



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.721356/2020-90
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2201-010.522 – 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: 01/01/2016 a 31/12/2016

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 n 6.404/1976 paga a administradores contribuintes individuais integra a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias.

PAGAMENTO EM AÇÕES E OPÇÃO DE COMPRA DE AÇÕES -. INTEGRAÇÃO AO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

As verbas pagas pela empresa aos seus empregados e diretores estatutários, sob a forma de oferta de ações ou opções de compra de ações, como retribuição ao trabalho prestado, têm natureza remuneratória e integram o salário de contribuição para o cálculo da contribuição devida à Seguridade Social. **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 sujeito à incidência de contribuição previdenciária.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. BÔNUS DE CONTRATAÇÃO. INCIDÊNCIA.

Incide 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 de fls. 5493/5579 e Recurso de Ofício da decisão de fls. 5358/5470 que manteve em parte o Auto de Infração lavrado.

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

1. O presente processo administrativo corresponde a lançamento de ofício contra a empresa em epígrafe, consolidado em 08/12/2020, conforme segue:

- obrigação principal (Código de Receita 2141), referente às contribuições devidas pela empresa, previstas no art. 22, incisos I e III, da Lei 8.212/91, incidentes sobre a remuneração paga a segurados empregados e contribuintes individuais, no montante de R\$ 1.927.093.426,01 (um bilhão novecentos e vinte e sete milhões noventa e três mil quatrocentos e vinte e seis reais e um centavo), já acrescidos a multa e os juros, abrangendo o período 01/01/2016 a 31/12/2016;

- obrigação principal (Código de Receita 2158), referente à contribuição GILRAT com FAP, prevista no art. 22, II, da Lei 8.212/91, incidente sobre a remuneração paga a segurados empregados, no montante de R\$ 214.103.376,82 (duzentos e quatorze milhões cento e três mil trezentos e setenta e seis reais e oitenta e dois centavos), já acrescidos a multa e os juros, abrangendo o período 01/01/2016 a 31/12/2016;

- 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\$ 191.312.530,99 (cento e noventa e um

milhões trezentos e doze mil quinhentos e trinta reais e noventa e nove centavos), já acrescidos a multa e os juros, abrangendo o período de 01/01/2016 a 31/12/2016; 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\$ 15.305.002,15 (quinze milhões trezentos e cinco mil dois reais e quinze centavos), já acrescidos a multa e os juros, abrangendo o período de 01/01/2016 a 31/12/2016.

1.1. Conforme consta no Relatório Fiscal, constituem fatos geradores das contribuições ora lançadas os pagamentos das seguintes remunerações, que não foram declaradas em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, fato este corroborado por informação prestada pela empresa:

- a) pagas a segurados empregados a propósito de "Participação nos Lucros ou Resultados", em desacordo com a legislação específica;
- b) pagas a segurados contribuintes individuais (administradores) a título de "Participação nos Lucros ou Resultados", em desacordo com a legislação específica;
- c) pagas a segurados contribuintes individuais (administradores) como "Bonificação";
- d) pagas a segurados empregados correspondentes a benefícios relativos à alimentação, sob a forma de Auxílio Refeição e de Auxílio Cesta Alimentação, concedidos por meio de cartões eletrônicos;
- e) pagas a segurados empregados a título de "Hiring Bonus"; e
- f) paga a segurado contribuinte individual (administrador) a título de "Hiring Bonus".

Da PLR Paga a Empregados

1.2. Relata a Fiscalização que, no ano de 2016, a empresa pagou um total de R\$ 2.542.371.323,38 a título de PLR a seus empregados, tendo sido a maior parte desse valor paga em espécie e uma parte paga por meio da entrega de ações com base em dois programas, como destacado no quadro abaixo:

PLR paga por meio de entrega de ações - (rubricas nº 001365 - 001366 - 001370 - 003901)	7.594.087,53	Programas de Sócios
PLR paga em espécie (rubricas nº 006067 - 006069 - 006078) e por meio de entrega de ações - (rubricas nº 006066 - 006068 - 006077)	19.493.121,24	Programas Performance Diferenciada
PLR paga em espécie - (rubricas diversas)	2.515.284.114,61	Convenções Coletivas e Acordos Coletivos (ambos específicos sobre PLR)
PLR Total Paga = 2.542.371.323,38		

Dos Pagamentos de PLR a Empregados em Espécie (Montante de R\$ 2.515.284.114,61)

1.3. Conforme relatado pela Fiscalização, os pagamentos de PLR em espécie, cujo montante corresponde ao valor de R\$ 2.515.284.114,61, foram realizados com base nos subsequentes instrumentos de negociação:

- a) Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2015, datada de 03/11/2015, celebrada entre, de um lado, a CONTRAF - Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro e outras entidades e, de outro lado, a Federação Nacional dos Bancos -FENABAN e outras entidades;
- b) Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos - Exercícios 2016 e 2017, datada de 13/10/2016, celebrada entre, de um lado, a CONTRAF - Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro e outras entidades e, de outro lado, a Federação Nacional dos Bancos - FENABAN e outras entidades;
- c) Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2015, datada de 03/11/2015, celebrada entre, de um lado, a

Federação dos Empregados em Estabelecimentos Bancários (FEEB) dos Estados de São Paulo e Mato Grosso do Sul e outras entidades e, de outro lado, a Federação Nacional dos Bancos e outra entidade;

d) Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos - Exercícios 2016 e 2017, datada de 13/10/2016, celebrada entre, de um lado, a Federação dos Empregados em Estabelecimentos Bancários (FEEB) dos Estados de São Paulo e Mato Grosso do Sul e outras entidades e, de outro lado, a Federação Nacional dos Bancos e outra entidade;

e) Acordo Coletivo de Trabalho para Pagamento da Participação nos Lucros e/ou Resultados Referentes aos Exercícios de 2015 e 2016, datado de 27/10/2015, celebrado entre, de um lado, o Itaú Unibanco S.A e outras empresas e, de outro lado, a CONTRAF - Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro e outras entidades;

f) Termo Aditivo ao Acordo Coletivo de Trabalho de Abrangência Nacional para Pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados Referentes ao Exercício de 2016, datado de 25/11/2016, celebrado entre, de um lado, o Itaú Unibanco S.A e outras empresas e, de outro lado, a CONTRAF - Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro e outras entidades;

g) Acordo Coletivo de Trabalho para Pagamento da Participação nos Lucros e/ou Resultados Referentes aos Exercícios de 2015 e 2016, datado de 27/10/2015, celebrado entre, de um lado, o Itaú Unibanco S.A e outras empresas e, de outro lado, a Federação dos Empregados em Estabelecimentos Bancários (FEEB) dos Estados de São Paulo e Mato Grosso do Sul e outras entidades; e

h) Termo Aditivo ao Acordo Coletivo de Trabalho para Pagamento da Participação nos Lucros e/ou Resultados Referentes aos Exercícios de 2015 e 2016, datado de 25/11/2016, celebrado entre, de um lado, o Itaú Unibanco S.A e outras empresas e, de outro lado, a Federação dos Empregados em Estabelecimentos Bancários dos Estados de São Paulo e Mato Grosso do Sul e outras entidades.

1.4. A Fiscalização informa que as Convenções Coletivas que tratam da PLR relativa ao exercício de 2015 só foram assinadas em 03/11/2015, enquanto as que tratam da PLR relativa ao exercício de 2016 somente foram assinadas em 13/10/2016, ou seja, todas foram celebradas no último trimestre do ano base a que se referem, ou seja, não houve negociação prévia, como exige a lei.

1.5. Acrescenta que o mesmo ocorre em relação aos Acordos Coletivos de Trabalho celebrados em 27/10/2015, extensível logicamente aos seus Anexos Únicos - Regulamento do Programa de Participação, que são partes integrantes desses Acordos Coletivos, celebrados em 25/11/2016.

1.6. A Fiscalização conclui que os pagamentos a título de PLR realizados por intermédio dos instrumentos arrolados no item 4.16 do Relatório Fiscal (Convenções Coletivas de Trabalho, Acordo Coletivos de Trabalho e Termos Aditivos aos Acordos Coletivos de Trabalho) não atendem à exigência legal de prévia negociação entre as partes, razão pela qual foram considerados como integrantes do salário de contribuição por terem sido efetuados em desacordo com a lei específica. Acrescenta que a desobediência a esse quesito, por si só, já seria suficiente para que seja considerado o comando constitucional de desvinculação da verba de PLR da remuneração.

1.7. A Fiscalização relata que da leitura de dispositivos das Convenções Coletivas de Trabalho -CCT, verifica-se que o pagamento da PLR é composto de duas parcelas (parcela referente à Regra Básica e parcela referente ao Adicional), as quais devem ser pagas até 01/03/2016 e que, há, ainda, a previsão de pagamento de antecipação da PLR, que também é composto de duas parcelas (antecipação da Regra Básica e antecipação do Adicional), que deverão ser pagas em até 10 (dez) dias da assinatura da presente Convenção, ou seja, até 13/11/2015. Salienta que tanto na Regra Básica da PLR, quanto na Regra Básica da Antecipação da PLR, é estipulado o pagamento de um valor fixo de R\$ 2.021,79 e R\$ 1.213,07, respectivamente, ou seja, o empregado sempre receberá uma quantia referente à PLR prevista na CCT de PLR, o que descaracterizaria

tais pagamentos para fins de PLR, pois os pagamentos fixos desvirtuam a própria essência do instituto da participação nos lucros ou resultados, restando evidente sua natureza de complemento salarial, devendo, por conseguinte integrar o salário de contribuição. Acrescenta que o único critério adotado por tais Convenções Coletivas de PLR é a admissão do empregado antes do início do ano base a que se refere o pagamento da PLR (ou no decorrer deste) e/ou estar em efetivo exercício ao término desse mesmo ano.

1.8. Informa que da análise dos Acordos Coletivos, que são compostos de uma parte principal (corpo do documento) e de um Anexo Único, constata-se que cada empregado beneficiário da PLR, em razão do cargo que ocupa e função por ele desempenhada, é enquadrado em algum dos diversos Programas constantes do Anexo Único, conforme os critérios de apuração definidos no Programa ao qual é elegível, é calculado o valor da PLR a que faz jus. Salienta que, independentemente do Programa ao qual se enquadre o empregado, é garantido um valor mínimo de PLR, qual seja: valor da Regra Básica da PLR mais valor da Parcela Adicional da PLR (ambas previstas nas CCT), acrescido do valor da Participação Complementar nos Resultados (PCR) determinado nos ACT, sendo que o único critério para elegibilidade dos beneficiários adotado pelos acordos coletivos é a admissão do empregado antes do início do ano-base a que se refere o pagamento da PCR (ou no decorrer deste) e estar em efetivo exercício ao término desse mesmo ano.

1.9. Enfatiza que não basta, portanto, a existência de plano disciplinando a distribuição de lucros ou resultados; a legislação exige que dos instrumentos competentes para a negociação entre a empresa e seus empregados constem regras claras e objetivas, tanto subjetivas, quanto adjetivas, as quais contenham critérios e condições.

1.10. A Fiscalização frisa que, no entendimento da empresa, os pagamentos de PLR aos empregados foram realizados com fundamento em 3 (três) documentos distintos: a) Convenções Coletivas; b) Acordos Coletivos e c) Planos Próprios (Programas Próprios). Entretanto, acrescenta que, no seu entendimento, os ditos Planos Próprios representam, de fato, uma continuidade do documento principal do qual fazem parte, qual seja, do Acordo Coletivo, uma vez que estão inseridos em Anexo Único dos Acordos Coletivos, razão pela qual, estão evitados pelos mesmos vícios dos documentos principais (vigência retroativa e estipulação de um valor mínimo garantido).

Dos Pagamentos de PLR a Empregados em Espécie e Entrega de Ações (Programa de Sócios e Programas Performance Diferenciada)

1.11 Relata a Fiscalização que, da leitura de todos os Programas e seus respectivos modelos, constantes do Anexo Único do ACT, foi constatado que existem vários componentes que integram o valor final da PLR paga a cada empregado, havendo, inclusive dois componentes, denominados Programa de Sócios (referido nas fórmulas de cálculo como "PS") e Performance Diferenciada (referido nas fórmulas de cálculo como "PD"), que são liquidados por meio da entrega de ações preferenciais do Itaú Unibanco Holding S.A. (ITUB4) (págs. 10 a 12 do Anexo Único). Informa que, em razão da entrega dessas ações se dar de forma diferida e com base em informações prestadas pela empresa, no ano de 2016, não houve pagamento desses componentes, PS e PD, previstos nos Acordos Coletivos ora em comento.

1.12. A autoridade fiscal relata que, conforme informações prestadas pela empresa em 27/04/2020, por meio da Carta CRT UAF - 094/2020 (item 11), os valores relativos às ações entregues aos empregados em 2016, baseiam-se em dois programas distintos. São eles: Performance Diferenciada (PD) e Programa de Sócios (PS). Acrescenta que, segundo essa mesma Carta CRT UAF - 094/2020, os empregados recebem remuneração variável liquidada por meio da entrega de ações (denominada RVA).

Tal RVA corresponde a um componente da fórmula de cálculo da PLR, que é denominado Performance Diferenciada - PD e os critérios de apuração do valor desse componente "PD" estão previstos somente no Anexo I do ACT datado de 10/09/2012 e no Anexo Único do ACT datado de 24/10/2013, que seguem:

a) Programas de Participação nos Lucros ou Resultados Próprios - ANEXO I do Acordo Coletivo de Trabalho do Programa da Participação Complementar nos Resultados (PCR) - 2012, datado de 10/09/2012, celebrado entre, de um lado, o Itaú Unibanco S.A. e outras empresas e, de outro lado, a CONTRAF – Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro e outras entidades, e b) Regulamento do Programa de Participação nos Lucros ou Resultados - ANEXO do Acordo Coletivo de Trabalho para Pagamento da Participação nos Lucros e/ou Resultados referentes aos Exercícios de 2013 e 2014, datado de 24/10/2013, celebrado entre, de um lado, o Itaú Unibanco S.A. e outras empresas e, de outro lado, a CONTRAF - Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro e outras entidades.

1.13. A autoridade fiscal frisa que os dois Acordos Coletivos em pauta possuem vigência retroativa e que, portanto, não foram elaborados antes do início do período a que se referem os lucros ou resultados, como exige a lei, tendo em vista que o início de validade de tais Acordos Coletivos (o que se estende logicamente aos seus Anexos) e o consequente conhecimento das regras por parte dos empregados só ocorreram bem após o início do período de apuração da PLR, isto é, somente no último trimestre do ano de 2012 e 2013, respectivamente, razão pela qual devido à desobediência ao quesito de prévia negociação, deve ser desconsiderado o comando constitucional de desvinculação da verba de PLR da remuneração.

1.14. Em relação ao Anexo I do ACT celebrado em 10/09/2012, a Fiscalização relata que:

a) o único Programa que trata de Performance Diferenciada é o de número 31, denominado PRPD - Programa de Recompensa Performances Diferenciadas e, de sua leitura, observa-se que o valor da PLR nele prevista é paga por meio da entrega de ações preferenciais do Itaú Unibanco Holding S.A. ("ITUB4") e de forma diferida em 3 anos;

b) o Programa PRPD não prevê o pagamento de valores calculados com base nos dividendos relativos ao período de diferimento, a serem pagos em espécie quando da entrega das ações aos beneficiários destas, entretanto, constatou-se que houve pagamentos de valores baseados em dividendos aos beneficiários desse programa, os quais não podem ser considerados como PLR, uma vez que não há previsão de tais pagamentos no programa em comento, tratando-se na verdade de uma recompensa adicional paga aos beneficiários e que deve ser considerada salário de contribuição.

c) em nenhuma parte do ACT de 10/09/2012 e em nenhum de todos os programas arrolados em seu Anexo I, há qualquer menção a Programa de Sócios (PS), logo, o PS não é componente de nenhuma fórmula de cálculo da PLR; e

d) como não há como se comprovar que o Anexo I foi de fato celebrado em decorrência de uma negociação entre empresa e seus empregados; ao contrário, tudo indica que se trata de documento elaborado unilateralmente pela empresa, sem qualquer participação de representante do sindicato da categoria dos trabalhadores, como exigido pela lei

1.15. Quanto ao Anexo Único do ACT celebrado em 24/10/2013, a Fiscalização relata que são 3 (três) os Programas que tratam da Performance Diferenciada:

1 - Programa 3 - (Código 311) - Superintendência High Alpha - "d -Performance Diferenciada (PD)" do item II. Regras Aplicáveis ao Eixo 1;.

2-Programa 4 - Cargos e Funções Corporativas - "a" - Performance Diferenciada (PD) e os seguintes Modelos, todos do item III. Regras Aplicáveis ao Eixo 2: I. Modelo PR VB Itaucrd (código do modelo: 411); II. Modelo PR VB Crédito Imobiliário (código do modelo: 412); III. Modelo PR VB WMS (código do modelo: 413); V. Modelo Corporativo VB AEMP - Equipes dedicadas à EMPi e EMP2 (código do modelo: 415); VI. Modelo Corporativo BPF (Banco Pessoa Física) (código do modelo: 416);

X. Modelo VB Corporativo (código do modelo: 420); e

3-Programa 5 - Áreas de Negócio - "a" - Performance Diferenciada (PD) e os seguintes Modelos, todos do item III. Regras Aplicáveis ao Eixo 2: I. Modelo PR Private

Comercial (código do modelo: 511); IV. Modelo TBCS (WMS) (código do modelo: 514) e V. Modelo M&AWMS (código do modelo: 515).

1.16. Informa a Fiscalização que em todos estes modelos destacados do referido Anexo Único constata-se também que:

a) o PD (Performance Diferenciada) constitui um componente do cálculo da PLR dos empregados e o valor correspondente ao PD é pago por meio da entrega de ações preferenciais do Itaú Unibanco Holding S.A. ("ITUB4") e de forma diferida em 3 anos;

b) nenhum dos modelos prevê o pagamento de valores calculados com base nos dividendos relativos ao período de deferimento, a serem pagos em espécie quando da entrega das ações aos beneficiários destas, entretanto, constatou-se que houve pagamentos de valores baseados em dividendos aos beneficiários desse programa, os quais não podem ser considerados como PLR, uma vez que não há previsão de tais pagamentos no programa em comento, tratando-se na verdade de uma recompensa adicional paga aos beneficiários e que deve ser considerada salário de contribuição.

c) em nenhuma parte do ACT de 24/10/2013 e em nenhum dos modelos arrolados em seu Anexo Único, há qualquer menção a Programa de Sócios (PS), logo, o PS não é componente de nenhuma fórmula de cálculo da PLR.

1.17. Em relação aos pagamentos em espécie, a título de dividendos, registrados na folha de pagamento sob as rubricas nº 006078 - PR EQ DV AÇÃO 2012 (3/3), 006069 - PR EQ DV AÇÃO 2013 (2/3) e 006067 - PR EQ DV AÇÃO 2014 (1/3), a Fiscalização relata que a empresa, após ser questionada sobre o assunto, informou que os documentos que estipulam esses pagamentos foram o Regimento Interno para Outorga de Opções para Beneficiários do Itaú Unibanco Holding S.A. - Anexo II da Ata Sumária da Reunião Extraordinária do Comitê de Pessoas realizada em 15/08/2011 e o Regimento Interno para Outorga de Opções para Beneficiários do Itaú Unibanco Holding S.A., aprovado pelo Comitê de Pessoas em 18/03/2014, documentos estes que tratam do chamado "Programa de Sócios".

1.18. A Fiscalização reitera que, nem os ACT celebrados em 10/09/2012 e em 24/10/2013, nem seus respectivos Anexos, fazem qualquer menção a Programa de Sócios (PS) e, em nenhuma das fórmulas de cálculo da PLR, constantes de quaisquer desses documentos, o PS é um de seus componentes, de modo que não há como aceitar que os pagamentos de valores calculados com base nos dividendos do período de deferimento, feitos em espécie e atrelados à RVA sejam considerados como PLR. Acrescenta que tais pagamentos constituem, de fato, recompensa adicional fornecida a alguns empregados privilegiados e sendo assim, devem integrar o salário de contribuição.

1.19. A Fiscalização passa, então, a trazer as informações relacionadas ao Programa de Sócios, esclarecendo que, até o ano de 2014, tal programa estava inserido dentro do Plano para Outorga de Opções de Ações do Itaú Unibanco Holding S.A, que é extensível às empresas controladas pela Holding, logo, aplica-se ao Itaú Unibanco S.A. por ser sua subsidiária integral.

1.20. Informa que referido Plano de Opções trata de duas modalidades de opções:

a) opções simples - as quais estão fora do escopo de nossa análise, uma vez que não houve outorgas a empregados do banco que tenham repercutido no ano de 2016 e, por isso, não foram objeto de autuação; e

b) opções bonificadas (em 2011, alterou-se a nomenclatura para "opções de sócios") - relacionadas ao Programa de Sócios propriamente dito e cujas ações entregues aos empregados decorrentes de seu exercício foram objeto de autuação, pelos motivos que serão explanados.

1.21. Esclarece que da leitura dos Planos de Opções, dos Regimentos Internos e demais documentos relacionados, observa-se que:

a) o Plano e suas alterações são aprovados por Assembleia Geral da Holding;

b) os Regimentos Internos são elaborados pelo Comitê de Pessoas da Holding e só ele pode alterá-los;

c) a administração do Plano cabe ao Comitê de Pessoas da Holding.

1.22. A Fiscalização relata que os valores registrados nas folhas de pagamento, sob as rubricas nº 1365, 1366 e 1370, correspondem ao montante equivalente em Reais (R\$) de ações que foram efetivamente entregues aos empregados quando do exercício das opções bonificadas (opções de sócios), que lhes foram previamente outorgadas, e já transcorrido o período de carência de tais opções, e o valor registrado sob a rubrica nº 3901 refere-se à antecipação de pagamentos baseados nos

Programas de Sócios a empregado que desligou-se da empresa.

1.23. A partir do ano de 2015, o Programa de Sócios passa a ser disciplinado por documento distinto, qual seja pelo Regulamento do Programa de Sócios do Itaú Unibanco Holding S.A., cuja aplicação também se estende ao Itaú Unibanco S.A. Sendo assim, o Plano de Opções passa a tratar apenas das opções simples, que, por não terem repercutido no ano de 2016, não foram objeto de autuação.

1.24. A Fiscalização conclui que os Programas de Sócios têm como seu objetivo, de fato, a concessão de uma bonificação com caráter de gratificação ajustada, que se materializa por meio da entrega de ações, a um seleto grupo de empregados, escolhidos de forma discricionária e unilateralmente pela empresa, sob a condição de que invistam, previamente, parte da remuneração variável (ou da PLR) que receberam na aquisição de ações da Holding, razão pela qual todos os valores equivalentes às ações efetivamente entregues aos empregados, quer sejam oriundas do exercício de opções bonificadas (opções de sócios), quer sejam ações de sócios, são relativos à bonificação com caráter de gratificação ajustada.

1.25. Segundo a Fiscalização, ainda existem diversas outras razões que demonstram que as verbas pagas com base nos Programas de Sócios não são PLR, quais sejam:

a) os documentos que regulam os Programas de Sócios não tratam de PLR e sim de opções de ações (a partir de 2016 trata de ações), como indicado inclusive pela própria nomenclatura dos próprios documentos (Plano para Outorga de Opções de Ações);

b) tanto os Planos de Opções quanto os respectivos Regimentos Internos e o Regulamento do Programa de Sócios de 2015 tratam-se de documentos elaborados unilateralmente pela Holding;

c) não há qualquer comprovação de participação dos empregados, nem a de um representante do sindicato da categoria dos trabalhadores, na elaboração dos documentos;

d) não são documentos oriundos de negociação coletiva sobre PLR realizada entre empregados e empresa;

e) o escopo de tais documentos não é a PLR, a única referência que existe nos documentos com relação à PLR é o fato de que os beneficiários das opções bonificadas (ou ações de sócios a partir de 2015) devem adquirir ações da Holding com os valores que recebeu a título de PLR (remuneração variável), apenas isso, ou seja, deve atender à condição de adquirir ações com parte ou integralidade de sua PLR (remuneração variável) para fazer jus ao recebimento de opções bonificadas ou ações de sócios em contrapartida. Ressaltando que há documentos que sequer fazem referência ao termo PLR e usam apenas o termo "remuneração variável"; e

f) não bastasse a série de condições, impostas unilateralmente pela empresa, a que devem atender para receber as ações em contrapartida das opções bonificadas, mesmo quando o beneficiário subscreve tais ações mediante o exercício das opções bonificadas, a disponibilidade dessas ações ainda sofre restrições adicionais, ou seja, há indisponibilidade dessas ações adquiridas em decorrência do exercício das opções bonificadas. Em suma, os empregados não podem dispor de imediato das ações que recebem (regra prevista no item 10 - Disponibilidade das Ações dos Planos de 2010 e 2011). O mesmo ocorre com as ações próprias que recebem (item 8 - Prazos de

Indisponibilidade das Ações de Sócios do Regulamento do Programa de Sócios de 2015).

Da Concomitância de Instrumentos para Pagamento de PLR

1.26. Continuando sua análise, ainda sobre a PLR paga aos empregados, a Fiscalização sustenta que da leitura dos instrumentos negociais, resta evidente que há valores pagos com base nos Acordos Coletivos de Trabalho que não são compensados com os valores estabelecidos nas Convenções Coletivas relativas à PLR e vice-versa.

1.27. Esclarece que durante a auditoria, o contribuinte foi intimado a esclarecer se, na prática, ocorreu a compensação entre os valores pagos de PCR decorrentes dos Acordos Coletivos com valores pagos de PLR com base nas CCT; e, também, se houve compensação dos valores pagos de PLR Adicional prevista nas Convenções Coletivas com valores pagos baseados nos Acordos Coletivos. Acrescenta que, em 08/06/2020, por intermédio da Carta CRT UAF - 124/2020, o contribuinte respondeu que não houve compensação de tais valores (PLR Adicional da CCT e PCR do ACT).

1.28. Conclui que resta claro, portanto, que a empresa utiliza dois instrumentos contemplando os mesmos empregados, Convenção Coletiva e Acordo Coletivo (e respectivo Anexo Único), embora seja sabido que somente uma das formas especificadas deve ser escolhida em comum acordo, ou seja, ou se distribui lucros/resultados por intermédio de um Plano Próprio pactuado entre comissão de empregados e empresa ou através de Convenção Coletiva ou através de Acordo Coletivo. Ressalta que havendo pagamentos de PLR com base em instrumentos distintos, referentes ao mesmo período, deve haver compensação entre eles.

1.29. Enfatiza que a Lei nº 10.101/2000 não deixa margem a dúvidas de que o pagamento de PLR com base em dois acordos concomitantemente encontra-se em desacordo com seus preceitos, devendo incidir contribuições previdenciárias e contribuições para outras entidades e fundos sobre a totalidade dos pagamentos realizados.

Da Disparidade dos Valores Pagos a Título de PLR –Substituição da Remuneração

1.30. Em continuidade ao seu relatório, a autoridade fiscal esclarece que, do exame das folhas de pagamento, verifica-se que há diversos casos em que a verba paga a título de PLR aos empregados, excede em diversas vezes o valor do salário mensal do próprio empregado, como pode ser observado, por amostragem, no Demonstrativo -PLR x Salário-Paradigma, havendo situações, em que o valor da PLR excede em mais de duzentas vezes o salário do funcionário. Acrescenta que, no demonstrativo em questão, os valores da coluna "Salário-Paradigma Mensal (Média)" contempla a média do somatório dos valores do salário-base com os das verbas fixas de natureza salarial das competências nas quais o empregado recebeu PLR.

1.31. Informa que é possível notar a existência de diferentes "castas" de empregados no que tange ao recebimento da PLR devido a uma grande diferença de valores recebidos, enfatizando que, em relação aos pagamentos ocorridos durante o ano de 2016, verifica-se que a porcentagem de PLR em relação ao salário-paradigma mensal vai de 1% a 28.545%. Observa, ainda, o montante altíssimo pago a determinados beneficiários, ocorrendo diversos casos em que os valores apontam a mais de 10.000% de seus salários mensais, apesar de ser evidente que a Lei 10.101/2000 dispõe que a PLR não deve substituir ou complementar a remuneração dos empregados.

1.32. Enfatiza que são nítidos, no caso concreto, o caráter retributivo e a substituição de parcela salarial, devido à existência de pagamentos de PLR em valores bastante elevados em relação à remuneração mensal percebida, sem a incidência de contribuições previdenciárias, sendo evidente que tais pessoas não estão prestando serviços por conta do salário "oficial" que recebem e sim pelos valores exorbitantes disfarçados de participação nos lucros ou resultados.

1.33. Conclui que tal fato contraria claramente o caput do art. 3º da Lei nº 10.101/2000, que dispõe que a participação não deve substituir ou complementar a remuneração, visto que, para muitos empregados beneficiários, a PLR passa a ser a remuneração principal

e, como tal, integra o salário de contribuição, ocorrendo mais um motivo a demonstrar que, no caso em questão, as verbas a título de PLR foram pagas aos empregados da empresa em desacordo com a Lei nº 10.101/2000.

Da Participação nos Lucros e Resultado Paga a Administradores

1.34. A autoridade fiscal, após expor longa argumentação demonstrando a impossibilidade jurídica de se excluir o pagamento do PLR do conceito de salário de contribuição dos segurados contribuintes individuais (administradores não empregados), em virtude do disposto no art. 7º da CF/88, na Lei 10.101/2000 e, ainda, na própria Lei 6.404/76, informa que houve pagamentos de participação nos lucros ou resultados a diretores não empregados, que foram registrados nas folhas de pagamento sob a rubrica nº 006088 - Particip Lucros Resultados e não foram considerados pela empresa como salário de contribuição, totalizando um montante de R\$ 223.608.059,60 em 2016. Informa que:

a) o contribuinte, juntamente com o Banco Itaú Holding Financeira S/A, em 07/12/2004, impetrou o Mandado de Segurança nº 2004.61.00.033979-4 (nº CNJ 0033979-25.2004.4.03.6100), com pedido de liminar, para afastar a exigência das contribuições previdenciárias sobre as verbas pagas e a pagar a título de participação nos lucros a seus administradores (diretores e conselheiros);

b) a sentença de primeiro grau confirmou a liminar anteriormente deferida e concedeu a segurança pleiteada;

c) em grau de Apelação, houve denegação da segurança, por decisão monocrática do relator, razão pela qual as autoras interpuseram Agravo Interno, ao qual foi dado efeito suspensivo em 04/07/2018; entretanto, em 07/05/2019 foi publicado Acórdão negando provimento ao Agravo em questão;

d) o processo judicial teve andamento e, em 05/06/2019, em face de não mais estar em situação de suspensão de exigibilidade, o Itaú Unibanco S.A. efetuou depósito judicial no valor de R\$ 49.943.933,03 com relação aos fatos geradores, objeto da ação, conforme comprovante apresentado junto à Carta CRT-UAF 124/2020 de 08/06/2020.

e) o valor depositado judicialmente não abrange a totalidade das contribuições previdenciárias devidas correspondentes aos fatos geradores questionados em juízo, tendo em vista que o valor total devido seria de R\$ 50.311.813,41; e.

f) na Carta CRT-UAF 124/2020 de 08/06/2020, a empresa informou que a diferença de R\$ 367.880,38, não depositada judicialmente, é relativa à participação paga, em 12/2016, ao diretor Sr. Álvaro de Alvarenga Freire Pimentel, no valor de R\$ 1.635.023,90.

1.35. A Fiscalização sustenta que não importa se houve depósito de 1% ou 99% do montante devido; se não for integral, como determinado no art. 151 do CTN, ou seja, se o depósito é parcial, não tem o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário, motivo pelo qual estão sendo cobrados os valores das contribuições previdenciárias devidas e oriundas das participações nos lucros ou resultados pagas aos diretores do banco. Acrescenta que o lançamento ora realizado, no que diz respeito ao PR pago aos Administradores, dá-se, portanto, para a constituição do crédito e prevenção da decadência no interesse da Fazenda Nacional.

Das Bonificações Pagas a Administradores (Contribuintes Individuais)

1.36. Dando seguimento a sua narrativa, a autoridade fiscal informa que, tal qual ocorreu com alguns empregados, os diretores não empregados foram remunerados por meio da entrega de ações, com base nos denominados Programas de Sócios (doravante denominados também de PS), que são os mesmos sobre os quais já foram feitos comentários exaustivos ao se tratar da PLR dos empregados, e, inclusive, estão previstos nos mesmos instrumentos, quais sejam: Planos para Outorga de Opções de Ações do Itaú Unibanco Holding S.A., Regimentos Internos para Outorga de Opções para Beneficiários do Itaú Unibanco Holding S.A. e Regulamento do Programa de Sócios do Itaú Unibanco Holding S.A.

1.37. Informa que, até o ano de 2014, os Programas de Sócios, em realidade, constituem-se de todas as normas e procedimentos que se referem às opções bonificadas (opções de sócios) tratadas nos Planos para Outorga de Opções de Ações e Regimentos Internos para Outorga de Opções. A partir do ano de 2015, o Programa de Sócios passa a ser disciplinado por documento distinto, qual seja pelo Regulamento do Programa de Sócios do Itaú Unibanco Holding S.A., cuja aplicação de estende ao banco auditado, sendo que a mudança mais significativa do Programa de Sócios a partir de 2015 é que, em vez de o diretor receber opções bonificadas para cada "ação própria" adquirida, ele recebe ações preferenciais do Itaú Unibanco Holding S.A., de acordo com proporção estabelecida no Regulamento do Programa de Sócios, as quais são denominadas de "ações de sócios".

1.38. Enfatiza que, do exame de toda a documentação relacionada aos Programas de Sócios e do entendimento de tais programas, por si só, resta evidente a natureza de bonificação, com caráter de gratificação ajustada, das ações entregues aos diretores. Acrescenta que tais ações não são entregues a título de participação nos lucros ou resultados, fato informado pela própria empresa na Carta CRT UAF - 094/2020, de 27/04/2020.

1.39. Informa que os valores em reais equivalentes às ações efetivamente entregues aos diretores, tanto as oriundas do exercício de opções bonificadas (opções de sócios) quanto as ações de sócios, foram registrados nas folhas de pagamento sob diversas rubricas (nº 001365, 001366, 001395, 001397, etc.) e integram o salário de contribuição, ficando, pois, sujeitos à incidência da contribuição previdenciária prevista na Lei nº 8.212/1991 em seu art. 22, inciso III.

Do Hiring Bonus aos Empregados

1.40. Após esclarecer os principais aspectos acerca da incidência das contribuições previdenciárias sobre a folha de salários e demais rendimentos dos empregados e contribuintes individuais, bem como, tratar especificadamente do hiring bonus, a autoridade fiscal esclarece que houve pagamentos, por parte do contribuinte, a tal título a 7 (sete) empregados.

1.41. Assevera que dentre os documentos entregues pela empresa constam Cartas-Oferta (Cartas de Intenção) e seus respectivos anexos (Termos da Oferta), os quais trazem os detalhes sobre o pagamento da verba em apreço, de 3 (três) beneficiários. Conforme referida documentação de negociação entre empresa e beneficiário da verba em comento, depreende-se que o pagamento do hiring bonus, oferecido ao profissional, dá-se no momento da contratação e está vinculado a permanência do empregado por 2 anos na empresa.

1.42. Salaria que a exigência contratual de tempo mínimo de permanência na empresa, no caso, 2 anos, interfere diretamente no quantum do hiring bonus a que faz jus o empregado, tendo em vista que: a) o funcionário só passa a ter direito à integralidade do hiring bonus se permanecer na empresa pelo período combinado; b) caso peça demissão antes desse período, terá de devolver parte do valor recebido, ou seja, restituir a parte correspondente ao tempo restante para completar o período preestabelecido; e c) se o empregador demitir o segurado, antes do término do período, não poderá pedir a restituição de nenhum valor adiantado e tampouco se negar a pagar o valor integral do hiring bonus, uma vez que o trabalhador não terá descumprido a obrigação de continuar na empresa.

1.43. Conclui que, sem margem para dúvidas, o pagamento do hiring bonus sela o acordo firmado entre a contratante e o aliciado profissional no sentido de estarem certos e ajustados quanto ao contrato de trabalho o qual tem, contudo, seu termo inicial formal postergado no tempo, sendo nítida a sua natureza remuneratória pelo trabalho prestado, motivo pelo qual deve fazer parte do salário de contribuição para efeitos de incidência das contribuições previdenciárias.

Do Hiring Bonus a Diretor Não Empregado

1.44. Dando sequência, a Fiscalização informa que durante a auditoria, verificou-se que o contribuinte efetuou, em 30/09/2016, o pagamento de R\$ 1.033.067,90, a título de hiring bonus, ao diretor não empregado Mario Magalhães Carvalho Mesquita (CPF 752.129.357-68), eleito para o cargo em 20/09/2016. Enfatiza que a previsão de tal pagamento consta de Carta, datada de 19/09/2016, endereçada ao diretor beneficiário.

1.45. Conclui que, tendo em vista a sua nítida natureza remuneratória, referido pagamento integra o salário de contribuição, ficando, pois, sujeito à incidência da contribuição previdenciária prevista na Lei nº 8.212/1991 em seu art. 22, inciso III.

Dos Pagamentos a Título de Vale Alimentação e Refeição

1.46. Após fazer considerações em relação aos principais aspectos acerca da incidência das contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de auxílio alimentação em dinheiro ou cartões magnéticos, a autoridade fiscal esclarece que houve pagamento, por parte do contribuinte, a tal título aos seus trabalhadores. Observa que o fornecimento pelo contribuinte de benefício relativo à alimentação aos empregados é pactuado através de negociação coletiva (Convenção Coletiva de Trabalho).

1.47. Esclarece que, intimado a prestar esclarecimentos acerca da concessão do benefício relativo à alimentação a seus trabalhadores, o contribuinte respondeu por meio da Carta CRT-UAF 134/2019, de 22/04/2019, que "fornece o auxílio cesta-alimentação e auxílio-refeição em forma de cartão magnético pré-pago". Enfatiza que constatou a existência de despesas do contribuinte com auxílio alimentação, mediante fornecimento de cartões, contabilizadas na conta COSIF nº 8.1.7.27.00.3 - Despesas de Pessoal - Benefícios e conta internas nº 8254.025.000.000 - Ticket Restaurante - PAT; 8254.026.000.000 - Refeição - PAT e 8254.029.000.000 - Ticket Alimentação.

1.48. Conclui que os valores concedidos pelo contribuinte a seus empregados relativos à alimentação, mediante Cartões Alimentação e Cartões Refeição, devem ser considerados como parcelas integrantes do salário de contribuição, estando sujeitos à incidência das contribuições previdenciárias e das para outras entidades e fundos correspondentes.

1.49. Por fim, a autoridade fiscal informa os documentos comprobatórios do crédito tributário e os vários demonstrativos que fazem parte dos Autos de Infração.

1.50. No lançamento, foi aplicada a multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) sobre os valores das contribuições exigidas, nos termos do art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, acrescentado pela MP 449, de 03/12/2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27/05/2009, combinado com o art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

Da Impugnação

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

Da Impugnação

2. Devidamente intimada em 10/12/2020 (fls 8008/8009.), a empresa autuada, em 11/01/2021 (fls. 8012), impugnou o lançamento por meio do instrumento de fls.8013/8053, onde após fazer um relato dos fatos relativos à autuação, traz os argumentos a seguir expostos.

Das Divergências nos Valores Autuados

2.1. Inicialmente, alega que no lançamento em questão existem várias divergências na base de cálculo utilizada, resultante, possivelmente, das seguintes inconsistências: a) divergência no período base de pagamento, tendo em vista que foram autuados sete pagamentos ocorridos em agosto de 2016, mas identificados no auto de infração como se ocorridos em fevereiro de 2016, impactando a atualização dos débitos em questão; b) duplicidade de pagamentos; c) divergência entre valores de PLR pagos pela empresa e os registrados pela Autoridade Fiscal em relação a vários trabalhadores. Solicita, então, a retificação do valor autuado conforme as divergências apontadas.

Da Participação nos Lucros ou Resultados – Atendimento aos Requisitos Legais

2.2. A Impugnante, sustenta que a Lei nº 14.020/20 veio reforçar o entendimento já existente, da prevalência da autonomia negocial do empregador e do empregado no que toca à fixação dos programas de PLR, prevendo que o que for entre eles negociado será respeitado e prevalecerá em face do interesse de terceiros.

2.3. Acrescenta que o legislador deixou explícita a possibilidade de fixação de múltiplos programas de PLR, bem como a adoção simultânea de diferentes instrumentos negociais (CCT, ACT e Comissão Paritária), além de aclarar a norma no que tange à antecedência necessária da assinatura do instrumento de negociação em relação ao requisito da pactuação prévia das regras da PLR.

2.4. Salienta que, no caso, trata-se de hipótese assimilável à denominada "interpretação autêntica", vez que estabelecida pela mesma fonte de produção normativa da norma jurídica interpretada, sendo editada para esclarecer o conteúdo e o alcance da lei, com o escopo de conferir segurança jurídica às negociações realizadas, em razão da obscuridade da redação da lei anterior, de modo que, por força do disposto no artigo 106 do CTN devem ser afastados os apontamentos do Fisco em relação aos supostos descumprimentos das regras previstas na lei 10.101/2000 nos pagamentos relativos à PLR.

Da Existência da Negociação Prévia

2.5. Assevera que as conclusões da Autoridade fiscal, relacionadas à inexistência de negociação prévia para o pagamento da PLR, não são verdadeiras; primeiro, porque o fato das assinaturas terem ocorrido durante cada período de apuração, decorre não por vontade do empregador, mas justamente pela deliberação colegiada dos termos estabelecidos e, segundo, é intuitivo que, ao longo do período, as informações sobre o regramento já eram conhecidas, tanto pela publicidade da negociação das metas, por intermédio de comunicados institucionais internos, telas de sistema que comprovam a contratação das metas pelos empregados no início de cada ano, como, principalmente, pela repetição do regramento em Acordos anteriores e subsequentes.

2.6. Observa que pactos entre empregados e empregadores são originários de negociações complexas e o empregador, por natural, não possui controle pleno do andamento e mesmo da finalização das negociações, de modo que a atribuição de limite temporal absoluto, para fins de ratificação de acordo ou convenção, impediria a efetividade da norma legal assecuratória do programa de lucros e resultados, razão pela qual a própria Lei nº 10.101/00 não previa data limite ou sanção para tal encargo, o que inclusive, já foi decidido pelo CARF. Cita Acórdãos do CARF, neste sentido.

2.7. Frisa que com a edição da Lei nº 14.020/00, ficou esclarecido que “consideram-se previamente estabelecidas as regras fixadas em instrumento assinado: I- anteriormente ao pagamento da antecipação, quando prevista; e II -com antecedência de, no mínimo, 90 dias da data do pagamento da parcela única ou da parcela final, caso haja pagamento de antecipação”.

2.8. Registra que, no caso concreto, tanto a CCT como o ACT foram assinados dentro dos prazos legais, e isso porque, o recebimento relativo ao resultado do ano de 2015, foi pago em fevereiro de 2016, sendo que as assinaturas dos referidos instrumentos negociais ocorreram em outubro e novembro do ano de 2015, ou seja, com a antecedência de 90 dias prevista na norma acima mencionada. Acrescenta que as antecipações de 2016, pagas em outubro de 2016, foram pagas somente depois da assinatura dos acordos.

2.9. Sustenta que não pode ser alegado que as disposições da Lei nº 14.020/20 não poderiam ser aplicadas ao caso, na medida em que, referida norma, como já mencionado, possui caráter interpretativo, pois foi editada com o intuito de elucidar o prazo limite de assinatura dos instrumentos de negociação, acatando jurisprudência administrativa e judicial já existente.

2.10. Reitera que as exigências são inválidas, mesmo se não tivesse sido editada a Lei 14.020/20, pois a data da assinatura dos instrumentos de negociação pode ser

flexibilizada, especialmente quando demonstrada a existência de tratativas em andamento e o conhecimento das linhas gerais do programa de participação pelos empregados, (Acórdão CARF nº 2301-003.245, DOU 17.06.2013, Rel. Cons. Mauro José Silva), além de ser admitida, ainda, a possibilidade de acordo quando já iniciado o período de apuração (Acórdão nº 206-00397, DOU 13.02.2008, Rel. Cons. Ana Maria Bandeira).

2.11. Conclui que, de acordo com a legislação vigente, eventual descumprimento de algum requisito formal, por si só, não poderia desnaturar o programa e, por consequência, transformá-lo em verba salarial, pois entendimento diverso, além de contrariar a Lei nº 10.101/00, viola o CTN, que, no seu art. 39, expressamente prevê que o tributo não é sanção de ato ilícito, o que demonstra o equívoco da Autoridade Fiscal em relação ao suposto não atendimento ao artigo 29 da Lei nº 10.101/00.

Das Regras Claras e Objetivas – Previsão de Pagamento em Valores Fixos/Simplicidade da Regra para a Distribuição da PLR

2.12. Alega que tanto a CCT como a ACT possuem regras gerais e simples, mas não inexistentes e o programa de participação, seja de lucros ou resultados, não carece de apontar índices detalhados e complexos de metas, mas somente a sua respectiva existência, especialmente quando aprovado por convenção coletiva ou acordo coletivo, que demandam consenso de toda uma categoria profissional.

2.13. Enfatiza que tudo que deseja a lei é que exista o parâmetro para o pagamento da PLR, de modo que tendo a Convenção e o Acordo estabelecido premissas gerais de existência de resultado ou lucro - o que é bastante razoável em qualquer atividade econômica, especialmente na bancária - com o consequente pagamento de parcela fixa ou mínima tem-se aí o direito substantivo e regra adjetiva correlata.

2.14. Acrescenta que o ACT (Parágrafo Terceiro), determina que os valores pagos a título de PLR nunca serão inferiores ao que for estabelecido pela CCT, que, por sua vez, determina que o banco que apresentar prejuízo, estará isento do pagamento de PLR, assim sendo, a existência de lucro é o parâmetro mínimo para a distribuição da PLR.

2.15. Reitera que, no caso concreto, as regras dos programas apresentados foram estabelecidas de forma clara e objetiva, fixando os direitos substantivos da participação e as regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição, sendo bem clara, inclusive, quanto às regras e aos montantes que serão recebidos pelos empregados se cumpridos os objetivos propostos, ainda que este seja apenas o atingimento de lucro ou de resultado pela empresa.

2.16. Lembra que os critérios para estabelecimento das regras, por intermédio de índices de produtividade, qualidade ou ainda contrato de metas, são faculdades estabelecidas pela lei, portanto, não são obrigatórias, ou seja, o que a lei exige é a existência de regras que sejam de conhecimento e entendimento daqueles que a contrataram, ou seja, os empregados e os empregadores. Cita decisões do CARF, neste sentido.

2.17. Sustenta que não merece acolhimento a alegação de que os parâmetros determinados pela CCT e ACT não estimulam a produtividade, tratando-se de alegação totalmente hipotética e subjetiva, pois não é possível ao Fiscal afirmar que os empregados não estariam estimulados a atingir resultados, pois, como comprovado, o lucro é pressuposto do pagamento da PLR, logo, não há PLR sem lucro.

2.18. Conclui que caberia a Fiscalização apenas a verificação da subsunção do fato a norma, ou seja, se não há proibição na Lei nº 10.101/00 de pagamento em valores fixos ou de regras básicas para a distribuição da PLR e se tais regras passaram pelo crivo das partes envolvidas, não podendo desqualificar as condições de formação e de pagamento de PLR com uma afirmação totalmente genérica e abstrata de que os pagamentos não seriam capazes de incentivar a produtividade, sem provas e com base em alegações equivocadas.

Programa Performance Diferenciada – “PD” e Programa de Sócios – “PS”

2.19. Em relação ao programa Performance Diferenciada, a Impugnante destaca que nenhuma irregularidade existe no fato das regras do programa de participação estarem descritas no anexo do ACT, tendo em vista que tais anexos são parte integrante do documento e vinculam as partes aos seus termos e, ainda, existe cláusula expressa no ACT reconhecendo a existência dos anexos, declarando o total conhecimento e a concordância das partes com o seu conteúdo.

2.20. Enfatiza que seria exagerado formalismo dar tratamento tributário diverso à mesma hipótese apenas por conta do local em que os programas se encontram especificados, não havendo dúvida quanto à participação sindical na negociação. Acrescenta que a técnica empregada na redação do documento (descrição dos programas no anexo), escolhida para melhor organizar a exposição das regras e requisitos dos planos, não influencia a natureza jurídica do documento, tampouco sua qualificação tributária. Cita decisão do CARF, neste sentido.

2.21. Destaca que o programa - Performance Diferenciada - foi ratificado e reconhecido no Acordo Coletivo e fizeram parte de seu conteúdo (Anexo), restando óbvio que eles estavam contidos na negociação deste instrumento., de modo que se encontram plenamente satisfeitos os requisitos do art. 29 da Lei nº 10.101/00, pois os empregados (representados pelo sindicato) participaram da negociação de todos os programas de participação nos resultados, ora em questão, por meio de instrumentos de negociação coletiva. Por esse fundamento, não prospera a pretensão fiscal.

2.22. Alega que não merece acolhimento a acusação da fiscalização de falta de previsão no regulamento do "PRPD" - Programa de Recompensa Performances diferenciadas, do pagamento de PLR baseado em dividendos (item 4.82 do TVF), tendo em vista que, conforme se observa, pela leitura deste regulamento, o valor da PLR nele previsto é pago por meio da entrega de ações preferenciais do Itaú Unibanco Holding S.A. ("ITUB4") e de forma diferida em 3 anos, sendo que, os dividendos são provenientes das respectivas ações.

2.23. Em relação ao Programa de Sócios, informa que esse programa foi incorporado na ACT 2015/2016 (anexo II da ACT, fls. 10 do acordo), possuindo previsão expressa e, portanto, por meio do Acordo Coletivo de Trabalho para Pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados referente aos Exercícios de 2015 e 2016 e respectivos aditivos, os sindicatos representativos dos empregados reconheceram a convergência do Programa de Sócios ao programa de Participação nos Lucros ou Resultados, de modo que aquele passou a integrar este para todos os fins, em linha com o § 7º, do artigo 3º, da Lei 10.101/00.

2.24. Argumenta que, na pior das hipóteses, tais pagamentos, ainda que não estivessem contidos na previsão da ACT, não se submeteriam a incidência fiscal pois, no máximo, poderiam ser considerados ganhos eventuais, igualmente não tributáveis, pois a própria fiscalização traz a descrição do Regulamento do Programa, no qual se estabelece as regras para o seu recebimento evidenciando a sua não habitualidade.

2.25. Conclui que os pagamentos relativos a tais regulamentos estão totalmente afastados 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, e não são pagos com habitualidade.

Da Concomitância dos Planos

2.26. Sustenta que o art. 29 da Lei 10.101/00 trata dos meios de formalização dos planos (negociação com empregados ou coletiva) e não sobre a existência concomitante de modelos de participação nos lucros, de modo que, por consequência, não veda a quantidade de planos a serem adotados, o que ocorre no presente caso, onde há mais de um plano/regra, visando o pagamento de PLR, destinados a cada área específica, mas todos eles seguiram uma única formalização, qual seja: a negociação coletiva (inciso II do artigo 29 da Lei 10.101/00).

2.27. Esclarece que a lei pretende, tão somente, explicar é a razoável e compreensível necessidade de que um determinado plano de participação adote, como fonte normativa

primária, somente um dos procedimentos possíveis. Acrescenta que isso não implica a impossibilidade de adoção de mais de um plano de participação, especialmente quando um é elaborado em âmbito nacional ou da categoria, como ocorre, por exemplo, com o PLR estipulado na Convenção Coletiva, enquanto outro é firmado dentro de determinada empresa (ACT).

2.28. Enfatiza que, além das condições da CCT- que são mais genéricas pois visam atingir todos os bancários, não importando à área de atuação, também mantém, exclusivamente para seus empregados, o Acordo Coletivo de Trabalho, celebrado com o Sindicato dos Bancários, no qual constam cláusulas aplicáveis somente aos seus colaboradores, havendo, neste instrumento, a previsão expressa da existência de programas específicos mantidos pelos bancos acordantes e que possuem regramentos mais específicos, de acordo com a área a qual pertence o bancário (área de negócios, tesouraria, marketing, RH, jurídico etc).

2.29. Argumenta que o Acordo Coletivo de Trabalho firmado com o Sindicato teve por objetivo ampliar o valor de distribuição da PLR, considerando tanto o resultado institucional (lucro, eficiência, retorno sobre o investimento etc), mas também distribuir o lucro de acordo com o resultado específico que cada área, como por exemplo: no aumento do market share, diminuição do número de litígios, aumento nas vendas dos produtos bancários, dentre outros.

2.30. Reitera que não é possível admitir a restrição a quantidade de planos de PLR como pretende a Fiscalização. Cita decisões do TRF da 4ª Região e do CARF, neste sentido.

2.31. Conclui que não merece acolhimento as alegações da Fiscalização no que tange à concomitância de planos ou de instrumentos de negociação para o pagamento da PLR.

Da Disparidade dos Valores Pagos a Título de PLR

2.32. Neste tópico, a Impugnante sustenta que a alegação de ter havido disparidade dos valores de PLR distribuídos aos empregados em valores superiores a diversas vezes o valor do salário do empregado, teria violado o artigo 3º da Lei 10.101/00.

2.33. Para tanto, alega que os seus funcionários recebem salários compatíveis com suas funções e responsabilidades, com valores similares aos praticados pelo mercado, e não se caracterizam como mínimo ou irrelevante. Reitera que os pagamentos da PLR ocorreram de acordo com métricas previamente estabelecidas e que integraram o regramento do seu programa de PLR, cujo conteúdo foi devidamente avaliado e validado pela Fiscalização, que não fez nenhum apontamento sobre eventual irregularidade.

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

2.35. Conclui que não há que se falar na incidência das contribuições previdenciárias como pretende a fiscalização, razão pela qual deve ser cancelada integralmente a atuação.

Do Programa de Sócios – Empregados e Administradores

2.36. Neste tópico, sustenta que, com relação aos segurados empregados, ainda que o Programa de Sócios não compusesse a PLR, essa parcela não é tributável pela contribuição previdenciária e tampouco pelos demais tributos incidentes sobre a folha de salários em função de sua própria natureza jurídica, na medida em que não decorre da prestação de serviços e tampouco destina-se a retribuir o trabalho prestado ou posto à disposição do empregador.

2.37. Salienta que devido às características intrínsecas do Programa de Sócios, as ações entregues como contrapartida desse programa não se amoldam ao conceito de "bonificação com caráter de gratificação ajustada" a que se refere a fiscalização, aproximando-se muito mais de uma verdadeira aplicação financeira.

2.38. Passa, então, a descrever cada uma das etapas do Programa, a partir do que se destaca sua incompatibilidade com a alegada natureza de "bonificação, com caráter de gratificação ajustada".

2.39. Como primeira etapa, esclarece que o participante tem a faculdade de não investir, ou de investir (a) entre 35% e 75% de sua remuneração variável, enquadrando-se na categoria de Associado (fazendo jus a uma contrapartida de 0,88 ação para cada ação adquirida), ou (b) entre 50% e 100%, se enquadrado na categoria de Sócio (fazendo jus a uma contrapartida de 1,17 ação para cada ação adquirida). As ações são adquiridas a preços de mercado, correspondentes ao preço médio dos 30 últimos pregões da bolsa de valores.

2.40. Afirma que a existência de tal prerrogativa distingue o Programa de Sócios de uma "bonificação" ou de uma "gratificação", na medida em que o ganho potencial do participante, bem como a respectiva perda, são função de sua decisão de investimento no momento da aquisição das ações, e não de sua performance ou desempenho futuros. Acrescenta que a aquisição das ações expõe o participante do programa aos riscos normais de mercado, pois ao longo do tempo sofrerá a variação do preço da ação adquirida, podendo, inclusive, apurar prejuízo.

2.41. Como segundo passo, informa que, uma vez que o participante tenha decidido investir no programa, ele deverá permanecer vinculado ao Conglomerado Itaú Unibanco e manter a propriedade das ações pelos prazos estabelecidos pelo programa, sendo-lhe defeso aliená-las ou onerá-las por qualquer modo, devendo se sujeitar aos riscos das variações patrimoniais nos preços das ações.

2.42. Enfatiza que o participante terá disponibilidade em relação a 50% das ações após passados 3 anos do investimento (terceira etapa), e o restante, outros 50%, a partir de 5 anos (quarta etapa), sendo que essas ações permanecerão sujeitas às mesmas restrições descritas no primeiro e no segundo passos, por mais 3 anos, ou seja, 8 anos para serem disponíveis (quinta etapa).

2.43. Sustenta que as contrapartidas pagas não se relacionam com o desempenho do participante e tampouco com a qualidade de suas entregas para a organização durante todo o período, mas sim com a decisão de investimento por ele tomada quando da adesão ao programa é essa decisão, e apenas ela, que pautará todos os demais eventos de ganho ou de perda que se sucederão ao longo dos próximos 8 anos.

2.44. Defende que o pagamento de uma contrapartida em ações, cuja causa foi a prévia aquisição de ações do Itaú Unibanco Holding e a manutenção de sua propriedade pelos prazos de 3 e 5 anos, vedada a mitigação dos riscos de mercado, é incompatível com os conceitos de gratificação ajustada ou de bonificação, especialmente quando as ações assim recebidas sequer estarão imediatamente disponíveis para seus beneficiários e são desvinculadas da performance futura do participante, tratando-se, portanto, de verdadeiro rendimento de natureza financeira, que por essa razão não integra o salário de contribuição.

2.45. Alega que, mesmo para programas clássicos de stock options, em que não há investimento imediato pelo participante, não é outro o entendimento do Tribunal Regional Federal da Terceira Região. Cita decisão.

2.46. Salienta que a Lei 12.973/14, teve a oportunidade de disciplinar a matéria e optou por fazê-lo exclusivamente com relação ao imposto de renda da pessoa jurídica e à contribuição social sobre o lucro, reconhecendo, assim, que existe uma pluralidade de mecanismos que podem ser empregados para o pagamento baseado em ações, de modo que é em face das circunstâncias do caso concreto que deve ser aferida ou não a incidência da contribuição previdenciária.

2.47. Conclui que, em face das características do Programa de Sócios e de todo risco a ele subjacente, que resta afastada a possibilidade de incidência da contribuição previdenciária e dos demais tributos incidentes sobre a folha de salários.

Da Participação nos Lucros dos Administradores

2.48. Neste tópico, esclarece que a diferença apurada pela Fiscalização, entre o valor depositado nos autos da ação judicial nº. 0033979-25.2004.4.03.6100 e o valor devido no ano de 2016 (R\$ 367.880,38), corresponde ao pagamento de PLA devida a um administrador em dezembro de 2016, que não havia sido incluída no cálculo do depósito inicial, mas que foi posteriormente depositada nos autos da ação.

2.49. Assevera que, em que pese a insuficiência do depósito, a conclusão da Fiscalização de que seria devida a incidência de multa de ofício de 75% sobre toda a PLA do ano de 2006 não procede, tendo em vista o entendimento exarado na Súmula CARF nº. 132 do CARF, que possui efeito vinculante, conforme Portaria MF nº. 410/20, de 16.12.2020. Frisa que referida súmula dispõe que "no caso de lançamento de ofício sobre débito objeto de depósito judicial em montante parcial, a incidência de multa de ofício e de juros de mora atinge apenas o montante da dívida não abrangida pelo depósito."

2.50. Conclui que eventual incidência de multa sobre as demais parcelas de PLA no ano de 2016 é improcedente e deve ser imediatamente cancelada.

Do Bônus de Contratação (Hiring Bonus)

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

2.52. Com relação ao bônus de contratação, ressalta que 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.

2.53. Alega 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, neste sentido.

2.54. 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.

2.55. 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 2016 (doc.08).

2.56. Assevera que, mesmo que fosse considerado como remuneração decorrente do trabalho, por não ser um pagamento habitual (pagamento ocorre uma única vez!), o hiring bonus pago pelo impugnante não integraria o salário-de-contribuição, por força do artigo 28, § 9º, alínea e, item 7, da Lei nº 8.212/91. Cita jurisprudência de Tribunais superiores que consolidariam referido entendimento.

2.57. Salienta que o bônus de contratação funciona como um mecanismo compensatório para que o profissional mude do emprego anterior, haja vista as vantagens e benefícios oferecidos as quais ele já teria direito no emprego que ele está deixando e que vai deixar de recebê-los, por essa razão, são diferentes do pagamento de "luvas" que funcionam como acréscimo pago em razão da qualidade do profissional, na forma de adiantamento ao contrato de trabalho.

2.58. Ressalta que, na pior das hipóteses, caso se entenda pelo caráter retributivo da verba, de igual sorte, permanece não caracterizada a habitualidade do pagamento na medida em que este foi negociado e pago antes da contratação, uma única vez, não havendo o que se falar em expectativa contínua de recebimento pelo segurado, como se verifica à luz do entendimento dos tribunais superiores sobre a matéria.

2.59. Conclui que se impõe o cancelamento da presente autuação no que se refere à cobrança de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de bônus de contratação.

Da Não Incidência da Contribuição Previdenciária Sobre Auxílio Refeição e Alimentação - Cartão Magnético e "Ticket"

2.60. Neste tópico, a impugnante 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 art. 28 da Lei 8.212/91 e artigo 58 da IN 971/09, aliadas às soluções de consulta da RFB nr. 2 288, de 26.12.2018 e nr. 235, de 23.01.2019.

2.61. 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 971/09, quanto ao conceito do que se entende por fornecimento de refeição/alimentação "in natura".

2.62. Enfatiza que este foi o posicionamento do Plenário do STF no julgamento do RE 478.410, DJ 14.05.2010, 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.

2.63. Assevera que o Programa de alimentação do Trabalhador - PAT, regulamentado pela Lei 6.321/76 e do qual é participante (doc.09), 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, ou seja entregando uma cesta básica ou mantendo restaurante dentro de sua sede, para que as verbas sejam excluídas da hipótese de incidência da contribuição previdenciária.

2.64. Acrescenta que o fornecimento do crédito no cartão, ao contrário do que alega o Fisco, 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.

2.65. Observa que, ao se analisar a redação da IN 971/09 vigente na época do fato gerador (2016), 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.

2.66. 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, neste sentido.

Do Limite da Base de Cálculo das Contribuições a Terceiros

2.67. Por fim, a Impugnante ressalta 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 (vinte) vezes o maior salário-mínimo vigente no País, conforme determina o parágrafo único do artigo 4º da Lei 6.950/81.

2.68. Acrescenta que o artigo 3º do Decreto-Lei 9 2.318/86 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 6.950/81, permanece vigente para as contribuições destinadas a terceiros. Cita decisões do STJ e TRF3, neste sentido.

2.69. Por tais razões, conclui que a deveria a Fiscalização ter considerado, no cômputo das contribuições para-fiscais (Incra e Salário Educação) o limite legal estabelecido, o que não foi feito no caso em tela, razão pela qual solicita o cancelamento da autuação das contribuições destinadas a terceiros.

Do Pedido

3. Diante do exposto, o Impugnante solicita que seja dado integral provimento à impugnação apresentada e o consequente cancelamento dos autos de infração em referência. Protesta pela juntada dos documentos anexos e produção de todas as provas admitidas em direito.

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. 8580/8582 – pdf 6907/6909 – parte 2):

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA.

No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação, ou deixar de observar lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, cujo reconhecimento encontra-se na esfera de competência do Poder Judiciário

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS -DOCTRINA.

As decisões administrativas e judiciais, mesmo que reiteradas, não podem ser estendidas genericamente a outros casos, aplicando-se e vinculando somente as partes envolvidas naqueles litígios.

O entendimento doutrinário, ainda que dos mais consagrados juristas, não pode ser oposta ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

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.

PLR. METAS PACTUADAS PREVIAMENTE E FORMALMENTE. INEXISTÊNCIA.

A Lei nº 10.101/00 exige que existam mecanismos de aferição e de acompanhamento de forma que os empregados sejam estimulados a melhorar a produtividade e buscar os cumprimentos das metas que devem ser pactuadas previamente e formalmente.

PLR. VALOR FIXO PAGO DESVINCULADO DO ALCANCE DE METAS OU RESULTADOS. IRREGULARIDADE. INCLUSÃO NO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

A previsão de pagamento de um valor fixo desvinculado ao alcance de qualquer meta ou resultado para o recebimento da PLR, caracteriza parcela remuneratória, integrando a base de cálculo das contribuições previdenciárias

PLR. ANTECIPAÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPENSAÇÃO.

Descumprido o pacto celebrado nos termos da Lei nº 10.101/00, tem-se por violada a própria lei, pois esta condiciona a não incidência à negociação nos seus exatos termos e, conseqüentemente, ao cumprimento do quanto pactuado.

PAGAMENTO EM AÇÕES E OPÇÃO DE COMPRA DE AÇÕES -. INTEGRAÇÃO AO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

As verbas pagas pela empresa aos seus empregados e diretores estatutários, sob a forma de oferta de ações ou opções de compra de ações, como retribuição ao trabalho prestado, têm natureza remuneratória e integram o salário de contribuição para o cálculo da contribuição devida à Seguridade Social.

GRATIFICAÇÃO DE ADMISSÃO. *HIRING BONUS*. INTEGRAÇÃO AO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Integra o salário de contribuição, daí sofrendo a incidência de contribuições previdenciárias, os valores pagos a título de gratificação de admissão, também denominada de *hiring bonus*. Reforça o seu caráter salarial o fato do empregado ou diretor estatutário contratado ter a obrigação de permanência na empresa por um certo e determinado tempo.

AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA CONDICIONADA.

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 o mesmo seja fornecido "*in natura*". O auxílio alimentação fornecido pelo empregador em espécie, ou mediante cartões até 10/11/2017, integra o salário-de-contribuição.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

LANÇAMENTO. CONTRIBUIÇÃO AOS TERCEIROS. BASE DE CÁLCULO. LIMITE PREVISTO NO ART. 4º DA LEI Nº 6.950/1981. INAPLICABILIDADE.

A base de cálculo das contribuições destinadas aos Terceiros é a mesma das contribuições previdenciárias a cargo da empresa, em relação às remunerações dos segurados empregados, definida no artigo 28, inciso I, da Lei nº 8.212/91.

O artigo 4º da Lei nº 6.950/1981, que estabelecia limite para a base de cálculo das contribuições destinadas a outras entidades e fundos (terceiros), foi integralmente revogado pelo artigo 3º do Decreto-Lei nº 2.318/86. Os parágrafos constituem, na técnica legislativa, uma disposição acessória com a finalidade apenas de explicar ou excepcionar a disposição principal contida no caput. Não é possível subsistir em vigor o parágrafo estando revogado o artigo correspondente.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Da parte procedente, extraímos:

Acordam os membros da 14ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte a impugnação, para excluir a multa de ofício do crédito constituído, nas competências 02/2016, 03/2016 e 05/2016, do Levantamento **INFRAÇÃO: PARTICIPAÇÃO DE ADMINISTRADORES (CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS) NÃO OFERECIDA À TRIBUTAÇÃO**, conforme demonstrado no item 4.166 do voto.

Do Recurso de Ofício

RECORRE-SE DE OFÍCIO ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em conformidade com o artigo 34, inciso I do Decreto nº 70.235/1972, na redação dada pela Lei nº 9.532/1997, e o artigo 366 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999, na redação dada pelo Decreto nº 6.224, de 04/10/2007, combinado com o artigo 1º da Portaria do Ministério da Fazenda (MF) nº 63, de 09/02/2017, tendo em vista que o valor total do crédito tributário exonerado excede a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

Recurso Voluntário

Cientificada da decisão, apresentou Recurso Voluntário às fls. 8696/8742 – 7023/7069 – pdf parte 2, em que alegou em apertada síntese: a) preenchimento dos requisitos para o pagamento do PLR; b) programa de sócios empregados e administradores – ações; c) bônus de contratação; d) não incidência da contribuição previdenciária sobre auxílio refeição e alimentação por intermédio de cartão magnético – ticket; e e) do limite da base de cálculo das contribuições a terceiros.

É o relatório do necessário.

Voto Vencido

Conselheiro Douglas Kakazu Kushiya, Relator.

Do Recurso de Ofício

Da análise da decisão recorrida, temos que o valor exonerado ultrapassa o valor de alçada, nos termos do disposto na Súmula CARF nº 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 ultrapassa o mínimo legal estabelecido pela Portaria/MF nº 2/2023, publicada no DOU de 17/02/2023, uma vez que exonerou-se valor acima 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 nº 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.

d) o processo judicial teve andamento e, em 05/06/2019, em face de não mais estar em situação de suspensão de exigibilidade, o Itaú Unibanco S.A. efetuou depósito judicial no valor de R\$ 49.943.933,03 com relação aos fatos geradores, objeto da ação, conforme comprovante apresentado junto à Carta CRT-UAF 124/2020 de 08/06/2020.

e) o valor depositado judicialmente não abrange a totalidade das contribuições previdenciárias devidas correspondentes aos fatos geradores questionados em juízo, tendo em vista que o valor total devido seria de R\$ 50.311.813,41; e.

2.48. Neste tópico, esclarece que a diferença apurada pela Fiscalização, entre o valor depositado nos autos da ação judicial nr. 0033979-25.2004.4.03.6100 e o valor devido no ano de 2016 (R\$ 367.880,38), corresponde ao pagamento de PLA devida a um administrador em dezembro de 2016, que não havia sido incluída no cômputo do depósito inicial, mas que foi posteriormente depositada nos autos da ação.

2.49. Assevera que, em que pese a insuficiência do depósito, a conclusão da Fiscalização de que seria devida a incidência de multa de ofício de 75% sobre toda a PLA do ano de 2006 não procede, tendo em vista o entendimento exarado na Súmula CARF nr. 132 do CARF, que possui efeito vinculante, conforme Portaria MF nr. 410/20, de 16.12.2020. Frisa que referida súmula dispõe que "no caso de lançamento de ofício sobre débito objeto de depósito judicial em montante parcial, a incidência de multa de ofício e de juros de mora atinge apenas o montante da dívida não abrangida pelo depósito."

2.50. Conclui que eventual incidência de multa sobre as demais parcelas de PLA no ano de 2016 é improcedente e deve ser imediatamente cancelada.

Entretanto não deve ser provido, uma vez que o considerou-se que o depósito judicial suspenderia a exigibilidade do crédito tributário e portanto, a multa de ofício não seria devida.

Aplica-se ao caso, o disposto na Súmula CARF nº 17:

Súmula CARF nº 17

Aprovada pelo Pleno em 2006

Não cabe a exigência de multa de ofício nos lançamentos efetuados para prevenir a decadência, quando a exigibilidade estiver suspensa na forma dos incisos IV ou V do art. 151 do CTN e a suspensão do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

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 à 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 gorjeias, 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;”

Analisando-se o Acordo coletivo de trabalho, o AFR autuante concluiu em seu relatório fiscal:

Relatório Fiscal

(...)

4.16 - Os pagamentos de PLR em espécie, cujo montante corresponde ao valor de R\$ 2.515.284.114,61 (destacado no quadro anterior), foram realizados com base nos subsequentes instrumentos de negociação:

a) *Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2015, datada de 03/11/2015, celebrada entre, de um lado, a CONTRAF - Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro e outras entidades e, de outro lado, a Federação Nacional dos Bancos - FENABAN e outras entidades;*

b) *Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos - Exercícios 2016 e 2017, datada de 13/10/2016, celebrada entre, de um lado, a CONTRAF - Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro e outras entidades e, de outro lado, a Federação Nacional dos Bancos - FENABAN e outras entidades;*

c) *Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2015, datada de 03/11/2015, celebrada entre, de um lado, a Federação dos Empregados em Estabelecimentos Bancários (FEEB) dos Estados de São Paulo e Mato Grosso do Sul e outras entidades e, de outro lado, a Federação Nacional dos Bancos e outra entidade;*

d) *Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos - Exercícios 2016 e 2017, datada de 13/10/2016, celebrada entre, de um lado, a Federação dos Empregados em Estabelecimentos Bancários (FEEB) dos Estados de São Paulo e Mato Grosso do Sul e outras entidades e, de outro lado, a Federação Nacional dos Bancos e outra entidade;*

e) *Acordo Coletivo de Trabalho para Pagamento da Participação nos Lucros e/ou Resultados Referentes aos Exercícios de 2015 e 2016, datado de 27/10/2015, celebrado entre, de um lado, o Itaú Unibanco S.A e outras empresas e, de outro lado, a CONTRAF - Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro e outras entidades;*

f) *Termo Aditivo ao Acordo Coletivo de Trabalho de Abrangência Nacional para Pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados Referentes ao Exercício de 2016, datado de 25/11/2016, celebrado entre, de um lado, o Itaú Unibanco S.A e outras empresas e, de outro lado, a CONTRAF - Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro e outras entidades;*

g) *Acordo Coletivo de Trabalho para Pagamento da Participação nos Lucros e/ou Resultados Referentes aos Exercícios de 2015 e 2016, datado de 27/10/2015, celebrado entre, de um lado, o Itaú Unibanco S.A e outras empresas e, de outro lado, a Federação dos Empregados em Estabelecimentos Bancários (FEEB) dos Estados de São Paulo e Mato Grosso do Sul e outras entidades; e*

h) *Termo Aditivo ao Acordo Coletivo de Trabalho para Pagamento da Participação nos Lucros e/ou Resultados Referentes aos Exercícios de 2015 e 2016, datado de 25/11/2016, celebrado entre, de um lado, o Itaú Unibanco S.A e outras empresas e, de outro lado, a Federação dos Empregados em Estabelecimentos Bancários dos Estados de São Paulo e Mato Grosso do Sul e outras entidades.*

4.17 Um dos pontos importantes a ser analisado é o da vigência desses instrumentos de negociação, haja vista que o dispositivo legal determina que a participação será objeto de negociação prévia e que suas regras serão previstas no instrumento decorrente dessa negociação.

4.18. Extraí-se da legislação pertinente que o pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados tem como essência uma retribuição pela colaboração do empregado na obtenção de um lucro ou realização de um resultado previamente pactuado. Logo, uma negociação entre empresa e seus empregados faz-se necessária para que haja harmonia com o objetivo legal de contribuir para uma melhoria das relações entre capital e trabalho.

4.19. A norma refere-se aqui certamente a uma negociação finalizada e não a uma ainda em curso, ou seja, o acordo entre empresa e empregados deve estar concluído antes do início do ano base do pagamento da PLR. Ora, antes de assinado, antes de se tornar um ato jurídico perfeito, a proposta da empresa pode ser retirada ou alterada a qualquer tempo, bem como o pleito dos trabalhadores pode ser mudado. Em adição, devemos considerar que, em tese, a demora na conclusão de uma negociação em andamento pode servir para ganhar tempo para que os lucros ou resultados a serem pactuados sejam estabelecidos em patamares já sabidamente atingidos, de forma a garantir que uma verba salarial venha a ser revestida de PLR sem que os trabalhadores tenham motivos para obstaculizar a negociação. Destarte, somente com a assinatura dos acordos/convenções coletivas ou dos planos próprios é que teremos a formalização do término da transação e estaremos diante de um ato jurídico perfeito apto a exarar efeitos jurídicos.

4.20. Assim, cada um dos instrumentos de negociação deve ser prévio, isto é, deve ser elaborado antes do início do período a que se referem os lucros ou resultados, uma vez que é relativo exatamente a esse período pactuado.

4.21. A respeito da vigência das Convenções e Acordos Coletivos de Trabalho, estabelece a Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 01 de maio de 1943, *ipsis litteris*

Art. 614 - Os Sindicatos convenientes ou as empresas acordantes promoverão, conjunta ou separadamente, dentro de 8 (oito) dias da assinatura da Convenção ou Acordo, o depósito de uma via do mesmo, para fins de registro e arquivo, no Departamento Nacional do Trabalho, em se tratando de instrumento de caráter nacional ou interestadual, ou nos órgãos regionais do Ministério do Trabalho e Previdência Social, nos demais casos. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)

§1º As Convenções e os Acordos entrarão em vigor 3 (três) dias após a data da entrega dos mesmos no órgão referido neste artigo. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967) (...)

Art.615 - (...)

§ 1º O instrumento de prorrogação, revisão, denúncia ou revogação de Convenção ou Acordo será depositado para fins de registro e arquivamento, na repartição em que o mesmo originariamente foi depositado observado o disposto no art. 614. (Incluído pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)

§ 2º As modificações introduzidos em Convenção ou Acordo, por força de revisão ou de revogação parcial de suas cláusulas passarão a vigorar 3 (três) dias após a realização de depósito previsto no § 1º. (Incluído pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967) (gn)

4.22. Da leitura dos dispositivos da CLT transcritos acima, resumidamente, temos que, no melhor das hipóteses, as Convenções Coletivas ou Acordos Coletivos de Trabalho só passam a vigorar após 3 dias da data da assinatura dos mesmos.

4.23. No caso em tela, verifica-se que todas as Convenções Coletivas de Trabalho que tratam da PLR (doravante denominadas Convenções Coletivas de PLR, Convenções Coletivas ou simplesmente CCT), arroladas nas alíneas "a" a "d" do item 4.16, possuem vigência retroativa e que, portanto, não foram elaboradas antes do início do período a que se referem os lucros ou resultados, como exige a lei.

4.24. A cláusula que dispõe sobre a vigência dessas Convenções Coletivas assim dispõe:

► Convenções Coletivas celebradas em 03/11/2015

(com redação idêntica)

Cláusula 5a - VIGÊNCIA

A presente Convenção Coletiva de Trabalho terá a duração de 1 (um) ano, de 01 de setembro de 2015 a 31 de agosto de 2016.

► Convenções Coletivas celebradas em 13/10/2016

(com redação idêntica)

Cláusula 7a - VIGÊNCIA

A vigência da presente Convenção Coletiva de Trabalho terá a duração de 2 (dois) anos, entre 1º de setembro de 2016 e 31 de agosto de 2018.

4.25 Por sua vez, o preâmbulo dessas mesmas CCT, assim estabelecem:

► Convenções Coletivas celebradas em 03/11/2015

(redação idêntica)

(...) firmam a presente CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO para estabelecer a PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS, doravante designada "PLR", relativa ao exercício de 2015, nos seguintes termos: (...)

► Convenções Coletivas celebradas em 13/10/2016

(redação idêntica)

(...) firmam a presente CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO para estabelecer a PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS, doravante designada "PLR", relativa aos exercícios de 2016 e de 2017, nos seguintes termos: (...)

4.26. Observa-se que há um paradoxo entre o preâmbulo das CCT e suas cláusulas que tratam da vigência das mesmas. O que importa no entanto, é que, de fato, as Convenções Coletivas que tratam da PLR relativa ao exercício de 2015 só foram assinadas em 03/11/2015 e as que tratam da PLR relativa ao exercício de 2016 só foram assinadas em 13/10/2016, ou seja, todas foram celebradas no último trimestre do ano base a que se referem.

4.27. Vê-se claramente, portanto, que os empregados durante quase todo os anos de 2015 e 2016, desconheciam completamente os requisitos a que deveriam atender para fazer jus ao recebimento da verba referente à PLR, uma vez que os critérios e condições para o recebimento do benefício só foram estabelecidos posteriormente, em 03/11/2015 e 13/10/2016, respectivamente, próximo do final do período a que se referiam, demonstrando a ausência de prévia negociação, o que fere diretamente os ditames legais.

4.28. O mesmo raciocínio vale para os Acordos Coletivos de Trabalho para Pagamento da Participação nos Lucros e/ou Resultados (doravante denominados de Acordos Coletivos de PLR, Acordos Coletivos ou simplesmente ACT) celebrados em 27/10/2015, arrolados nas alíneas "e" a "g" do item 4.16, extensível logicamente aos seus Anexos Únicos - Regulamento do Programa de Participação, os quais são partes integrantes desses Acordos Coletivos. O início de validade de tais Acordos Coletivos e o consequente conhecimento das regras por parte dos empregados só ocorreram bem após o início do período de apuração da PLR, isto é, somente no último trimestre do ano de 2015.

(...)

Conforme constou do relatório fiscal, a mencionada convenção coletiva e os acordos coletivos não cumpriram 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, cujas Convenções Coletivas de Trabalho que preveem o pagamento do PLR de 2015 e 2016, foram concluídas e assinadas em 03/11/2015 e 13/10/2016, respectivamente.

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.

Especificamente quanto ao pagamento de PLR utilizando Acordos Coletivos ou Convenções coletivas de trabalho, pedimos vênha para transcrever trecho da decisão recorrida, com a qual concordo e me utilizo como fundamento e razão de decidir:

Da Concomitância de Instrumentos para Pagamento de PLR

4.102. Ainda sobre a PLR paga aos empregados, a Fiscalização sustenta que da leitura dos instrumentos negociais, resta evidente que há valores pagos com base nos Acordos Coletivos de Trabalho que não são compensados com os valores estabelecidos nas Convenções Coletivas relativas à PLR e vice-versa, fato este que se encontra em desacordo com os preceitos estabelecidos pela Lei 10.101/00, de modo que há mais um motivo para que ocorra a incidência das contribuições previdenciárias e contribuições para outras entidades e fundos sobre a totalidade dos pagamentos realizados.

4.103. Por sua vez, o Impugnante não nega tal fato, entretanto, sustenta que o art. 29 da Lei 10.101/00, que trata dos meios de formalização dos planos (negociação com empregados ou coletiva) não disciplina a quantidade de planos a serem adotados, de modo que não há vedação a mais de um instrumento negocial, como ocorre no presente caso, onde há mais de um plano/regra, visando o pagamento de PLR, destinados a cada área específica, mas todos eles seguiram uma única formalização, qual seja: a negociação coletiva (inciso II do artigo 29 da Lei 10.101/00).

4.104. Os argumentos expostos pelo contribuinte não são suficientes para afastar o entendimento do Fisco, uma vez que a auditoria apenas afirmou a impossibilidade de existir dois instrumentos diversos de negociação (CCT's e ACT's), sem que ocorra a compensação nos termos do art. 3º, §3º da Lei 10.101/00, quando presentes, concomitantemente, tais instrumentos, conforme se constata no Relatório Fiscal, a saber:

Relatório Fiscal

(...)

4.123. *Em virtude da existência de mais de um instrumento de negociação tratando sobre PLR para o mesmo período, foi necessário verificar quais instrumentos foram utilizados pelo contribuinte no pagamento da PLR aos seus empregados, bem como averiguar se houve compensação dos valores pagos com base em tais instrumentos.*

4.124. Iniciando nossa análise pelas Convenções Coletivas de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos, de 03/11/2015 e de 13/10/2016, e sendo que os textos destas possuem a mesma estrutura, transcrevemos a seguir o estabelecido pela Convenção datada de 03/11/2015 celebrada entre, de um lado, a CONTRAF e outras entidades e, de outro lado, a FENABAN e outras entidades, in verbis

CLÁUSULA 1ª PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (P.L.R.)

II - PARCELA ADICIONAL

O valor desta parcela será determinado pela divisão linear da importância equivalente a 2,2% (dois inteiros e dois décimos por cento) do lucro líquido do exercício de 2015, pelo número total de empregados elegíveis de acordo com as regras desta convenção,

em partes iguais, até o limite individual de R\$ 4.043,58 (quatro mil, quarenta e três reais e cinquenta e oito centavos).

II.a.) A parcela adicional não será compensável com valores devidos em razão de planos próprios, (gn)

(...)

CLÁUSULA 2ª ANTECIPAÇÃO DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS -P.L.R.

(...)

II - PARCELA ADICIONAL

O valor desta parcela da antecipação será determinado pela divisão linear da importância equivalente a 2,2 % (dois inteiros e dois décimos por cento) do lucro líquido apurado no 1º semestre de 2015, pelo número total de empregados elegíveis de acordo com as regras desta convenção, em partes iguais, até o limite individual de R\$ 2.021,79 (dois mil, vinte e um reais e setenta e nove centavos).

II.a) A antecipação da parcela adicional não será compensável com valores devidos em razão de planos próprios, (gn)

4.125. Por sua vez, para os mesmos períodos abrangidos pelas Convenções Coletivas, temos a vigência de Acordos Coletivos de Trabalho para Pagamento da Participação nos Lucros e/ou Resultados referentes aos Exercícios de 2015 e 2016, ambos celebrados em 27/10/2015, os quais apresentam redação similar e, no que se refere à PCR (Participação Complementar nos Resultados), assim dispõem, ad litteram

Cláusula Sétima: Disposições Gerais

(...)

Parágrafo Terceiro — Compensação

Os pagamentos efetuados em decorrência deste Acordo Coletivo e de seu Anexo, com exceção da PCR, serão compensados com as obrigações decorrentes da Convenção Coletiva de Trabalho dos Bancários sobre Participação nos Lucros ou Resultados, (gn)

4.126. Além disso, da leitura de todos os Programas e respectivos modelos, constantes do Anexo Único dos Acordos Coletivos referidos no item anterior, examinamos que há dois componentes que sempre integram as fórmulas de cálculo do valor final da PLR paga a cada empregado, são eles: PLR Adicional (valor da Parcela Adicional de PLR fixada nas CCT) e PCR (fixado no corpo dos ACT).

4.126. Temos ainda o disposto no Glossário do Anexo Único dos ACT quanto à PCR:

PCR — Participação Complementar nos Resultados - valor definido conforme o ACT; compõe a fórmula de todos os programas de PLR, não compensável com as demais parcelas que compõem a PLR. (gn)

4.128. Da leitura dos dispositivos transcritos acima, resta evidente que há valores pagos com base nos Acordos Coletivos de Trabalho que não são compensados com os valores estabelecidos nas Convenções Coletivas relativas à PLR e vice-versa.

4.129. Durante a auditoria, o contribuinte foi intimado a esclarecer se, na prática, ocorreu a compensação entre os valores pagos de PCR decorrentes dos Acordos Coletivos com valores pagos de PLR com base nas CCT; e, também, se houve compensação dos valores pagos de PLR Adicional prevista nas Convenções Coletivas com valores pagos baseados nos Acordos Coletivos. Em 08/06/2020, por intermédio da Carta CRT UAF - 124/2020, respondeu que não houve compensação de tais valores (PLR Adicional da CCT e PCR do ACT).

4.130. Claro está, portanto, que a empresa utiliza dois instrumentos contemplando os mesmos empregados, Convenção Coletiva e Acordo Coletivo (e respectivo Anexo Único).

Todavia, sabe-se que somente uma das formas especificadas deve ser escolhida em comum acordo. Ou se distribui lucros/resultados por intermédio de um Plano Próprio pactuado entre comissão de empregados e empresa ou através de Convenção Coletiva ou através de Acordo Coletivo. Havendo pagamentos de PLR com base em instrumentos distintos, referentes aos mesmo período, deve haver compensação entre eles.

4.105. Vale esclarecer, ainda, que o próprio art. 2º da Lei nº 10.101/2000, determina que a PLR pode ser objeto de negociação por comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria, ou convenção/acordo coletivo, se devendo optar, no caso, por um dos procedimentos descritos.

4. 106. A interpretação do disposto no artigo 3º, parágrafo 3º da Lei nº 10.101/2000 deve ser no sentido de que, se existir mais de um instrumento de negociação vigente ao mesmo tempo, sobre a mesma matéria, prevalecerá o que for mais favorável ao empregado, não sendo obrigado o empregador a cumprir os dois instrumentos, desde que abranjam os mesmos institutos, cabendo observar o art. 620 da CLT, na redação vigente à época dos fatos geradores (2016), abaixo reproduzido, não podendo justificar pagamentos a título de PLR, com base em instrumentos diferentes, sem a incidência de contribuições previdenciárias e de terceiros.

CLT

Art. 620. As condições estabelecidas em Convenção quando mais favoráveis, prevalecerão sobre as estipuladas em Acordo. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)

4.107. A Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF já se pronunciou nesse sentido, no Acórdão nº 9202-005.211 – 2ª Turma, de 21 de fevereiro de 2017, ad litteram:

Portanto, não está em consonância com a lei, o pagamento baseado em dois acordos, independente de estarem os dois acordos nos estritos limites da lei (o que não é o caso dos autos). Dessa forma, simples fato de existirem dois acordos para pagamento concomitantemente, já implicaria descumprimento da lei o que autorizaria o lançamento das contribuições. De forma alguma, a existência de um convalida o outro, posto que a empresa deveria escolher ou a comissão, com participação de um representante do sindicato, ou um dos instrumentos de negociação coletiva.

(...)

Analisando a legislação afeta às negociações coletivas, é de se concluir que não existe óbice a que uma empresa firme convenção coletiva (que é mais abrangente), e mesmo tempo acordo com a comissão de empregados com a participação do representante do sindicato (que é mais específico), contudo são dois instrumentos distintos com rito próprio de validade, mas não é possível efetuar o pagamento com base nos dois acordos.

Tanto que, se existirem dois instrumentos normativos vigente ao mesmo tempo, sobre a mesma matéria, prevalecerá o que for, na sua totalidade, mais favorável ao empregado, descrito como "teoria do Conglobamento". (diga-se, não obrigando o empregador a cumprir os dois instrumentos, desde que abranjam os mesmos institutos). Inclusive para corroborar dita assertiva, transcrevo o art. 620 da CLT.

(...)

No caso, a própria lei 10.101/2000, já vislumbrou a possibilidade de em existindo plano de PLR na empresa, o mesmo poderia ser compensado com as obrigações decorrentes dos instrumentos coletivos de negociação (AC/CC). Assim, caso desejasse efetuar PLR em melhores condições aos seus empregados, a empresa, utilizando seja da comissão escolhida pelas partes, seja do acordo coletivo, poderia estabelecer programa de PLR compensando os valores estabelecidos na convenção, o que estaria dentro dos limites descritos na legislação aplicável.

4.108. No caso concreto, o contribuinte utilizou, para o período em questão, Convenções Coletivas e Acordos Coletivos, contemplando os mesmos empregados, sem que houvesse a compensação estabelecida na legislação, conforme se verifica nas informações prestadas pela própria empresa, o que demonstra a inobservância a Lei 10.101/00.

4.109. Assim, diante da existência de planos concomitantes, sem compensação dos pagamentos, todos os valores pagos a título de PLR pela empresa aos seus empregados, seja com fundamento nas Convenções Coletivas de Trabalho, seja nos Acordos de PLR, integram o salário-de-contribuição (art.28, I da Lei 8.212/91).

Portando, por mais este argumento, 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.

Cumpre 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.

PROGRAMA DE SÓCIOS EMPREGADOS E ADMINISTRADORES – AÇÕES

Com relação a este ponto, também não prospera a alegação da recorrente. Pedimos vênha para transcrever trecho da decisão recorrida, com a qual concordo e me utilizo como fundamento e razão de decidir:

Dos Pagamentos de PLR a Empregados em Dinheiro e Ações – Plano Performance
Diferenciada (PD e Plano de Sócios (PS)

4.117. Conforme constata-se nos autos, além dos valores pagos aos empregados a título de PLR, com base nos instrumentos negociais (CCT, ACT e Programas Próprio anexos aos ACT) referentes aos anos de 2015 e 2016, já acima analisados, passaremos agora à análise dos pagamentos, também a título de PLR, em espécie e por meio de entrega de ações. Conforme relatado pela Fiscalização, referidos pagamentos foram feitos com base nos denominados “Programas de Sócios” e “Programas Performance Diferenciada”, conforme montantes abaixo discriminados:

(...)

4.118. Inicialmente, vejamos os esclarecimentos sobre o assunto, prestados pela autoridade fiscal, nos trechos do Relatório Fiscal abaixo transcritos:

4.65. Da leitura de todos os Programas e seus respectivos modelos, constantes do Anexo Único do ACT, examinamos que existem vários componentes que integram o valor final da PLR paga a cada empregado. Há inclusive dois componentes, denominados Programa de Sócios (referido nas fórmulas de cálculo como "PS") e Performance Diferenciada (referido nas fórmulas de cálculo como "PD"), que são liquidados por meio da entrega de ações preferenciais do Itaú Unibanco Holding S.A. (ITUB4) (págs. 10 a 12 do Anexo Único). Em razão da entrega dessas ações dá-se de forma diferida e com base em informações prestadas pela empresa, no ano de 2016, não houve pagamento desses componentes, PS e PD, previstos nos Acordos Coletivos ora em comento.

(...)

4.71. Conforme informação prestada pela empresa em 27/04/2020, por meio da Carta CRT UAF - 094/2020 (item 11), os valores relativos às ações entregues aos empregados em 2016, baseiam-se em dois programas distintos. São eles:

Performance Diferenciada (PD) e Programa de Sócios (PS).

4.72. Ainda segundo essa mesma Carta CRT UAF - 094/2020, os empregados recebem remuneração variável liquidada por meio da entrega de ações (denominada RVA). Tal RVA corresponde a um componente da fórmula de cálculo da PLR, que é denominado Performance Diferenciada - PD e os critérios de apuração do valor desse componente "PD" estão previstos somente no Anexo I do ACT datado de 10/09/2012 e no Anexo Único do ACT datado de 24/10/2013, que seguem:

a) Programas de Participação nos Lucros ou Resultados Próprios - ANEXO I do Acordo Coletivo de Trabalho do Programa da Participação Complementar nos Resultados (PCR) - 2012, datado de 10/09/2012, celebrado entre, de um lado, o Itaú Unibanco S.A. e outras empresas e, de outro lado, a CONTRAF – Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro e outras entidades, e

b) Regulamento do Programa de Participação nos Lucros ou Resultados - ANEXO do Acordo Coletivo de Trabalho para Pagamento da Participação nos Lucros e/ou Resultados referentes aos Exercícios de 2013 e 2014, datado de 24/10/2013, celebrado entre, de um lado, o Itaú Unibanco S.A. e outras empresas e, de outro lado, a CONTRAF - Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro e outras entidades.

4.119. Conforme pode ser constatado, a primeira observação a ser feita é que, em virtude da entrega dessas ações ocorrer de forma diferida e com base em informações prestadas pela empresa, no ano de 2016, não houve pagamento desses componentes, PS e PD, previstos nos Acordos Coletivos de 2015 e 2016. A segunda observação é que os pagamentos efetuados em 2016, a tal título, pela mesma razão (forma diferida da entrega das ações) são baseados nos Programas de Participação nos Lucros ou Resultados Próprios - ANEXO I do Acordo Coletivo de Trabalho do Programa da Participação Complementar nos Resultados (PCR) dos anos de 2010/2011, 2012, 2013/2014, conforme informado pela própria empresa autuada.

4.120. De acordo com o Relatório Fiscal, os dois Acordos Coletivos em pauta (2012 e 2013) possuem vigência retroativa e, portanto, não foram elaborados antes do início do período a que se referem os lucros ou resultados, como exige a lei. Alega, ainda, que, nos referidos Acordos coletivos e Anexos, não há qualquer menção ao Programa de Sócios, de modo que tal programa não estaria previsto em instrumento de negociação válido para o pagamento de PLR, conforme exige a legislação aplicável à matéria.

4.121. O Impugnante, por sua vez, alega em síntese que:

a) em relação ao Programa Performance Diferenciada, não haveria qualquer irregularidade, tendo em vista que foi ratificado e reconhecido no Acordo Coletivo e

fizeram parte de seu conteúdo (Anexo), restando óbvio que eles estavam contidos na negociação deste instrumento, de modo que se encontram plenamente satisfeitos os requisitos do art. 29 da Lei nº 10.101/00, pois os empregados (representados pelo sindicato) participaram da negociação de todos os programas de participação nos resultados, ora em questão, por meio de instrumentos de negociação coletiva. Por esse fundamento, não prospera a pretensão fiscal; e

b) em relação ao Programa de Sócios, informa que esse programa foi incorporado na ACT 2015/2016 (anexo II da ACT, fls. 10 do acordo), possuindo previsão expressa e, portanto, por meio do Acordo Coletivo de Trabalho para Pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados referente aos Exercícios de 2015 e 2016 e respectivos aditivos, os sindicatos representativos dos empregados reconheceram a convergência do Programa de Sócios ao programa de Participação nos Lucros ou Resultados, de modo que aquele passou a integrar este para todos os fins, em linha com o § 7º, do artigo 3º, da Lei 10.101/00.

4.122. Entretanto, pelo que consta dos autos, os argumentos do Impugnante não merecem acolhida, pois, de fato, conforme enfatizado pela autoridade fiscal, o acordo para o Programa de Participação nos Resultados de 2012 foi celebrado em 10 de setembro de 2012, com vigência retroativa a 1º de janeiro de 2011 e o acordo para o Programa de Participação nos Resultados de 2013/2014 foi celebrado em 14 de outubro de 2013, com vigência retroativa a 1º de janeiro de 2013. Ou seja, de pronto, constata-se a desobediência ao quesito de prévia negociação, que por si só, já é suficiente para que seja desconsiderado o comando constitucional de desvinculação da verba de PLR da remuneração, conforme já foi acima demonstrado, quando analisamos os instrumentos negociais da PLR, referentes ao período de 2015 e 2016.

4.123. Por outro lado, como foi informado pela autoridade fiscal, o Anexo I (acordo de 2012) e o Anexo Único (acordo 2013), onde, na verdade, está previsto o Programa Performance Diferenciada, fazem parte dos Acordos Coletivos correspondentes, razão pela qual estão eivados do mesmo vício que acomete estes, qual seja, a vigência retroativa, pois não foram elaborados antes do início do período a que se referem os lucros ou resultados, como exige a lei. Assim, também nos anexos, não houve negociação prévia, para a instituição da PLR em questão, tendo em vista que, fazendo parte dos Acordos Coletivos de 2012 e 2013/2014, foram formalizados, respectivamente, em 10/09/2012 e 24/10/2013, ou seja, já transcorrida a maior parte dos períodos correspondentes.

4.124. Também aqui, cabe ser ressaltado que mesmo que se admitisse que referidos Planos Próprios (Anexos dos ACT de 2012 e 2013/2014) fossem documentos independentes, com vida própria, ainda com mais razão, não se poderia considerá-los como instrumentos válidos para a previsão de quaisquer pagamentos de PLR, nos termos da Lei 10.101/2000, tendo em vista as inúmeras irregularidades que lhes acometeriam, tais como: a) falta da identificação nem qualificação das partes que celebraram o documento, não sendo possível se comprovar a obrigatoria participação de um representante do sindicato da categoria dos trabalhadores; b) ausência de assinaturas nos documentos (há apenas rubricas); e c) ausência da data de celebração do documento, não sendo possível se comprovar a ciência do documento por parte dos empregados. Ou seja, não há como comprovar que o documento foi de fato celebrado em decorrência de uma negociação entre empresa e seus empregados; ao contrário, tudo indicaria que se trata de documento elaborado unilateralmente pela empresa.

4.125. Assim, mesmo que o Programa Performance Diferenciada, esteja previsto nos Anexos dos Acordos Coletivos de 2012 e 2013/2014, diante de tantas irregularidades, que ferem frontalmente as exigências legais, é inadmissível considerar referidos Anexos como instrumentos independentes de negociação coletiva que fundamentem quaisquer pagamentos de PLR. Por outro lado, uma vez considerados como continuidade dos documentos principais, dos quais fazem parte, quais sejam, dos Acordos Coletivos, estão eivados do mesmo vício dos documentos principais (vigência retroativa), razão pela qual, todos os pagamentos efetuados com base no “Programa Performance

Diferenciada”, não podem ser considerados como PLR, na medida que é evidente o descumprimento dos requisitos previstos na Lei 10.101/2000.

4.126. Em relação ao Programa de Sócios, cabe salientar que, conforme bem enfatizou a autoridade fiscal, não há qualquer menção ao referido programa como componente no cálculo da PLR, seja no próprio corpo dos Acordos Coletivos de 2010/2011, 2012 e 2013/2014, seja nos Anexos correspondentes, razão pela qual o “Programa de Sócios” não é componente de nenhuma fórmula de cálculo da PLR, nos referidos períodos.

4.127. O Impugnante alega que o Programa de Sócios foi incorporado no ACT 2015/2016 (anexo II da AC T, fls. 10 do acordo), e, portanto, por meio do Acordo Coletivo de Trabalho, os sindicatos representativos dos empregados reconheceram a convergência do referido programa na apuração da PLR, em linha com o § 7º, do artigo 3º, da Lei 10.101/00. Entretanto, como esclareceu a autoridade fiscal e foi informado pela própria empresa, em razão da entrega das ações dar-se de forma diferida, no ano de 2016 (período do lançamento), não houve pagamento desses componentes, PS e PD, previstos nos Acordos Coletivos de 2015 e 2016.

4.128. Da mesma forma, nenhum dos modelos destacados prevê o pagamento de valores calculados com base nos dividendos relativos ao período de deferimento a serem pagos em espécie quando da entrega das ações aos beneficiários destas, razão pela qual o valores pagos, baseados em dividendos aos beneficiários desses modelos, não podem ser considerados como PLR, uma vez que não há previsão de tais pagamentos nos modelos em comento, tratando-se na verdade de uma recompensa adicional paga aos beneficiários e que deve ser considerada salário de contribuição.

4.129. Assim, como bem enfatizou a autoridade fiscal, diante de todas as irregularidades apontadas, que ferem frontalmente as exigências legais, é inadmissível dar validade aos Acordos Coletivos 2010/2011, 2012 e 2013/2014 e a seus respectivos Anexos, como instrumentos de negociação coletiva que fundamentem quaisquer pagamentos de PLR, mediante outorga de opções de ações, devendo todos os pagamentos, com base neles efetuados, serem reputados como de natureza salarial e integrarem o salário de contribuição.

4.130. Ainda em relação ao Programa de Sócios, a autoridade fiscal presta vários outros esclarecimentos, conforme trecho do Relatório Fiscal abaixo transcrito:

4.100. Cabe esclarecer que o Programa de Sócios, até o ano de 2014, estava inserido dentro do Plano para Outorga de Opções de Ações do Itaú Unibanco Holding S.A. (daqui em diante nomeado Holding). Esse Plano (doravante denominado Plano de Opções) foi instituído em 01/11/2002 e é extensível às empresas controladas pela Holding, logo, aplica-se ao Itaú Unibanco S.A. por ser sua subsidiária integral.

4.101. O referido Plano de Opções trata de duas modalidades de opções:

a) Opções simples - as quais estão fora do escopo de nossa análise, uma vez que não houve outorgas a empregados do banco que tenham repercutido no ano de 2016 e, por isso, não foram objeto de autuação.

b) Opções bonificadas (em 2011, alterou-se a nomenclatura para "opções de sócios") - relacionadas ao Programa de Sócios propriamente dito e cujas ações entregues aos empregados decorrentes de seu exercício foram objeto de autuação, pelos motivos que serão explanados.

4.102. As regras e procedimentos operacionais relativos ao Plano de Opções, isto é, o detalhamento do Plano de Opções, constam do Regimento Interno para Outorga de Opções para Beneficiários do Itaú Unibanco Holding S.A. (de agora em diante nomeado Regimento Interno), que se aplica também ao banco auditado.

4.103. Foram apresentados os seguintes Planos de Opções e Regimentos Internos:

a) Plano para Outorga de Opções de Ações do Itaú Unibanco Holding S.A. aprovado em 26/04/2010;

- b) Plano para Outorga de Opções de Ações do Itaú Unibanco Holding S.A. aprovado em 25/04/2011;
- c) Regimento Interno para Outorga de Opções para Beneficiários do Itaú Unibanco Holding S.A. aprovado em 2010;
- d) Regimento Interno para Outorga de Opções para Beneficiários do Itaú Unibanco Holding S.A. aprovado em 15/08/2011;
- e) Regimento Interno para Outorga de Opções para Beneficiários do Itaú Unibanco Holding S.A. aprovado em 29/08/2013; e
- f) Regimento Interno para Outorga de Opções para Beneficiários do Itaú Unibanco Holding S.A. aprovado em 18/03/2014.

4.104. Os Planos de Opções aprovados em 2010 e 2011 possuem redação idêntica quanto a seus objetivos e beneficiários, in verbis:

PLANO PARA OUTORGA DE OPÇÕES DE AÇÕES

1. OBJETIVO E DIRETRIZES DO PLANO

O Itaú Unibanco Holding SA. ("ITAÚ UNIBANCO") institui Plano para Outorga de Opções de Ações ("PLANO") com o objetivo de integrar diretores e membros do Conselho de Administração do ITAÚ UNIBANCO e das empresas por ele controladas ("ADMINISTRADORES" ou "ADMINISTRADOR", conforme o caso) e funcionários altamente qualificados ou com elevado potencial ou performance ("FUNCIONÁRIOS" ou "FUNCIONÁRIO", conforme o caso) no processo de desenvolvimento do ITAÚ UNIBANCO a médio e longo prazo, facultando-lhes participar da valorização que seu trabalho e dedicação trouxerem para as ações representativas do capital do ITAÚ UNIBANCO.

1.1. As opções conferirão aos seus titulares o direito de, observadas as condições estabelecidas no PLANO, subscrever ações preferenciais do capital autorizado do ITAÚ UNIBANCO.

1.2. A critério do ITAÚ UNIBANCO, o exercício das opções poderá ser correspondido por venda de ações mantidas em tesouraria para recolocação, aplicando-se para todos os efeitos a mesma disciplina prevista no PLANO.

1.3. Cada opção dará direito à subscrição de uma ação.

1.4. As regras e procedimentos operacionais relativos ao PLANO serão determinados por comitê a ser designado pelo Conselho de Administração do ITAÚ UNIBANCO para os fins do presente PLANO ("COMITÊ").

2. BENEFICIÁRIOS DAS OPÇÕES

Competirá ao COMITÊ designar periodicamente os ADMINISTRADORES e/ou FUNCIONÁRIOS do ITAÚ UNIBANCO aos quais serão outorgadas as opções, nas quantidades que especificar.

2.1. Poderão ainda as opções ser atribuídas a pessoas altamente qualificadas no ato de sua contratação para o ITAÚ UNIBANCO ou empresas controladas.

2.2. As opções serão pessoais, impenhoráveis e intransferíveis, salvo por sucessão causa mortis.

2.3. O Presidente do COMITÊ dará ciência ao Conselho de Administração da decisão de outorga de opções. O Conselho de Administração poderá reformar essa decisão na primeira reunião subsequente desse Colegiado. Não o fazendo, entender-se-á que as opções outorgadas foram confirmadas.

4.105. Da leitura dos Planos de Opções, dos Regimentos Internos e demais documentos relacionados, observa-se que:

- a) O Plano e suas alterações são aprovados por Assembleia Geral da Holding;

b) Os Regimentos Internos são elaborados pelo Comitê de Pessoas da Holding e só ele pode alterá-los;

c) A administração do Plano cabe ao Comitê de Pessoas da Holding.

4.106. Verificamos que os valores registrados nas folhas de pagamento, sob as rubricas nº 1365, 1366 e 1370, correspondem ao montante equivalente em Reais (R\$) de ações que foram efetivamente entregues aos empregados quando do exercício das opções bonificadas (opções de sócios), que lhes foram previamente outorgadas, e já transcorrido o período de carência de tais opções. E, o valor registrado sob a rubrica nº 3901 refere-se à antecipação de pagamentos baseados nos Programas de Sócios a empregado que desligou-se da empresa.

(...)

4.108 A partir do ano de 2015, o Programa de Sócios passa a ser disciplinado por documento distinto, qual seja pelo Regulamento do Programa de Sócios do Itaú Unibanco Holding S.A., cuja aplicação também se estende ao Itaú Unibanco S.A. Sendo assim, o Plano de Opções passa a tratar apenas das opções simples, que, por não terem repercutido no ano de 2016, não foram objeto de autuação.

4.109. A mudança mais significativa do Programa de Sócios a partir de 2015 é que, em vez de o empregado receber opções bonificadas para cada "ação própria" adquirida, ele recebe ações preferenciais do Itaú Unibanco Holding S.A., de acordo com proporção estabelecida no Regulamento do Programa de Sócios, as quais são denominadas de "ações de sócios". No mais, as linhas gerais do Programa permaneceram basicamente as mesmas, tais como: condições para o recebimento das ações de sócios; prazos para a entrega efetiva das ações de sócios e prazos de indisponibilidade das ações de sócios recebidas. Como aqui o empregado recebe diretamente ações em vez de opções, não há que se falar em preço de exercício.

4.110. Da simples leitura dos documentos que regem os Programas de Sócios e do entendimento de tais programas, por si só, percebe-se claramente que seu objetivo, de fato, é a concessão de uma bonificação com caráter de gratificação ajustada, que se materializa por meio da entrega de ações, a um seleto grupo de empregados, escolhidos de forma discricionária e unilateralmente pela empresa, sob a condição de que invistam, previamente, parte da remuneração variável (ou da PLR) que receberam na aquisição de ações da Holding. Dessa maneira, todos os valores equivalentes às ações efetivamente entregues aos empregados, quer sejam oriundas do exercício de opções bonificadas

(opções de sócios), quer sejam ações de sócios, são relativos à bonificação com caráter de gratificação ajustada em questão.

4.111. E ainda existem diversas outras razões que demonstram que as verbas pagas com base nos Programas de Sócios não são PLR:

a) Os documentos que regulam os Programas de Sócios não tratam de PLR e sim de opções de ações (a partir de 2015 trata de ações), como indicado inclusive pela própria nomenclatura dos próprios documentos (Plano para Outorga de Opções de Ações).

b) Tanto os Planos de Opções quanto os respectivos Regimentos Internos e o Regulamento do Programa de Sócios de 2015 tratam-se de documentos elaborados unilateralmente pela Holding.

c) Não há qualquer comprovação de participação dos empregados, nem a de um representante do sindicato da categoria dos trabalhadores, na elaboração dos documentos.

d) Não são documentos oriundos de negociação coletiva sobre PLR realizada entre empregados e empresa.

e) O escopo de tais documentos não é a PLR, a única referência que existe nos documentos com relação à PLR é o fato de que os beneficiários das opções bonificadas (ou ações de sócios a partir de 2015) devem adquirir ações da Holding com os valores que recebeu a título de PLR (remuneração variável), apenas isso, ou seja, deve atender à

condição de adquirir ações com parte ou integralidade de sua PLR (remuneração variável) para fazer jus ao recebimento de opções bonificadas ou ações de sócios em contrapartida. Ressaltando que há documentos que sequer fazem referência ao termo PLR e usam apenas o termo "remuneração variável".

f) Não bastasse a série de condições, impostas unilateralmente pela empresa, a que devem atender para receber as ações em contrapartida das opções bonificadas, mesmo quando o beneficiário subscreve tais ações mediante o exercício das opções bonificadas, a disponibilidade dessas ações ainda sofre restrições adicionais, ou seja, há indisponibilidade dessas ações adquiridas em decorrência do exercício das opções bonificadas. Em suma, os empregados não podem dispor de imediato das ações que recebem (regra prevista no item 10 - Disponibilidade das Ações dos Planos de 2010 e 2011). O mesmo ocorre com as ações próprias que recebem (item 8 - Prazos de Indisponibilidade das Ações de Sócios do Regulamento do Programa de Sócios de 2015).

4.131. Conforme pode ser observado, o Programa de Sócios está inserido dentro do ano para Outorga de Opções de Ações do Itaú Unibanco Holding S.A, que se materializa por meio da entrega de ações, a um seleto grupo de empregados e diretores não empregados, escolhidos de forma discricionária e unilateralmente pela empresa, sob a condição de que invistam, previamente, parte da remuneração variável (ou da PLR.) na aquisição de ações da Holding.

4.132. A prática designada por stock options serve às empresas para manter em seus quadros os seus executivos qualificados, como também para atrair outros empregados talentosos através de ofertas de opções de compra de ações da sociedade empresarial em condições privilegiadas àqueles. É uma remuneração extra, ou seja, uma contra prestação, para que os beneficiados, no exercício de suas funções, para as quais foram contratados, apostem no desempenho e na valorização continuada da companhia.

4.133. O economista americano Alan Greenspan explica que as stock options são “uma concessão unilateral de valor por parte dos acionistas para um empregado. É uma transferência feita pela companhia de parte da capitalização de mercado detida pelos acionistas. A concessão é feita para adquirir os serviços do empregado, e presumivelmente tem valor equivalente ao dinheiro ou outra compensação que teria sido necessária para obter esses serviços (...)”1.

4.134. As opções de compra de ação pelos trabalhadores de uma companhia passaram, então, a compor o sistema de remuneração variável das empresas, ao lado dos sistemas tradicionais.

4.135. Nos EUA, berço das Employee Stock Option, elas são corriqueiramente enumeradas como um dos componentes dos chamados Compensation Packages, que nada mais são que o conjunto dos benefícios e vantagens oferecidos aos empregados das companhias como parte da retribuição pela execução de tarefas relacionadas ao trabalho, ao lado do oferecimento de planos de saúde, de férias remuneradas, de planos de aposentadoria, de bônus e comissões.

4.136. No ordenamento jurídico brasileiro, a figura da opção de compra de ações a administradores e empregados da companhia está prevista no § 3º do artigo 168 da Lei nº 6.404/76, que dispõe:

Art. 168. O estatuto pode conter autorização para aumento do capital social, independente de reforma estatutária.

(...)

Parágrafo 3º. O estatuto pode prever que a companhia, dentro do limite do capital autorizado, e de acordo com o plano aprovado pela assembleia geral, outorgue opção de compra de ações a seus administradores ou empregados, ou a pessoas naturais que prestem serviços à companhia ou à sociedade sob seu controle.

4.137. Cabe destacar que Comissão de Valores Mobiliários expressa o entendimento de que os pagamentos aos trabalhadores, por meio de opções de compra de ações tem natureza remuneratória. Confira-se:

Deliberação CVM nº 562, de 17 de dezembro de 2008

A PRESIDENTE DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS – CVM torna público que o Colegiado, (...) DELIBEROU:

I – aprovar e tornar obrigatório, para as companhias abertas, o Pronunciamento Técnico CPC 10, anexo à presente Deliberação, que trata de Pagamento Baseado em Ações, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC; (...)

12. Em geral, ações, opções de ações ou outros instrumentos patrimoniais são concedidