' para a apuração da relação entre "PLR x Salário Base".

Ainda assim, a alegação do contribuinte, a meu ver, é procedente, pois, de fato, o critério adotado pela autoridade fiscal é objetivo, no sentido de considerar que os empregados que recebem a título de PLR valores cuja relação 'PLR x salário base' fosse igual ou superior a 12 não receberam PLR, mas sim remuneração (substituição salarial).

Assim, para a remuneração de empregados cuja relação apurada for inferior a 12 (ex: '11,5245', '11,5900', '11,9746', etc.), é cabível a sua exclusão da base de cálculo, cuja retificação deve ser realizada com base na planilha de fls. 819 (arquivo não paginável), cuja primeira versão foi a considerada pela fiscalização ao propor a retificação da base de cálculo em sede de diligência.

Assim, o valor da base de cálculo a ser considerado será o de R\$ 344.776.019,75, conforme coluna 'Visão Contribuinte - Base Revisada' da planilha de fl. 819 (arquivo não paginável), de modo que base de cálculo do auto de infração deve ser retificada conforme segue:

Competência	Descrição	Valor em R\$	Valor em R\$
		DE	PARA
fev/15	TOTAL PLR	478.238.858,15	344.776.019,75

As retificações do valor lançado, por código de receita, elaboradas a partir dos autos de infração e extrato do processo de fls. 574/579, deverão ser realizadas nos sistemas informatizados da RFB conforme Tabelas 1 a 4 a seguir:

**Código de Receita 2141 - CP Patronal - Contribuição Empresa/Empregador - alíquota 22,5%**

Comp. 2/2015	DE	Valor Devido	PARA	Valor Devido
	Base de Cálculo		Base de Cálculo	Valor Devido
Alimentação	80.227.397,05	18.051.164,34	80.227.397,05	18.051.164,34
PLR	478.238.858,15	107.603.743,08	344.776.019,75	77.574.604,44
Hiring Bonus'	500.000,00	112.500,00	500.000,00	112.500,00
TOTAL	558.966.255,20	125.767.407,42	425.503.416,80	95.738.268,78

**TABELA 1**

**Código de Receita 2141 - CP Patronal - Contribuição Empresa/Empregador - alíquota 22,5%**

Competência	Valor Devido (DE)	Valor Devido (PARA)
fev/15	125.767.407,41	95.738.268,78

**Código de Receita 2158 - GILRAT - Alíquota 3% FAP 1,8749**

Comp. 2/2015	DE	Valor Devido	PARA	Valor Devido
	Base de Cálculo		Base de Cálculo	Valor Devido
Alimentação	80.227.397,05	4.512.550,40	80.227.397,05	4.512.550,40
PLR	478.238.858,15	26.899.501,05	344.776.019,75	19.392.616,78
Hiring Bonus'	500.000,00	28.123,50	500.000,00	28.123,50
TOTAL	558.966.255,20	31.440.174,96	425.503.416,80	23.933.290,68

**TABELA 2**

**Código de Receita 2158 - GILRAT - Alíquota 3% FAP 1,8749**

Competência	Valor Devido (DE)	Valor Devido (PARA)
fev/15	31.440.174,95	23.933.290,68

Código de Receita 2164-01 - Salário Educação - Aliquota 2,5%				
Comp. 2/2015	DE		PARA	
	Base de Cálculo	Valor Devido	Base de Cálculo	Valor Devido
Alimentação	80.227.397,05	2.005.684,93	80.227.397,05	2.005.684,93
PLR	478.238.858,15	11.955.971,45	344.776.019,75	8.619.400,49
Hiring Bonus'	500.000,00	12.500,00	500.000,00	12.500,00
TOTAL	558.966.255,20	13.974.156,38	425.503.416,80	10.637.585,42

  

TABELA 3		
Código de Receita 2164-01 - Salário Educação - Aliquota 2,5%		
Competência	Valor Devido (DE)	Valor Devido (PARA)
fev/15	13.974.156,37	10.637.585,42

  

Código de Receita 2249-01 - INCRA - Aliquota 0,20%				
Comp. 2/2015	DE		PARA	
	Base de Cálculo	Valor Devido	Base de Cálculo	Valor Devido
Alimentação	80.227.397,05	160.454,79	80.227.397,05	160.454,79
PLR	478.238.858,15	956.477,72	344.776.019,75	689.552,04
Hiring Bonus'	500.000,00	1.000,00	500.000,00	1.000,00
TOTAL	558.966.255,20	1.117.932,51	425.503.416,80	851.006,83

  

TABELA 4		
Código de Receita 2249-01 - INCRA - Aliquota 0,20%		
Competência	Valor Devido (DE)	Valor Devido (PARA)
fev/15	1.117.932,50	851.006,83

Portanto, deve ser negado provimento ao recurso de ofício.

### Do Recurso Voluntário

O presente Recurso Voluntário foi apresentado no prazo a que se refere o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e por isso, dele conheço e passo a apreciá-lo.

### PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS PARA O PAGAMENTO DO PLR

A recorrente alega que não incide a Contribuição Previdenciária sobre o pagamento de Participação nos Lucros e Resultados, que tem previsão constitucional, no artigo 7º, XI:

Constituição Federal de 1988

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;

Entretanto, não assiste razão, uma vez que, para fazer jus à isenção quanto a este pagamento, deveria cumprir à risca o que determina a Lei nº 10.101/2000.

Vejamos o que dispõe a Lei nº 10.101/2000:

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

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

I - comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; [\(Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013\) \(Produção de efeito\)](#)

II - convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

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

Também há previsão na Lei nº 8.212/91 e normas regulamentadoras abaixo elencadas:

LEI Nº 8.212 DE 1991:

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

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

(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

(...)

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

DECRETO Nº 3.048 DE 1999:

“Art. 214. Entende-se por salário-de-contribuição:

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

(...)

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

(...)

X - a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditado de acordo com lei específica;”

INSTRUÇÃO NORMATIVA MPS/SRP Nº 3, DE 14 DE JULHO DE 2005 – DOU de 15/07/2005:

“Art. 69. Entende-se por salário de contribuição:

I - para os segurados empregado e trabalhador avulso, a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos que lhe são pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo a disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou de acordo coletivo de trabalho ou de sentença normativa, observado o disposto no inciso I do § 1º e §§2º e 3º do art. 68;”

“Art. 71. As bases de cálculo das contribuições sociais previdenciárias da empresa e do equiparado são as seguintes:

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

“Art 72. Não integram a base de cálculo para incidência de contribuições:

(...)

XI - a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;”

Conforme constou do relatório fiscal, a mencionada convenção coletiva não cumpriu com os requisitos da legislação, quais sejam:

- ser um instrumento de integração entre capital e trabalho;
- servir como incentivo à produtividade;
- ter regras claras e objetivas, podendo ser considerados como critérios e condições:
  - a) índices de produtividade, qualidade ou lucratividade,
  - b) programa de metas, resultados e prazos previamente pactuados;
  - c) não constitui base para qualquer encargo trabalhista ou previdenciário; e
  - d) a periodicidade do pagamento não poderá ser inferior a um semestre.

Deveriam ter metas que servissem como incentivo à produtividade que se espera de um Plano de Participação nos Lucros ou Resultados.

Merece destaque que o não preenchimento dos requisitos, desconfigura o PLR, de modo que não prosperam as alegações recursais e neste sentido, adoto como razão de decidir os termos da decisão recorrida, com as quais concordo e me utilizo como fundamento e razão de decidir:

(...)

No caso concreto, a vedação prevista no artigo 3º da Lei nº 10.101/2000 restou materializada nos autos.

Segundo a autoridade fiscal, uma parcela de empregados do contribuinte recebeu valores a título de PLR em montante muito superior aos demais empregados e sem qualquer proporcionalidade razoável com os respectivos salários anuais recebidos.

Relatório Fiscal

32. A instituição de um programa de PLR não pode servir de justificativa para que a remuneração do empregado seja substituída pelo pagamento nele previsto. Sendo assim, mesmo não existindo qualquer referencial em relação ao salário do empregado, o valor da PLR deve guardar uma proporcionalidade razoável entre o salário mensal recebido e os valores pagos de PLR.

33. Do exame das folhas de pagamento, há diversos casos em que a verba paga a título de PLR aos empregados excedia em dezenas de vezes o valor do respectivo salário base mensal. Há várias situações, por exemplo, em que o valor da PLR excede em mais de 100 vezes o salário base do empregado, contrapondo-se a casos em que beneficiários recebem menos de 0,5 (meio) salário base a título de PLR.

34. Tal situação refere-se à rubrica de pagamento 5938, - PLR PLANO PRÓPRIO, vinculada ao Regulamento do Programa de Participação nos Lucros ou Resultados, Anexo Único do ACT - PLR 2013/2014 e que é uma parcela da rubrica 5993 - Participação nos Resultados que engloba também parcela referente à Participação nos Lucros ou Resultados distribuída segundo a CCT.

35. No caso em concreto, temos a seguinte situação: na competência 02/2015 havia 88.397 empregados que receberam salário-base na folha de pagamento. Desse total, 12.464 empregados receberam PLR - Plano Próprio através da rubrica 5938 - PR, totalizando R\$697.805.392,77. Destes 1.814 receberam o equivalente a 12 ou mais vezes o salário-base, no montante de R\$478.238.858,15 (68,5% do total pago); a relação PLR/Salário-Base máxima nessa competência foi de 558, ou seja, determinado empregado recebeu o equivalente a 558 salários base a título de PLR.

Do que foi apurado após a realização da diligência, sobre a qual se discorrerá a seguir, permanece a existência de diversos casos em que o valor da PLR excede em mais de 100 vezes o salário base do empregado, contrapondo-se a casos em que beneficiários recebem menos de 0,5 salário base a título de PLR.

A título exemplificativo, cite-se casos de empregados que receberam, respectivamente, o equivalente a 304 e 242 salários base a título de PLR, quando suas remunerações mensais eram de R\$ 21.700,02 e R\$ 14.319,66 (planilha – arquivo não paginável – fl. 819).

Tal como sustentado pela autoridade fiscal, entende-se que não é razoável/proporcional que empregados recebam mais a título de PLR do que suas respectivas remunerações anuais, sem que isso se configure em verdadeira substituição salarial, o que é vedado pela legislação.

De fato, a lei não dispõe sobre limite de percentual a ser pago a empregados a título de PLR; porém, por outro lado, não se pode olvidar que a mesma legislação é contundente ao dispor que sobre o pagamento de PLR em substituição ou complementação do salário incide contribuição previdenciária.

O que se percebe é que a verdadeira remuneração de alguns empregados do contribuinte não é o salário ‘oficial’ que eles recebem, mas sim os valores substanciais travestidos de participação nos lucros ou resultados.

Na oportunidade, cabe transcrever outro trecho do Relatório Fiscal, com cujo conteúdo ora se coaduna, que dispõe sobre como a política salarial usualmente adotada por empresas do mercado financeiro tendem a afrontar a essência do instituto da participação nos lucros e resultados, na medida em que ‘garantem’ aos empregados um pacote de remuneração cuja remuneração variável, aí embutida o pagamento de PLR, é muito mais relevante do que o salário fixo/contratual do empregado, tal como ocorre no caso dos autos.

#### Relatório Fiscal

37. É consenso que os profissionais do mercado financeiro, principalmente os de níveis gerenciais e acima, são remunerados pelo sucesso nas operações que realizam. Nesse sentido muitas vezes a remuneração variável passa a ser mais relevante do que o salário contratual. É o chamado “pacote de remuneração” anual, composto de salário base,

acrescido de bonificações. Ocorre que, quando a participação nos lucros ou resultados paga pela empresa sobrepuja e é tão ou mais relevante do que o próprio salário base do empregado, resta evidenciada a existência de substituição da remuneração. A formação desse pacote remuneratório afronta a real essência da participação nos lucros, que é proporcionar a possibilidade ou expectativa (e não a certeza) de o empregado ser valorizado em decorrência do seu empenho e desempenho. O valor pago a título de PLR não pode ter caráter substitutivo ao salário, caracterizado por valor excessivo e anormal em relação a este. Esse fato contraria claramente o caput do artigo 3º da Lei nº 10.101/2000, o qual prevê que a participação não substitui ou complementa a remuneração, visto que, conforme descrito acima, para muitos empregados a PLR passa a ser a sua remuneração principal e, como tal, deve integrar o salário de contribuição. (grifo no original)

Nestes casos, o grande atrativo para o empregado laborar na empresa não é o salário contratual auferido, mas o pagamento que recebe a título de PLR; ou seja, o empregado possui a 'expectativa' de recebimento do valor que compõe a maior parte de seu rendimento, quando o pagamento da verba depende necessariamente de fiel observância à Lei nº 10.101/2000, o que deve ser verificada anualmente para fins de pagamento da verba.

A defesa alega que a fiscalização não se desincumbiu de demonstrar a incompatibilidade das práticas do contribuinte com aquelas usualmente adotadas no mercado para fins de descaracterização da natureza dos pagamentos de PLR realizados. Tal argumento, a meu ver, não afasta a irregularidade do pagamento efetuado pelo contribuinte a alguns empregados, cujos valores recebidos a título de PLR não guardam proporcionalidade com as suas remunerações. Tem-se que, mesmo que seja esta a prática do mercado, isto não confere regularidade ao pagamento, pois a lei, repise-se, ainda que não imponha limites, dispõe que a PLR não pode substituir ou complementar a remuneração devida ao empregado.

Na oportunidade, transcreve-se trecho do voto do Acórdão nº 2201-005.206, da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, de 9/7/2019, neste sentido:

O que se busca com o Instituto da PLR é que seja preservada a remuneração do trabalhador, com todas as suas características próprias bem definidas no TVF, e que este colaborador, alinhando seus interesses aos da empresa, em movimento que se pode intitular de integração entre capital e trabalho, seja incentivado a envidar esforços adicionais à sua dedicação regular, como forma de atingir aumento de produtividade.

Ou seja, busca-se atribuir ao funcionário um plus em sua remuneração em troca de um plus em sua dedicação e, conseqüentemente, alcançando um plus na produtividade, com isso, estariam atendidos os anseios da já citada tríade de interesses, o do trabalhador, o da empresa e o da coletividade.

Embora, de fato, não haja previsão legal que limite o valor pago a título de Participação nos Lucros ou Resultados, a questão deve ser observada sob prisma do Princípio da Razoabilidade, que é uma diretriz de bom-senso aplicada ao Direito. Esse bom-senso jurídico se faz necessário à medida que as exigências formais que decorrem do princípio da legalidade tendem a reforçar mais o texto das normas que o seu espírito.

Não parece razoável, conforme planilha reproduzida alhures, que um empregado de uma empresa receba, a título de incentivo, em um determinado mês, um valor equivalente 140 vezes o seu salário ou um plus de 14.000% de sua remuneração mensal. Considerando a perenidade de tais ajustes no tempo citada no curso da peça recursal, fica evidente que, para tal colaborador, o que de fato retribui o seu trabalho não é o salário, mas a PLR, a qual passa a ser o principal diferencial, inclusive, para fins de escolha do seu empregador. (...)

Por fim, registre-se que, mesmo havendo a descaracterização da PLR pela autoridade fiscal, que considerou os valores pagos pela empresa a este título a alguns empregados como complementação salarial, o contribuinte não trouxe aos autos qualquer elemento

de prova para justificar os valores pagos a título de PLR em valores tão elevados/desproporcionais aos empregados identificados.

Pelo exposto, corrobora-se a conclusão fiscal de que as verbas pagas pelo contribuinte, na verdade, não tinham a natureza de PLR, constituindo-se em premiação/bonificação/comissão, com caráter retributivo e em substituição salarial, o que afronta o disposto no artigo 3º da Lei nº 10.101/2000, e, conseqüentemente, descaracteriza o conceito de participação nos lucros/resultados.

Assim, correto o entendimento da auditoria em considerar referidos montantes como remuneração pelo trabalho.

A base de cálculo das contribuições foi apurada a partir da seguinte metodologia: a autoridade fiscal considerou que houve substituição da remuneração nos casos “[...] em que o valor da PLR seja igual ou superior a 12 vezes o salário-base do empregado, ou seja, PLR maior ou igual ao salário-base anual” (itens 40 e 41 do Relatório Fiscal). A base de cálculo foi extraída das folhas de pagamento e das planilhas apresentadas pelo contribuinte.

A defesa alega erro na apuração da base de cálculo, na medida em que: 1) a fiscalização não considerou, em seu critério, que os empregados da categoria não recebem como salário somente o salário-base, mas também o valor da gratificação de função, que é declarado em GFIP, compõe a folha de pagamento do colaborador e sobre esta verba incidem todos os encargos previdenciários e trabalhistas; e 2) a autoridade fiscal deveria ter autuado somente o ‘excesso’ e não o valor total da PLR distribuída ao empregado; ou seja, “[...] só poderia ter considerado “substituição ou complementação” ao salário o montante pago que excedesse o salário anual do empregado e não todo o valor pago a título de PLR”.

De início, afastou-se a alegação de que a autoridade fiscal deveria ter autuado somente o ‘excesso’ e não o valor total da PLR distribuída ao empregado. Isto porque o foco da autoridade fiscal foi o de apurar o grupo de pessoas que não receberam PLR, mas sim remuneração disfarçada de PLR, o que constitui afronta ao artigo 3º da Lei nº 10.101/2000. Por este motivo, considerou-se que todo valor distribuído a título de PLR que totaliza 12 vezes ou mais o salário-base deve ser considerado substituição de remuneração, de modo que deve ser autuado o PLR distribuído a esses empregados em sua totalidade.

(...)

Portanto, não prosperam as alegações do contribuinte.

Também não há que se falar quanto ao argumento trazido da tribuna, quanto à ultratividade decorrente da alteração quanto à Súmula TST 277, que passou a vigorar com a seguinte redação:

**SENTENÇA NORMATIVA, CONVENÇÃO OU ACORDO COLETIVOS. VIGÊNCIA. REPERCUSSÃO NOS CONTRATOS DE TRABALHO.**

I – As condições de trabalho alcançadas por força de sentença normativa, convenção ou acordo coletivos vigoram no prazo assinado, não integrando, de forma definitiva, os contratos individuais de trabalho.

II – Ressalva-se da regra enunciada no item I o período compreendido entre 23.12.1992 e 28.07.1995, em que vigorou a Lei nº 8.542, revogada pela Medida Provisória nº 1.709, convertida na Lei nº 10.192, de 14.02.2001.

A matéria foi aprovada por maioria no Tribunal Pleno.

Cumprе ressaltar que tal dispositivo aplica-se apenas com relação ao âmbito trabalhista, não podendo querer impor uma interpretação de normas que trata da relação trabalhista, entre empregador e empregado, para uma relação de cunho previdenciário, ainda

mais, quando se trate de uma isenção, cuja interpretação deve ser literal, não comportando ampliação de alcance e sentido.

Além disso, um plano de PLR, deve levar em consideração o período de vigência do plano, estabelecendo regras claras, levando-se o contexto social e não o contexto de anos anteriores.

Portanto, não se aplica a ultratividade da interpretação da Súmula TST nº 277 ao caso em discussão.

Sendo assim, não há que se falar em preenchimento dos requisitos da Lei nº 10.101/2000, de modo que não procedem as alegações da Recorrente quanto a este ponto.

### **BÔNUS DE CONTRATAÇÃO**

Ou seja, estaria sujeito à incidência de contribuições previdenciárias por configurar gratificação ajustada previamente e que integraria a remuneração dos respectivos beneficiários, conforme preceitua o artigo 457, § 1º, da CLT, de modo que não poderia ser excluído da base de cálculo da contribuição.

Opostamente ao entendimento da autoridade fiscal, bem como da DRJ, a Recorrente entende que não é todo e qualquer pagamento efetuado em razão do trabalho prestado que integra a base de cálculo da contribuições previdenciárias, devendo ser o hiring bônus caracterizado como não integrante do salário de contribuição, conforme preceitua o artigo 28, §9º, alínea “e”, item 7, da Lei nº 8.212/91:

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

(...)

§ 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;

Apesar de em outras oportunidades ter acompanhado voto no sentido de negar provimento ao recurso de outros contribuintes, tais como nos casos abaixo ementados:

**Numero do processo:** 16327.720986/2017-41

**Turma:** Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção

**Câmara:** Segunda Câmara

**Seção:** Segunda Seção de Julgamento

**Data da sessão:** Tue Jun 04 00:00:00 UTC 2019

**Data da publicação:** Thu Jun 27 00:00:00 UTC 2019

**Ementa:** ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013 PLR. NEGOCIAÇÃO PRÉVIA. CRITÉRIOS CLAROS E OBJETIVOS. INEXISTÊNCIA. CARÁTER REMUNERATÓRIO DO PAGAMENTO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. Estão sujeitos à incidência das contribuições previdenciárias os pagamentos realizados a título de PLR quando efetuados em desacordo com as regras estabelecidas na Lei nº 10.101 de 2000. Não atendem as exigências dessa lei acordos firmados ao fim do ano calendário de referência e que não contenham regras claras e objetivas quanto aos critérios a serem adotados para o pagamento da verba. BÔNUS DE CONTRATAÇÃO (HIRING

BONUS). INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES ADSTRITA À OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. O bônus de contratação tem natureza salarial por representar antecipação pecuniária para atrair o empregado, ainda que seja disponibilizada ao beneficiário em parcela única, há a necessidade da prestação de serviço para que o valor incorpore-se ao seu patrimônio. Possuindo o bônus de contratação caráter remuneratório, a incidência da contribuição previdenciária dá-se na data do pagamento CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS E FÉRIAS GOZADAS. É devida a incidência da contribuição previdenciária sobre verbas pagas a título de terço constitucional de férias e férias gozadas. Apenas as decisões definitivas de mérito exaradas na sistemática prevista pelos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869 de 1973, devem ser reproduzidas pelos Conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC sobre o valor correspondente à multa de ofício (Súmula CARF nº 108).

**Numero da decisão:** 2201-005.160

**Decisão:** Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida e, no mérito, também por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Carlos Alberto do Amaral Azeredo – Presidente Débora Fófano dos Santos – Relatora Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

**Nome do relator:** DEBORA FOFANO DOS SANTOS

(.....)

**Numero do processo:** 16327.720071/2018-17

**Turma:** Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção

**Câmara:** Segunda Câmara

**Seção:** Segunda Seção de Julgamento

**Data da sessão:** Tue Aug 06 00:00:00 UTC 2019

**Data da publicação:** Mon Aug 26 00:00:00 UTC 2019

**Ementa:** ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013 PLR. NEGOCIAÇÃO PRÉVIA. CRITÉRIOS CLAROS E OBJETIVOS. INEXISTÊNCIA. CARÁTER REMUNERATÓRIO DO PAGAMENTO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. Os programas de participação nos lucros ou resultados demandam ajuste prévio ao correspondente período de aferição, quando vinculados ao desempenho do empregado ou do setor da pessoa jurídica face a critérios e metas preestabelecidas. A simples referência em convenção ou acordo coletivo a outros planos, ainda que pretensamente incorporados ao instrumento daqueles resultante, não atesta a existência de negociação coletiva na elaboração desses planos, tampouco supre a exigência legal de efetiva participação da entidade sindical, ou de representante por ela indicado em comissão, na elaboração e fixação de suas regras, e respectivos critérios de avaliação, destinadas aos empregados. PARTICIPAÇÃO NOS LÚCROS E RESULTADOS (PLR). AJUSTE PRÉVIO. ASSINATURA DO ACORDO NO INÍCIO DO PERÍODO DE VIGÊNCIA. POSSIBILIDADE. ANÁLISE DO CASO CONCRETO A Lei nº 10.101/00 não determina sobre quão prévio deve ser o ajuste de PLR. Tal regra demanda, necessariamente, a avaliação do caso concreto. Portanto, não há que se falar em celebração retroativa ou ausência de pactuação prévia quando os instrumentos forem celebrados no mês imediatamente posterior ao início da respectiva vigência. PLR. VALOR MÍNIMO FIXO E CERTO. A previsão de que seja pago valor mínimo, fixo e certo retira do acordo a finalidade de que haja o incentivo à produtividade, que se

afigura como um dos objetivos mediatos da lei. PARTICIPAÇÃO NO LUCRO. ADMINISTRADORES. A participação nos lucros e resultados prevista na Lei nº 6.404 de 1976 paga a diretores não empregados (contribuintes individuais) tem a natureza de retribuição pelos serviços prestados à pessoa jurídica, ensejando a incidência de contribuição previdenciária, por não estar abrangida nos termos da Lei nº 10.101 de 2000. BÔNUS DE CONTRATAÇÃO (HIRING BONUS). INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES ADSTRITA À OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. Os bônus de contratação pagos a empregados têm natureza salarial por representarem parcelas pagas como antecipação pecuniária para atrair o empregado, ainda que seja disponibilizada ao beneficiário em parcela única, há a necessidade da prestação de serviço para que o valor incorpore-se ao seu patrimônio. Possuindo os bônus de contratação pagos a empregados caráter remuneratório, a incidência das contribuições previdenciárias dá-se na data do pagamento.

**Numero da decisão:** 2201-005.314

**Decisão:** Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer a regularidade dos programas de participação nos lucros ou resultados exclusivamente no que se refere ao requisito da pactuação prévia da CCT. Vencida a Conselheira Débora Fófano dos Santos, relatora, que negou provimento, e os Conselheiros Sávio Salomão de Almeida Nóbrega e Douglas Kakazu Kushiya, que deram provimento parcial em maior extensão. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim. Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente Débora Fófano dos Santos - Relator Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Redator designado Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

**Nome do relator:** DEBORA FOFANO DOS SANTOS

(...)

**Numero do processo:** 16327.720057/2017-32

**Turma:** Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção

**Câmara:** Segunda Câmara

**Seção:** Segunda Seção de Julgamento

**Data da sessão:** Wed Jan 16 00:00:00 UTC 2019

**Data da publicação:** Tue Feb 19 00:00:00 UTC 2019

**Ementa:** 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. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. BÔNUS DE CONTRATAÇÃO (HIRING BÔNUS). PAGAMENTO VINCULADO A PERMANÊNCIA DO EMPREGADO NA EMPRESA E EM SUBSTITUIÇÃO DAS VANTAGENS SALARIAIS DEVIDAS DURANTE O PERÍODO DO LABOR. PARCELA DE NATUREZA SALARIAL. INCIDÊNCIA. Tendo em vista que o pagamento do bônus de contratação se deu de forma a retribuir os trabalhos prestados na empresa contratante, com expressa

determinação contratual de que o mesmo substitui e engloba todas as vantagens que o empregado poderia auferir no exercício de suas funções junto ao contratante, além de exigir-lhe tempo mínimo de permanência na empresa, é de se reconhecer a natureza salarial da verba, devendo compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias lançadas. JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. A multa de ofício, penalidade pecuniária, compõe a obrigação tributária principal, e, por conseguinte, integra o crédito tributário, que se encontra submetido à incidência de juros moratórios, após o seu vencimento, em consonância com os artigos 113, 139 e 161, do CTN, e 61, §3º, da Lei 9.430/96.

**Numero da decisão:** 2201-004.830

**Decisão:** Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso. (assinado digitalmente) Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente (assinado digitalmente) Daniel Melo Mendes Bezerra - Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Douglas Kakazu Kushiya, Debora Fofano, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

**Nome do relator:** DANIEL MELO MENDES BEZERRA

Revejo meu entendimento para passar a entender de forma diversa e que o bônus de contratação ou hiring bonus não devem integrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

O motivo da revisão deste entendimento é o fato de que a Colenda 2ª Turma da CSRF, na sessão de julgamentos do mês de agosto, houve por bem alterar o entendimento da turma para passar a entender que não incidem contribuições previdenciárias sobre o bônus de contratação (hiring bonus), uma vez que a verba não teria natureza remuneratória.

A decisão foi nos processos 16327.001665/2010-78 e 16327.001666/2010-12, cujos acórdãos foram publicados em 28/02/2023.

De acordo com Nereu Miguel Ribeiro Domingues:

O hiring bonus representa os valores pagos pela empresa ao funcionário visando à concretização de sua contratação.

São valores que se destinam não só a incentivar o funcionário a tomar a decisão de deixar a empresa onde trabalhava, mas também a indenizá-lo por ter deixado seu antigo posto de trabalho.

Independentemente do efeito causado por essas verbas, da influência que elas podem ter na decisão do profissional visado pela empresa, e até mesmo no seu posterior desempenho na companhia, tem-se que os valores pagos a título de hiring bonus são negociados entre a empresa e profissional visado e devidos antes do início das atividades laborais, não representando, em qualquer momento, uma remuneração ou contraprestação pelo trabalho prestado.

Por outro lado, não também habitualidade em seu pagamento, que é realizado somente por ocasião da contratação do trabalhador.

Em razão disso, não é possível vislumbrar a incidência das contribuições previdenciárias sobre as verbas pagas a título de hiring bonus, haja vista a ausência de remuneração pelo trabalho prestado e habitualidade no seu pagamento (in Contribuições previdenciárias à luz da jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais / Elias Sampaio Freire, Marcelo Magalhães Peixoto (coordenadores) – São Paulo: MP Ed. 2012, págs. 202/203)

Transcrevo ementa de julgado desta Colenda Câmara Julgadora, em outra composição, que por maioria de votos, entendeu pela não tributação do hiring bonus:

**Numero do processo:** 10314.729353/2014-19

**Turma:** Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção

**Câmara:** Segunda Câmara

**Seção:** Segunda Seção de Julgamento

**Data da sessão:** Tue Sep 12 00:00:00 UTC 2017

**Data da publicação:** Fri Oct 20 00:00:00 UTC 2017

**Ementa:** Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010 SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. INDENIZAÇÃO. NÃO INTEGRAÇÃO. O pagamento de verba de comprovada natureza indenizatória não integra o salário de contribuição, em face da ausência de caráter remuneratório da verba. PREVIDENCIÁRIO. PRÊMIO APOSENTADORIA. GANHO EVENTUAL. NÃO INCIDÊNCIA O prêmio concedido a todos os funcionários desligados da empresa em decorrência da política de reestruturação provocada pela própria empresa ou aqueles desligados por aposentadoria compulsória que se aposentem, após cumprir o mínimo de tempo pré-estipulado como funcionário da empresa, amolda-se à característica de ganho eventual de caráter claramente indenizatório, desvinculado do salário, sendo efetuado uma única vez, atraindo o disposto no art. 28, § 9º, e, 7, primeira parte, da Lei 8.212/1991. BÔNUS DE CONTRATAÇÃO AUSÊNCIA DE CARÁTER REMUNERATÓRIO. NÃO INCIDÊNCIA. Não integra o salário de contribuição o pagamento único de bônus por força de avença anterior ao contrato de trabalho, que tenha por objetivo que esse venha a ser implementado, nos casos específicos de busca por profissionais singulares. Tais valores não ostentam natureza remuneratória, posto que não decorrem de prestação de serviços de pessoa física e sim de mera obrigação de fazer, promessa de contratar, não relacionada ao fato gerador das contribuições previdenciárias. BÔNUS DE RETENÇÃO AUSÊNCIA DE CARÁTER REMUNERATÓRIO. NÃO INCIDÊNCIA. Não integra o salário de contribuição o pagamento único de bônus por força de cláusula acessória ao contrato de trabalho, que tenha por objetivo que esse contrato seja transformado em contrato a prazo mínimo determinado, nos casos específicos de oferta de novo emprego recebida pelo empregado que se pretenda reter. Tais valores não ostentam natureza remuneratória, posto que não decorrem de prestação de serviços de pessoa física e sim de mera obrigação de fazer, manutenção do contrato de trabalho pelo tempo avençado, não relacionada ao fato gerador das contribuições previdenciárias. AVISO PRÉVIO. INDENIZADO. INEXISTÊNCIA DE CARÁTER REMUNERATÓRIO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES. O pagamento do aviso prévio indenizado não tem caráter remuneratório, vez que o empregado, nessa hipótese, é indenizado pela ofensa ao seu direito ao cumprimento do período de pré-aviso de rompimento do contrato de trabalho. FÉRIAS INDENIZADAS ACRESCIDAS DO TERÇO CONSTITUCIONAL. INEXISTÊNCIA DE CARÁTER REMUNERATÓRIO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. Os valores pagos a título de férias indenizadas - sejam essas proporcionais, vencidas, ou em dobro - não integram o salário de contribuição, inclusive os valores acrescidos em razão das disposições constantes do inciso XVII do artigo 7º da Carta da República. RECURSO DESTITUÍDO DE PROVAS. O recurso deverá ser instruído com os documentos que fundamentem as alegações do interessado. É, portanto, ônus do contribuinte a perfeita instrução probatória. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. SAT. GRAU DE RISCO DA ATIVIDADE PREPONDERANTE DA EMPRESA CONFORME CNAE. O enquadramento nos correspondentes graus de risco é de responsabilidade da empresa, devendo ser feito mensalmente, de acordo com a sua atividade econômica preponderante, conforme a Relação de Atividades Preponderantes e Correspondentes Graus de Risco, elaborada com base na CNAE, prevista no Anexo V do RPS, competindo à Secretaria da Receita Federal do Brasil rever, a qualquer tempo, o autoenquadramento realizado pelo

contribuinte e, verificado erro em tal tarefa, proceder à notificação dos valores eventualmente devidos.

**Numero da decisão:** 2201-003.882

**Decisão:** Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida. Por maioria de votos, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do Redator designado. Vencidos os Conselheiros Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Daniel Melo Mendes Bezerra e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim (Relator). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira. (assinado digitalmente) Carlos Henrique de Oliveira - Presidente e Redator designado. (assinado digitalmente) Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator. EDITADO EM: 06/10/2017 Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Daniel Melo Mendes Bezerra, Dione Jesabel Wasilewski, José Alfredo Duarte Filho, Marcelo Milton da Silva Risso e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

**Nome do relator:** RODRIGO MONTEIRO LOUREIRO AMORIM

Transcrevo trechos do voto vencedor, proferido pelo então Presidente Carlos Henrique de Oliveira:

(...)

A leitura das razões recursais apontam para a questão fulcral: há incidência tributária previdenciária sobre os valores pagos à título de bônus de contratação e de retenção?

Doutrinariamente já nos pronunciamos sobre o tema (OLIVEIRA, Carlos Henrique. *Aspectos Trabalhista e Tributários do Bônus de Contratação e de Retenção 'in'* HENARES NETO, Harley e outros. *Temas Atuais de Tributação Previdenciária*. São Paulo: Ed Cenofisco, 2017, pag. 167)., nos seguintes termos:

*"Vimos, que a disputa pelos melhores talentos é permanente. Seja em tempos de bonança, ou nos de crise, as empresas sempre estão à procura dos profissionais que se destacam em suas áreas de atuação.*

*Tempos atrás, a atração desses profissionais dava-se, simplesmente, pelo aumento do pacote de remuneração, assim entendidas como todas as verbas recebidas pelo trabalhador, independentemente de serem verbas salariais ou de outra natureza, como benefícios ou salário-utilidade.*

*Porém, além das questões do custo e da tributação sobre a mão-de-obra, atualmente, há uma política de remuneração que privilegia a retenção dos profissionais. Tal política foi construída em razão do ótimo momento econômico vivido no país nos últimos anos, que levou à situação de praticamente pleno emprego, tornando a rotatividade dos profissionais de ponta um fenômeno de tal monta que chegou a tipificar no mundo do trabalho uma geração, a chamada geração Y, que se caracteriza por não se fixar em nenhum emprego.*

*Como formas de remuneração que favorecem a permanência dos profissionais no emprego, podemos mencionar o pagamento de prêmios, bônus, "gratificações" anuais, participações nos lucros e resultados, além de políticas de retenção, como plano de ações e de carreiras.*

*Diante de um pacote salarial mais complexo, os empregadores viram-se obrigados a criar formas mais atraentes de busca pelos novos talentos, pois o simples ato de aumentar o "salário" não tinha mais a capacidade de convencer o trabalhador, uma vez que ele já estava comprometido com o alcance de sua meta, ensejando o recebimento de sua gratificação ajustada em razão desse objetivo.*

*Nesse sentido, os únicos períodos em que o simples aumento do pacote salarial possibilitaria a contratação seriam alguns poucos meses após o recebimento do prêmio ou bônus do período anterior. Claro que tal situação não contempla o interesse daquele que precisa recrutar o profissional. Encontrou-se no mundo desportivo a solução.*

*Há tempos que os esportistas profissionais, mais comumente no futebol, recebem um valor para a assinatura do contrato de trabalho com a agremiação desportiva.*

*São as denominadas luvas. Valores previamente ajustados referentes somente à assinatura do contrato, como um prêmio para que o desportista atue, pelo prazo constante no contrato, defendendo as cores daquele time.*

***Esse valor pago pela assinatura do contrato de trabalho foi a solução encontrada pelas empresas para a contratação dos profissionais que lhe interessam na hora que necessitam deles.***

***Denominou-se bônus de contratação ou 'hiring bonus'.***

*Por seu turno, aquele empregador que já conta com a colaboração do profissional diferenciado, por óbvio, dele não pretende abrir mão. Para retê-lo, já lançou mão de medidas compatíveis com o interesse que tem. Remuneração, benefícios, reconhecimento, premiação condizentes com o perfil diferenciado desse trabalhador.*

*Porém, ao saber que seu empregado foi assediado por outrem, vai tentar mantê-lo, e nesse mister, ofertará um valor para movê-lo da intenção da mudança.*

***Tal valor, destinado a demover o trabalhador da mudança e comparável com o 'hiring bonus' ofertado, é denominado bônus de retenção ou 'retention bonus'.***

(...)

## **2. Aspetos trabalhistas do Hiring Bonus:**

*Como visto, o hiring bonus pode ser entendido como um acordo firmado entre aquele que pretende ser empregador e aquele que pretende trabalhar, pelo qual o primeiro se compromete a pagar determinado valor para que o segundo assine um contrato de trabalho.*

*Da definição simplista, porém claríssima, podemos identificar os seguintes elementos: i) obrigação de pagar do empregador contraposta à obrigação de fazer do trabalhador; ii) acordo prévio ao contrato de trabalho; iii) inexistência de relação laboral entre os sujeitos. Analisemos.*

***O acordo de vontades que se forma visa à assinatura de um contrato de trabalho entre as partes. Para tanto, a parte que se tornará futura empregadora se compromete a pagar a quantia estipulada enquanto a parte que pretende se empregar se compromete a firmar o pacto laboral. Em que pese a total liberdade das partes, a perfeita execução do contrato será obtida com a assinatura por um e com o respectivo pagamento pelo outro. Nesse sentido, ambas as obrigações serão cumpridas anteriormente ao contrato de trabalho, em tese, exaurindo o ajuste***

*Assim ocorrendo, nosso segundo elemento identificador do bônus de contratação terá se consubstanciado, pois o ajuste se resolverá previamente ao contrato laboral.*

*Tal repetição de idéias, longe de qualquer tautologia, visa sedimentar que o bônus de contratação, por ser acordo prévio ao contrato de trabalho não pode ser analisado sob determinados dogmas trabalhistas.*

*Recordemos que o objetivo de nosso estudo é encontrar a natureza jurídica da verba paga a título de bônus de contratação.*

*Nesse sentido, devemos perquirir se tal verba se encaixa no conceito de remuneração acima examinado, afastando as armadilhas que uma análise embasada no senso comum pode nos preparar.*

*Em primeiro lugar, ouvem-se justificativas para atribuir caráter salarial, uma vez que o pagamento do hiring bonus vem sempre vinculado a um contrato de trabalho e, portanto, deste decorre.*

*Tal argumento padece de um vício inicial, pois a verba – por definição – foi ajustada justamente para a assinatura desse contrato, e por óbvio a ele vincula-se.*

*Não obstante, como cedição, nem tudo que é pago pelo empregador ao empregado, mesmo que por força do contrato de trabalho, tem natureza salarial, como ocorre, por exemplo, no caso das indenizações.*

*Aliado ao 'vínculo' do bônus de contratação ao acordo de trabalho, aqueles que veem natureza salarial na verba, também se apoiam em usual cláusula de permanência que as empresas imputam como cláusula acessória ao contrato de trabalho que será firmado. Dizem que é típica de cláusula remuneratória aquela que se vincula ao tempo do trabalho. Não se pode concordar com tal afirmação, pois a existência de ajuste prévio de duração mínima do contrato de trabalho faz parte do custo de oportunidade que o empregador considerou para proposta de pagamento de um valor como meio de convencimento do empregado para que ele viesse a trabalhar no contratante.*

*Constituem segurança jurídica típica do acordo de vontades as condições assecuratórias que visam inibir o inadimplemento contratual.*

*Nesse mesmo sentido, ou seja, com esses mesmos argumentos, afastam-se as alegações daqueles que enxergam na necessidade de devolução dos valores recebidos no caso de não assinatura do contrato ou de sua ruptura antes do prazo avençado, como sendo uma espécie de pagamento salarial antecipado. Novamente, o que se observa é uma cláusula que previne inadimplemento em um acordo de intenções prévio ao contrato de trabalho.*

*Pouco importa, para a definição da natureza da verba, se o pagamento é realizado antes ou depois da assinatura do contrato de trabalho, ou ainda se é pago em parcela única ou não. É praxe nos ajustes de vontade a determinação do momento do pagamento e de sua forma. Tal acordo, de forma alguma, ofende a lei civil ou desnatura a natureza do pagamento, ou dito de maneira mais direta, não é porque o valor referente ao bônus de contratação foi pago na vigência do contrato de trabalho, ou ainda, em algumas parcelas que venham a ser quitadas já com o vínculo laboral formado, que tal valor assumirá natureza salarial<sup>20</sup>.*

*Não resiste também a uma análise isenta a proposição de que o valor pago como bônus de contratação tem natureza indenizatória e, portanto, não assume feição salarial. A verba paga pelo empregador, que não tem natureza remuneratória em razão de ser uma indenização deve decorrer, por óbvio, de um motivo de reparação surgido no âmbito do contrato de trabalho.*

*Nesse sentido, o empregador indeniza danos patrimoniais decorrentes dos serviços prestados pelo trabalhador, como ocorre nos casos de reembolso de viagens ou pagamento de despesas necessárias ao trabalho suportadas pelo empregado.*

*Também surge o direito à percepção de indenização para o trabalhador que tem um direito violado pelo contratante, v.g., quando as férias adquiridas são concedidas após o período de gozo determinado na lei.*

*Claro, portanto, que o dever de indenizar decorre da própria relação laboral, o que não acontece, por exemplo, se o empregado teve seu carro abalroado por outro quando se dirigia ao trabalho. Não há natureza indenizatória na verba que, casualmente, o empregador dê ao empregado para reparar seu patrimônio, pois ele, empregador, não deu causa ao prejuízo, embora o patrimônio do trabalhador tenha sido afetado.*

*Com o exposto, afastamos alguns argumentos em favor da natureza remuneratória do hiring bonus e outros que repudiam essa natureza. Enfrentemos a questão.*

*Vimos, que uma verba só pode ser considerada remuneratória quando percebida: i) como contraprestação; ii) em razão do tempo do trabalhador colocado à disposição do empregador; iii) nos casos de interrupção dos efeitos do contrato de trabalho, ou finalmente iv) quando previamente ajustado por acordo individual, coletivo ou por força de lei.*

*Havendo pagamento a título de bônus de contratação, não há contraprestação. Não há, simplesmente, porque não existe trabalho. Não podemos esquecer que a essência da verba em apreço é pagamento para que se firme um contrato de trabalho, o que, por*

*óbvio, afasta que exista caráter contraprestacional a algo que é pago justamente para que exista o trabalho.*

*Recordemos, para espancar qualquer dúvida que, segundo o artigo 442 da Consolidação das Leis do Trabalho, o contrato de trabalho é o acordo tácito ou expresso correspondente à relação de emprego. Nesse sentido, é assente a doutrina em afirmar que o contrato de trabalho se inicia pelo ajuste, expresso ou tácito, ou pela efetiva prestação de serviços. Nenhuma das duas condições é encontrada no caso em apreço, pois conceitualmente, o que aqui se analisa é justamente o acordo para que se firme, expressamente ou ainda tacitamente, um contrato de trabalho.*

*Em reforço, devemos recordar que, uma vez firmado, o ajuste laboral necessariamente conterà a determinação do pacote de remuneração. Vale ressaltar, ainda, que tal pacote será significativo na medida em que o contrato de trabalho em questão será pactuado com alguém bem posicionado no mercado de trabalho e que já possui um expressivo acordo remuneratório.*

*Não se vislumbra a sinalagma pura entre trabalho e salário na verba em discussão e também não se verifica pagamento pelo tempo à disposição do empregador pelos mesmos motivos acima elencados. Sendo assim, se não há ainda o trabalho, nem contrato, por óbvio que não se pode admitir que o trabalhador colocaria seu tempo sob o talante do empregador.*

*Também não se observa ser o pagamento de um bônus de contratação decorrência de um caso de interrupção de contrato de trabalho, ou seja, não há salário em situação em que não há trabalho, pois, como visto, nem acordo laboral vigente existe nesse momento.*

*Mais tormentosa pode ser a análise sobre o pagamento de o hiring bonus decorrer de ajuste constante do próprio contrato.*

*Não olvidemos que, para muitos, o bônus de contratação é cláusula acessória do contrato de trabalho, desse fazendo parte como se houvesse um deslocamento do início do ajuste laboral para quando do acordo pela contratação, uma vez que, na visão destes, a obrigação de pagar só surge quando a obrigação de assinar se perfizer.*

*Não podemos concordar com essa tese, uma vez que, como definido, o instituto surge justamente para que se concretize o pacto de trabalho, sendo, portanto, uma etapa que o precede, um acordo que, por ser anterior, não se pode confundir com o próprio contrato de trabalho. Isso porque seu objetivo é firmar a existência do contrato. O acordo pela qual se propõe um bônus de contratação, como dito, corresponde a uma obrigação de fazer para o trabalhador, nos dizeres de Caio Mario da Silva Pereira<sup>23</sup>:*

*“(…) outro tipo de obrigação positiva é a de fazer, que se concretiza genericamente em um ato do devedor. (...). Mas também é “obligatio facendi” a promessa de contratar, cuja prestação não consiste apenas em apor a firma em um instrumento; seu objeto é a realização de um negócio jurídico, a conclusão de um contrato (Savigny), com toda sua complexidade, e com todos os seus efeitos”.*

*Se assim não fosse, estaríamos cometendo um erro lógico, no qual o objeto pretendido misturar-se-ia com as tratativas que o precederam. Nesse sentido, o objetivo a ser alcançado (o contrato de trabalho), já o seria pela própria propositura do bônus, o que –por imperativo lógico – não se pode considerar válido.*

*Do exposto, não podemos considerar o valor pago como bônus de contratação como sendo decorrente do contrato de trabalho.*

*Portanto, natureza remuneratória como decorrência de ajuste constante de contrato individual ou coletivo de trabalho, o valor pago como hiring bonus não ostenta.*

*O que se pode afirmar é que o ajuste que resulta no pagamento do bônus de contratação e na assinatura de um contrato de trabalho é um pré-contrato, regido pelas regras do Direito Civil<sup>24</sup>.*

*Em conclusão, podemos asseverar que o bônus de contratação não possui natureza remuneratória, pois: i) não apresenta caráter de contraprestação pelo contrato de trabalho; ii) também não decorre do tempo à disposição do empregador; iii) não é recebido em razão de interrupção do pacto laboral; iv) por fim, não é pago em razão de ajuste constante do contrato individual ou coletivo de trabalho.*

*Trata-se, portanto, de verba paga pelo empregador ao trabalhador para que esse assine um contrato de trabalho, nos termos ajustados pela parte, não integrando o contrato de trabalho e nem refletindo, para fins fiscais ou trabalhistas, como decorrência desse contrato. Eventuais inadimplementos na execução do ajuste, por qualquer das partes, deve ser demandando na Justiça do Trabalho, por força do artigo 114 da Constituição Federal, porém sob as normas do Direito Civil.*

(...)

Por faltarem as características da habitualidade, bem como, pelo fato de tal rendimento não serem destinados a retribuir o trabalho, que sequer teve início, tais verbas devem ser excluídas da tributação.

### **NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE AUXÍLIO REFEIÇÃO E ALIMENTAÇÃO POR INTERMÉDIO DE CARTÃO MAGNÉTICO – TICKET**

No caso em questão, a recorrente foi autuada por pagar vale alimentação por meio de cartão magnético – ticket. Vejamos o que dispõe a legislação:

Lei nº 8.212/91:

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10 de Dezembro de 1997)

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

(...)

c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;

De acordo com o art. 3º da Lei nº 6.321/76, que instituiu o Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, temos:

Art. 3º Não se inclui como salário de contribuição a parcela paga in natura pela empresa, nos programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho.

O Decreto nº 5/91, foi instituído para regulamentar a Lei nº 6.321/76, que em seu artigo 6º, dispõe:

“Nos Programas de Alimentação do Trabalhador (PAT), previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, a parcela paga in natura pela empresa não tem natureza salarial, não se incorpora à remuneração para quaisquer efeitos, não

constitui base de incidência de contribuição previdenciária ou do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e nem se configura como rendimento tributável do trabalhador”.

Da simples leitura dos dispositivos legais acima mencionados, não tem natureza salarial e, por consequência, não integra o salário de contribuição, somente o auxílio alimentação fornecido *in natura* pela empresa, isto é, quando o próprio empregador fornece a alimentação aos seus empregados.

No caso, porém, o auxílio alimentação foi pago de forma habitual, por meio de cartão magnético – ticket, em que só é possível comprar gêneros alimentícios, não deve integrar o salário de contribuição.

Neste sentido, transcrevo decisão da Câmara Superior deste Conselho de Recursos Fiscais que dispôs sobre a não incidência da contribuição previdenciária quando do fornecimento de vale alimentação na hipótese de este somente poder ser utilizado na aquisição de gêneros alimentícios:

**Numero do processo:** 10580.008610/2007-14

**Turma:** 2ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

**Câmara:** 2ª SEÇÃO

**Seção:** Câmara Superior de Recursos Fiscais

**Data da sessão:** Tue May 21 00:00:00 BRT 2019

**Data da publicação:** Mon Aug 05 00:00:00 BRT 2019

**Ementa:** Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/1997 a 30/06/2002, 01/07/2002 a 31/12/2006 VALE ALIMENTAÇÃO RECEPCIONADO COMO SALÁRIO IN NATURA. PAT. DESNECESSIDADE. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. O fornecimento de alimentação *in natura* pelo empregador, a seus empregados, não está sujeito à incidência da contribuição previdenciária, ainda que o empregador não esteja inscrito no PAT. Não existe diferença entre a alimentação *in natura* e o fornecimento de vale alimentação, quando este somente pode ser utilizado na aquisição de gêneros alimentícios.

**Numero da decisão:** 9202-007.861

**Decisão:** Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Pedro Paulo Pereira Barbosa e Maria Helena Cotta Cardozo, que lhe deram provimento. (Assinado digitalmente) Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em exercício (Assinado digitalmente) Ana Paula Fernandes – Relatora Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Miriam Denise Xavier (suplente convocada), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em exercício).

**Nome do relator:** ANA PAULA FERNANDES

Neste sentido, deve ser acolhida a alegação da recorrente quanto a este ponto.

## **DO LIMITE DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES A TERCEIROS.**

No mérito, a controvérsia diz com a eventual limitação a vinte salários mínimos das bases de cálculo das contribuições parafiscais, decorrente das alterações promovidas pelo Decreto-Lei n. 2.318/1986 na Lei n. 6.950/1981.

Em breve resgate do contexto normativo, tem-se que o Decreto-Lei n. 1.861, de fevereiro de 1981, estabelecia:

Art. 1º. As contribuições compulsórias dos empregadores calculadas sobre a folha de pagamento e recolhidas pelo Instituto de Administração Financeira da Previdência e Assistência Social - IAPAS em favor do Serviço Social da Indústria - SESI, Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial - SENAI, Serviço Social do Comércio - SESC e Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial - SENAC passarão a incidir até o limite máximo de exigência das contribuições previdenciárias, mantidas as mesmas alíquotas e contribuintes. (destaquei)

Posteriormente, a Lei n. 6.950, de novembro do mesmo ano, dispôs:

Art. 4º. O limite máximo do salário-de-contribuição, previsto no art. 5º da Lei nº 6.332, de 18 de maio de 1976, é fixado em valor correspondente a 20 (vinte) vezes o maior salário-mínimo vigente no País. Parágrafo único - O limite a que se refere o presente artigo aplica-se às contribuições parafiscais arrecadadas por conta de terceiros. (destaquei)

Com o advento do Decreto-Lei n. 2.138/1986, foram implementadas as seguintes alterações nos dispositivos reproduzidos:

Art 1º. Mantida a cobrança, fiscalização, arrecadação e repasse às entidades beneficiárias das contribuições para o Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI), para o Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (SENAC), para o Serviço Social da Indústria (SESI) e para o Serviço Social do Comércio (SESC), ficam revogados:

I - o teto limite a que se referem os artigos 1º e 2º do Decreto-lei nº 1.861, de 25 de fevereiro de 1981, com a redação dada pelo artigo 1º do Decreto-lei nº 1.867, de 25 de março de 1981; [...]

Art. 3º. Para efeito do cálculo da contribuição da empresa para a previdência social, o salário de contribuição não está sujeito ao limite de vinte vezes o salário mínimo, imposto pelo art. 4º da Lei nº 6.950, de 4 de novembro de 1981. (destaquei)

A matéria, por sua vez, foi julgada pela 1ª Turma do STJ em 2008, quando se assentou o entendimento segundo o qual o teto de vinte salários mínimos deve ser observado na apuração das bases de cálculo das apontadas contribuições (cf. 1ª T., REsp n. 953.742/SC, Rel. Min. José Delgado, j. 12.02.2008, DJe 10.03.2008).

Isso porque o Decreto-Lei n. 2.318/1986 teria revogado apenas o caput do art. 4º da Lei n. 6.950/1981, o qual disciplinava o recolhimento das contribuições devidas diretamente à Previdência Social, permanecendo vigente, contudo, o respectivo parágrafo único, destinado a regulamentar as contribuições parafiscais arrecadadas por conta de terceiros.

Tal posicionamento foi reafirmado pela 1ª Turma, por unanimidade, em fevereiro do corrente ano, no julgamento do AgInt no REsp n. 1.570.980/PE (Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 17.02.2020, DJe 03.03.2020).

Por conseguinte, à falta de precedente dotado de eficácia vinculante, vários recursos sobre o tema vêm sendo distribuídos ao Superior Tribunal de Justiça, os quais têm sido decididos monocraticamente, mediante aplicação da orientação firmada pela 1ª Turma (cf. REsp n. 1.901.063/CE, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe 30.11.2020; REsp n. 1.902.940/CE, Rel. Min. Assusete Magalhães, DJe 24.11.2020; REsp n. 1.901.499/CE, Rel. Min. Assusete Magalhães, DJe 24.11.2020, REsp n. 1.887.485/CE, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 22.09.2020; REsp n. 1.241.362/SC, Rel. Min. Assusete Magalhães, DJe 08.11.2017; REsp n. 1.439.511/SC, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 25.06.2014).

Está submetido ao TEMA 1079 do STJ:

Definir se o limite de 20 (vinte) salários mínimos é aplicável à apuração da base de cálculo de "contribuições parafiscais arrecadadas por conta de terceiros", nos termos do art. 4º da Lei n. 6.950/1981, com as alterações promovidas em seu texto pelos arts. 1º e 3º do Decreto-Lei n. 2.318/1986.

Portanto, apesar de ainda não haver decisão de mérito em sede de recurso repetitivo, mas com indicação de que o tema será julgado de forma favorável, dou provimento ao recurso, quanto a este ponto.

### Conclusão

Diante do exposto, conheço do recurso de ofício, para no mérito negar-lhe provimento.

Conheço do recurso voluntário para dar-lhe parcial provimento para reconhecer a não incidência sobre os pagamentos de vale alimentação e refeição por meio de ticket, bem como para afastar a incidência das contribuições previdenciárias sobre valores pagos a título de hiring bonus e para limitar a base de cálculo das contribuições destinadas a terceiros.

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiya

### Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Redator designado

Em que pese a pertinência das razões e fundamentos legais expressos no voto do Ilustre Relator, ousou discordar de suas conclusões pelo motivo que passo a expor, com a ressalva de que o presente voto se restringe ao tema “**Bônus de Contratação**” e “**Limite da Base de Cálculo das Contribuições a Terceiros**”, remanescendo hígidas as demais conclusões expressas pelo Conselheiro Douglas Kakazu Kushiya.

No que tange ao Bônus de Contratação, também conhecido com Hiring Bônus, a análise do tema não é novo nesta Turma, razão pela qual sirvo-me, como razão de decidir, do voto da Ilustre Conselheira Débora Fófano ( Acórdão 2201-005.160):

A lide consiste em discussão quanto a natureza jurídica do referido bônus, se salário de contribuição ou não. A Lei nº 8.212 de 1991 exclui, expressamente, do âmbito do conceito de salário de contribuição:

*"Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição: I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

(...)

§ 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;*

(...)"

Para que os pagamentos a título de bônus de contratação e extraordinários não integrem o salário de contribuição é necessário verificar o atendimento de requisitos como pagamento desvinculado do salário, sem habitualidade, não condicionado a metas ou prazo mínimo de permanência. Tais situações, se confirmadas, acabam por vincular o pagamento ao trabalho, indiretamente ao salário e, por consequência, caracterizam-se como salário de contribuição.

No presente caso, apesar de regularmente intimado a esclarecer acerca da natureza dos pagamentos efetuados, o contribuinte alegou que "*decorreram de acordos verbais firmados entre as partes para pagamento de Hiring Bonus, e que não foram localizados em nossos arquivos instrumentos firmados negociando os referidos valores*". Com a impugnação e o recurso voluntário limitou-se aos aspectos conceituais e à indicação de que os pagamentos têm natureza indenizatória, sem juntada de qualquer documento que permitisse aduzir que os pagamentos em questão não estariam vinculados ao salário e ao trabalho, condicionado a metas ou prazo mínimo de permanência, ou seja, não se desincumbiu de seu ônus probatório, conforme previsto no artigo 373 da Lei nº 13.105 de 2015<sup>1</sup>.

Pertinente a reprodução de excerto do voto do conselheiro Kleber Ferreira de Araújo no acórdão nº 2402-005.392:

"(...)

De se concluir que esse tipo de pagamento, independente da nomenclatura utilizada, subsume-se ao conceito de salário-de-contribuição acima reproduzido, posto que é um rendimento pago como forma de atrair o empregado e que, malgrado seja disponibilizada ao beneficiário em parcela única, há a necessidade da prestação de serviço para que o valor incorpore-se totalmente ao seu patrimônio, posto que, caso não cumpra o prazo de permanência mínima na empresa estabelecido contratualmente, terá que devolver total ou parcialmente o valor transferido.

Não há dúvida de que a configuração fática revela não uma verba de natureza indenizatória, mas um pagamento que é efetuado como antecipação salarial pelo tempo que o segurado deve permanecer vinculado à empresa, o que revela sua feição nitidamente remuneratória.

Ora, o fato de ficar claro no acordo do pagamento do hiring bônus que tais valores são um adiantamento pelo período futuro em que o empregado deverá ficar vinculado à empresa, já demonstra forte indício de que existe uma vinculação do seu pagamento à contraprestação pelo serviço. No presente caso vê-se sem dúvida uma remuneração antecipada.

A Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), em seu art. 457, prescreve que compõe o salário toda contraprestação pelo trabalho do empregado. Tal premissa nos leva a

<sup>1</sup> LEI Nº 13.105 DE 16 DE MARÇO DE 2015. Código de Processo Civil.

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

indagar a que título o bônus de contratação é pago. A contratante paga um bônus de contratação (no caso denominado hiring bônus) para atrair e manter por um período em seus quadros um profissional reconhecidamente competente no seu ramo.

Pretende dispor do trabalho do profissional por um tempo e compromete-se a pagar uma quantia adicional em relação ao salário contratado. Portanto, de um lado temos a empresa oferecendo uma quantia ao trabalhador e de outro temos o empregado que deverá ficar vinculado à nova contratante por um período. Dessa configuração emerge a natureza contraprestacional do bônus.

Esse entendimento tem sido também adotado nas cortes trabalhistas, onde se entende que os pagamentos em questão se assemelham as luvas do atleta profissional, que não têm natureza de indenização, mas de pagamento vinculado à performance do trabalhador no cumprimento do seu contrato de trabalho. Vale a pena trazer à colação as seguintes decisões do TST:

*"INTEGRAÇÃO DOS VALORES PAGOS A TÍTULO DE EMPRÉSTIMO. LUVAS. NATUREZA SALARIAL. Evidenciada a figura equiparada às luvas do atleta profissional, paga pelo empregador com o objetivo de tornar mais atraente o ingresso da Reclamante em seu quadro funcional, é de se concluir que as parcelas concedidas ostentam nítida natureza salarial, razão DF CARF MF Fl. 1094 Fl. 25 do Acórdão n.º 2201-005.160 - 2ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária Processo nº 16327.720986/2017-41 pela qual devem integrar o salário para todos os efeitos legais. Nesse sentido, precedentes desta Corte. Recurso de Revista conhecido e provido, no particular. (TST-RR-56741-38.2003.5.04.0028, 4ª Turma, Rel. Min. Maria de Assis Calsing, DEJT 01.4.2011)"*

*"RECURSO DE REVISTA. INTEGRAÇÃO DOS VALORES PAGOS A TÍTULO DE LUVAS. NATUREZA SALARIAL. Evidenciada a figura equiparada às luvas do atleta profissional, paga pelo empregador com o objetivo de tornar mais atraente o ingresso do Reclamante em seu quadro funcional, é de se concluir que as parcelas concedidas ostentam nítida natureza salarial, razão pela qual devem integrar o salário para todos os efeitos legais. Nesse sentido, precedentes desta Corte. Recurso de Revista não conhecido. (RR 15260058.2009.5.15.0095, 4ª Turma, Relatora Ministra Maria de Assis Calsing, DJ de 19.04.2013)"*

*"RECURSO DE REVISTA. DIFERENÇAS SALARIAIS. ABONO PAGO NO MOMENTO DA CONTRATAÇÃO. "LUVAS". NATUREZA JURÍDICA. O valor pago a título de empréstimo, formalizado por meio de contrato de mútuo, com a finalidade de tornar mais atrativa a contratação de empregado bancário, equipara-se às luvas pagas aos atletas profissionais, razão por que tem nítida natureza salarial e, não obstante o pagamento ter ocorrido uma única vez, a parcela deve integrar a remuneração da autora para todos os efeitos. Recurso de revista conhecido e provido (PROCESSO Nº TSTRR133698.2012.5.03.0005, 6ª Turma, Relator Ministro Aloysio Correia da Veiga, DJ de 16.04.2014)"*

Também não deve ser aceita a afirmação de que os ganhos seriam eventuais e, por esse motivo, excluídos do salário-de-contribuição, conforme dispõe o art. 28, § 9.º, alínea "e", item 7, da Lei n.º 8.212/1991.

A eventualidade, como elemento caracterizador da isenção prevista no dispositivo citado, significa que as vantagens para o segurado decorram de importâncias recebidas a títulos de ganhos eventuais, digam respeito à ocorrência de caso fortuito.

Como se pode ver da pesquisa efetuada no Dicionário Michaelis:

*Eventual 1 Dependente de acontecimento incerto. 2 Casual, fortuito. 3 Variável.*

Não encontro qualquer traço de eventualidade no pagamento de bonus de contratação, haja vista que estes decorrem de contrato firmado entre empresa e empregado para manutenção do trabalhador a serviço do empregador por um tempo previamente ajustado."

Concluindo, o pagamento de hiring bonus tem relação direta com o vínculo contratual estabelecido entre as partes, representando um pagamento antecipado ao contratado pela futura prestação de serviço de modo que compõe a remuneração do beneficiado, nos termos do artigo 28 da Lei nº 8.212 de 1991. Diante do exposto, também não merece reparo o acórdão recorrido neste ponto.

Nota-se que ao contrário que quer fazer crer a defesa, ao afirmar que a fiscalização não teria demonstrado no caso concreto que a verba em comento efetivamente estaria vinculada a uma contraprestação de serviço, o Decisão recorrida bem destacou:

Da análise conjunta das informações acima, extrai-se que o bônus de contratação (*'hiring bonus'*) era pago somente após o aceite (assinatura), pelo segurado empregado, manifestado em proposta de contratação laboral. Tal conclusão advém do fato de ter a pesquisa na DIRF apontado que os valores recebidos a título de bônus de contratação eram informados no mesmo mês em que se iniciavam os pagamentos feitos pelo contribuinte ao empregado recém-contratado. Diga-se também, que, ainda que eventualmente a percepção dos recursos possa ter se dado em fase pré-contratual, sem dúvida, a razão subjacente cinge-se ao contrato de trabalho.

Extrai-se também das informações coletadas que os valores eram pagos de acordo com os fatores de ordem pessoal de cada trabalhador no exercício de determinada atividade laboral – o que se constata em decorrência das diferenças de valores acordados – e, no momento do aceite da proposta de contratação, isso sinalizava o pagamento dos valores intitulados de bônus de contratação, que passavam a integrar o patrimônio dos beneficiários.

Essa situação aponta que os valores eram pagos em decorrência do contrato de trabalho, já que a concessão do bônus de contratação estava umbilicalmente ligada à atividade laboral a ser desempenhada pelo trabalhador na empresa, portanto, distinto de um contrato de natureza civil que não se vincula à atividade laboral.

Diante desse quadro fático, é certo que o bônus de contratação configura uma hipótese de prêmios de incentivo ou gratificação previamente ajustada, ou seja, uma vantagem percebida pelos beneficiários, pois a verba foi concedida como um instrumento de incentivo para a permanência dos segurados nos quadros funcionais da empresa e, por consectário lógico, isso gerou um ganho indireto na remuneração auferida pelo empregado, o que flagrantemente constitui uma remuneração vinculada à prestação de serviços designados pelo contribuinte, nos termos do artigo 28, inciso I, da Lei nº 8.212/1991.

(...)

A remuneração paga ou creditada por meio de folha de pagamento, ou qualquer outro documento contábil, é apenas uma das formas de salário-de-contribuição (base de cálculo) para incidência da contribuição social previdenciária, mas não é única maneira de se constatar a totalidade dos rendimentos auferidos pelos segurados empregados.

Conforme se infere da redação do artigo 28, inciso I, da Lei nº 8.212/1991, acima transcrito, o salário-de-contribuição estabelecido no bojo desse artigo prevê outras formas de configurar os rendimentos destinados a retribuir o trabalho, abarcando inclusive os ganhos indiretos da relação laboral.

Esse raciocínio tem aplicação à hipótese em que se apura os ganhos indiretos destinados a retribuir os trabalhadores, oriundos da gratificação previamente ajustada do contrato de bônus de contratação (*'hiring bonus'*), pois onde houver o mesmo fundamento fático haverá a incidência da mesma regra jurídica, conforme a máxima: onde houver o mesmo fundamento haverá o mesmo direito.

O entendimento delineado acima está em conformidade ao artigo 201, §11, da CF/1988, já que os ganhos habituais dos empregados, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de incidência da contribuição social previdenciária.

Cumpra esclarecer que, em se tratando de bônus de contratação ('*hiring bonus*'), configurada como uma gratificação ajustada ou prêmio, não há que se falar em habitualidade periódica ou mensal, bastando que o empregado alcance a condição predeterminada pelo empregador para fazer jus àquele benefício, como forma de gratificação ajustada, que para todos os efeitos é considerado como remuneração, a teor do artigo 457, §1º, da CLT, na redação vigente à época da ocorrência do fato gerador.

(...)

A defesa tenta descaracterizar a natureza salarial do bônus de contratação alegando que são pagos sem habitualidade (ganhos eventuais) e sem retributividade ao trabalho, uma vez que a sua concessão seria desvinculada da prestação de serviço e da remuneração dos segurados. Ocorre que tal entendimento não pode prevalecer.

Inicialmente, registre-se que, no caso, verifica-se, dentre as previsões dos aditivos novamente abaixo reproduzidos, que o empregado só recebe integralmente os valores recebidos a título de bônus de contratação em contrapartida a prestação de trabalho e manutenção da relação de emprego, incluindo atingimento de metas estipuladas.

#### Relatório Fiscal

*"Aditivo ao contrato individual de trabalho entre Ricardo Jun Maeji e Itaú Unibanco S.A.*

*O funcionário compromete-se a manter a relação de emprego pelo prazo mínimo de 24 meses e a cumprir todas as metas previstas até 14 de julho de 2013;*

*1. Adiantar-lhe-á o ITAU UNIBANCO S A, em razão desse compromisso, a importância bruta de R\$425,000,00 (Quatrocentos e vinte e cinco mil reais), que após as deduções legais resultará no valor líquido de R\$308.125,00 (Trezentos e oito mil cento e vinte e cinco reais);*

*2. Esse aditamento quitará quaisquer vantagens que venha a adquirir até 14 de julho de 2013, excetuados os salários fixos e comissão de cargo, resultantes de seu trabalho na empresa;*

*3. Na hipótese de ocorrer desligamento antes de decorridos o prazo de 24 meses, deverá o funcionário **restituir** o valor líquido deste adiantamento, na proporção de 1/12 (sic) por mês/faltante para o cumprimento do referido prazo ".*

*" Contrato de Preferência firmado entre Elio Mitsuo Makuda e Itaú Unibanco S.A.*

*1. O contratado compromete-se a manter a relação de emprego que será objeto de Contrato Individual de Trabalho a ser firmado com o contratante pelo prazo mínimo de 24 meses e a cumprir todas as metas previstas até 02 de abril de 2014;*

*2. Adiantar-lhe-á o ITAU UNIBANCO S. A, em razão desse compromisso, a importância bruta de R\$80.000,00 (Oitenta mil reais), que após as deduções legais dos tributos resultará no valor líquido de R\$58.000,00 (Cinquenta e oito mil reais);*

*3. Na hipótese de ocorrer abandono de emprego ou pedido de demissão antes de decorridos o prazo de 24 meses, deverá o Contratado **restituir** esse adiantamento ".*

*(grifo nosso)*

Diante destas constatações, denota-se que o bônus de contratação não se refere à política organizacional que objetive somente à captação de talentos cobiçados pela sociedade empresária, mas também à retenção destes nos respectivos quadros, vez que a perfectibilização da gratificação está vinculada ao transcorrer do contrato de trabalho, ou seja, à contraprestação do empregado.

No caso, o que se verifica é que o pagamento do '*hiring bonus*' se dá sob condição suspensiva, sendo que a "incorporação" ao patrimônio do empregado vai ocorrendo proporcionalmente e na medida do decurso do prazo estabelecido, vinculando-se à prestação do serviço/tempo à disposição do contratante. Somente após transcorrido integralmente referido lapso temporal-laboral o bônus será tido por definitivo, pertencendo incondicionalmente ao empregado.

Desta maneira, resta cristalina a natureza de antecipação remuneratória desta parcela, vez que vinculada/condicionada à prestação de serviços ao contribuinte, nos termos do artigo 28, inciso I, da Lei nº 8.212/1991.

Como se vê no excerto acima, igualmente improcedente a alegação expressa em sede de memoriais de que a Autoridade autuante teria se valido unicamente da DIRF e de argumentos genéricos.

Portanto, o vínculo entre o numerário pago a título de bônus de contratação e o contrato de trabalho está estampado no próprio corpo do ajuste celebrado, do que se extrai sua clara natureza salarial, restando irreal qualquer alegação de que o numerário em tela tenha natureza indenizatória pela perda de eventuais verbas a que o colaborador teria direito de mantivesse seu vínculo anterior. Na verdade, trata-se de uma parcela integrante do pacote de remuneração que é sopesado pelo próprio beneficiário quando da tomada de decisão se vale a pena ou não a mudança de emprego. Ademais, eventuais valores que deixem de ser recebidos em razão da saída voluntária do vínculo anterior, como verbas rescisórias, prêmios ou PLR, não correspondem a qualquer direito efetivo, mas mera expectativa de direito.

Por fim, resta oportuno trazer à balha excerto da lei 6.404/76, Lei das Sociedades Anônimas:

#### SEÇÃO IV

##### Deveres e Responsabilidades

##### Dever de Diligência

Art. 153. O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios.

##### Finalidade das Atribuições e Desvio de Poder

Art. 154. O administrador deve exercer as atribuições que a lei e o estatuto lhe conferem para lograr os fins e no interesse da companhia, satisfeitas as exigências do bem público e da função social da empresa.

§ 1º O administrador eleito por grupo ou classe de acionistas tem, para com a companhia, os mesmos deveres que os demais, não podendo, ainda que para defesa do interesse dos que o elegeram, faltar a esses deveres.

§ 2º É vedado ao administrador:

a) praticar ato de liberalidade à custa da companhia;

Portanto, o Administrador deve exercer o seu mister como se estivesse tratando do próprio negócio, do que não se concebe que haja concessão de qualquer benefício a aspirante a colaborador que não esteja relacionado ao alcance dos fins de interesse da companhia.

Assim, não se pode conceber que o valor pago a título de bônus de contratação não tenha, como pano de fundo, relação com o retorno que se espera do contratado. Afinal, não pode o administrador praticar liberalidade à custa da companhia.

Por fim, se mostra irrelevante para o caso concreto o fato do Agente fiscal ter citado ocorrências pretéritas, juntando, inclusive, exemplos de dois termos assinados em anos anteriores. Afinal, a leitura do item 62 do Relatório Fiscal evidencia com clareza que tal citação teve o mero propósito de demonstrar que se tratava de uma prática reiterada. Ademais, assim foi feito em razão da contribuinte, mesmo intimada, não ter apresentado a documentação solicitada pela Fiscalização.

Assim, nego provimento ao recurso voluntário neste tema.

### Limite da Base de Cálculo das Contribuições a Terceiros

Muito embora tal limitação já tenha sido expressamente prevista em lei, é certo que o pleito recursal nesta matéria não merece prosperar, já que o art. 4º da Lei 6.950/81, juntamente com seu parágrafo único, teria sido revogado pelo art. 3º do Decreto 2.318/86.

Tal conclusão está alinhada a precedente do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, acerca da matéria:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA O INCRA. LIMITE PREVISTO NO ART. 4º DA LEI Nº 6.950/81. INAPLICABILIDADE. DISPOSITIVO REVOGADO PELO DECRETO-LEI Nº 2.318/86. TÉCNICA LEGISLATIVA.

1. O art. 4º da Lei nº 6.950/81 foi integralmente revogado pelo art. 3º do Decreto-Lei nº 2.318/86.

2. Os parágrafos constituem, na técnica legislativa, uma disposição acessória com a finalidade apenas de explicar ou excepcionar a disposição principal contida no caput.

3. Não é possível subsistir em vigor o parágrafo estando revogado o artigo correspondente.

(TRF4, AC 2003.72.08.003097-6, Primeira Turma, Relator Jorge Antônio Maurique, D.E. 07/10/2009)

Ao avaliar o histórico legislativo da celeuma estabelecida, podemos notar que a Lei 3.807/60, que dispôs sobre a Lei Orgânica da Previdência Social, previu (em sua redação original).

(...)

Art. 5º São obrigatoriamente segurados, ressalvado o disposto no art. 3º:

I - os que trabalham, como empregados, no território nacional;

II - os brasileiros e estrangeiros domiciliados e contratados no Brasil para trabalharem como empregados nas sucursais ou agências de empresas nacionais no exterior;

III - os titulares de firma individual e diretores, sócios gerentes, sócios solidários, sócios quotistas, sócios de indústria, de qualquer empresa, cuja idade máxima seja no ato da inscrição de 50 (cinquenta) anos;

IV - os trabalhadores avulsos e os autônomos. (...)

Art. 23. O cálculo dos benefícios far-se-á tomando-se por base o "salário de benefício" assim denominado a média dos salários sobre os quais o segurado haja realizado as últimas 12 (doze) contribuições mensais contadas até o mês anterior ao da morte do segurado, no caso de pensão, ou ao início do benefício nos demais casos. (...)

Art. 76. Entende-se por salário de contribuição:

I - a remuneração efetivamente percebida, durante o mês, para os empregados;

II - o salário de inscrição, para os segurados referidos no art. 5º, inciso III;

III - o salário-base, para os trabalhadores avulsos e os autônomos.

Inicialmente deve-se ressaltar que, pelos dois excertos acima anexados, é nítida a diferenciação entre salário de benefício e salário de contribuição. Ocorre que o citado artigo 76 foi alterado pelo Decreto-Lei nº 66/1966, ainda sem qualquer indicação de limites para o salário de contribuição, passando à seguinte redação:

Art. 76. Entende-se por "salário-de-contribuição":

I - a remuneração efetivamente percebida durante o mês para os segurados referidos nos itens I, II e III do artigo 5º, bem como para os trabalhadores avulsos

II - o salário-base fixado para os trabalhadores autônomos e para os facultativos.

Em 1973, os art. 5º e 76 sofreram nova alteração, passado a contar com o seguinte teor (Redação dada pela Lei n.º 5.890, de 1973)

(...)

Art. 5º São obrigatoriamente segurados, ressalvado o disposto no art. 3º: I - os que trabalham, como empregados, no território nacional;

I - os que trabalham, como empregados, no território nacional;

II - os brasileiros e estrangeiros domiciliados e contratados no Brasil para trabalharem como empregados nas sucursais ou agências de empresas nacionais no exterior;

III - os titulares de firma individual e os diretores, sócios gerentes, sócios solidários, sócios quotistas, sócios de indústria, de qualquer empresa;

IV - os trabalhadores autônomos

(...)

Art. 76. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - a remuneração efetivamente percebida, a qualquer título, para os segurados referidos nos itens I e II do artigo 5º até o limite de 20 (vinte) vezes o maior salário-mínimo vigente no País;

II - o salário-base para os trabalhadores autônomos e para os segurados facultativos;

III - o salário-base para os empregadores, assim definidos no item III do artigo 5º.

Portando, restou estabelecido limite para o salário de contribuição unicamente para empregados.

Posteriormente, a Lei 6.332/1976 previu que o limite estabelecido para o salário de contribuição seria reajustado, nos seguintes termos:

Art. 5º O limite máximo do salário-de-contribuição para o cálculo das contribuições destinadas ao INPS a que corresponde também a última classe da escala de salário-base de que trata o artigo 13 da Lei número 5.890, de 8 de junho de 1973, será reajustado de acordo com o disposto nos artigos 1º e 2º da Lei número 6.147, de 29 de novembro de 1974

Em 1981, a Lei 6.950/81, de 04 de novembro de 1981, estabeleceu que o limite máximo do salário de contribuição seria de 20 vezes o maior salário-mínimo vigente no país, nos seguintes termos:

Art 4º - O limite máximo do salário-de-contribuição, previsto no art. 5º da Lei n.º 6.332, de 18 de maio de 1976, é fixado em valor correspondente a 20 (vinte) vezes o maior salário-mínimo vigente no País.

Parágrafo único - O limite a que se refere o presente artigo aplica-se às contribuições parafiscais arrecadadas por conta de terceiros.

Portanto, além de estabelecer o limite do salário de contribuição em 20 salários-mínimos, a referida lei previu, no parágrafo único do mesmo artigo, que tal limitação se aplicaria às contribuições destinadas a Terceiros.

Entretanto, o preceito contido no citado parágrafo único parece absolutamente dispensável, evidenciando caráter meramente explicativo, já que tal limitação em relação a Terceiros já constava expressa no art. 1º do Decreto-Lei 1.861, de 25 de fevereiro de 1981, nos seguintes termos:

Art. 1º As contribuições compulsórias dos empregadores calculadas sobre a folha de pagamento e recolhidas pelo Instituto de Administração Financeira da Previdência e Assistência Social - IAPAS em favor do Serviço Social da Indústria - SESI, Serviço

Nacional de Aprendizagem Industrial - SENAI, Serviço Social do Comércio - SESC e Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial - SENAC passarão a incidir até o limite máximo de exigência das contribuições previdenciárias, mantidas as mesmas alíquotas e contribuintes.

Em 30 de dezembro de 1986, foi editado o Decreto-Lei 2.318, que estabeleceu:

Art 1º Mantida a cobrança, fiscalização, arrecadação e repasse às entidades beneficiárias das contribuições para o Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI), para o Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (SENAC), para o Serviço Social da Indústria (SESI) e para o Serviço Social do Comércio (SESC), ficam revogados:

I - o teto limite a que se referem os artigos 1º e 2º do Decreto-lei nº 1.861, de 25 de fevereiro de 1981, com a redação dada pelo artigo 1º do Decreto-lei nº 1.867, de 25 de março de 1981;

II - o artigo 3º do Decreto-lei nº 1.861, de 25 de fevereiro de 1981, com a redação dada pelo artigo 1º do Decreto-lei nº 1.867, de 25 de março de 1981.

Art 3º Para efeito do cálculo da contribuição da empresa para a previdência social, o salário de contribuição não está sujeito ao limite de vinte vezes o salário mínimo, imposto pelo art. 4º da Lei nº 6.950, de 4 de novembro de 1981.

A partir de então, deixou de existir a limitação das contribuições a Terceiros ao à base de cálculo máxima estabelecida para as contribuições previdenciárias, além de ter sido, expressamente, afastada a própria limitação de 20 salários-mínimos das contribuições incidente sobre os valores pagos a empregados.

Assim, não há outro entendimento capaz de dar sustentação às inovações trazidas pelo Decreto-Lei 2.318 que não seja o de que a limitação estabelecida no § único do art. 4º da Lei 6.950/91 resta revogada.

Afinal, se o caput do art. 4º em comento tinha seu conteúdo direcionado exclusivamente à limitação do salário de contribuição para fins de cálculo da contribuição previdenciária devida pelo empregador à seguridade social, como o limite previsto no caput não mais existe, ainda que se pudesse conceber que o § único do mesmo artigo permanecesse em vigor mesmo que o preceito principal restasse revogado, tácita ou expressamente, o que não revela a melhor técnica legislativa, restaria a convicção de que essa nova base, agora ilimitada, seria aplicada às contribuições para terceiros, já que o citado § único não prevê expressamente um limitador, mas se aproveita do limite prescrito pelo caput.

Ademais, sobre a os efeitos da revogação de um artigo sobre seus parágrafos, o Desembargador Jorge Antônio Maurique, no Acórdão cuja ementa foi acima transcrita, citando a decisão de origem, assim pontuou:

(...)

Com efeito, a limitação de 20 salários mínimos, prevista no parágrafo único do artigo 4º da Lei 6.950/81, foi revogada juntamente com o art. 4º, pelo Decreto-Lei 2.318/86, pois não é possível subsistir em vigor o parágrafo estando revogado o artigo correspondente.

Os parágrafos constituem, na técnica legislativa, uma disposição acessória com a finalidade apenas de explicar ou excepcionar a disposição principal contida no caput ou, como anotado por Arthur Marinho, "(...) parágrafo sempre foi, numa lei, disposição secundária de um artigo em que explica ou modifica a disposição principal" (Marinho, Arthur de Souza. Sentença de 29 de setembro de 1944, in Revista de direito administrativo. Vol I, p. 227). Esta também é a posição de Pinheiro, Hésio Fernandes. Técnica legislativa. 1962. p.100. (...)

Ainda que assim não fosse, o preceito em tela, s.m.j, restaria não recepcionado pela Constituição Federal de 1988, que, no inciso IV de seu art. 7º, estabeleceu vedação para vinculação do salário mínimo para qualquer fim, sendo certo que tal limitação visa impedir sua utilização como fator de indexação para obrigações sem conteúdo salarial ou alimentar.

Por todo o exposto, embora a questão esteja sob análise do Superior Tribunal de Justiça (STJ), sob a sistemática dos recursos repetitivos, Tema 1.079, não havendo decisão definitiva que vincule este julgador administrativo, é certo que andou bem a decisão recorrida, razão pela qual entendo que deve ser mantida integralmente a exigência lançada a título de outras entidades e fundos, já que a limitação suscitada pela defesa foi revogada pelo Decreto 2.318/86.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo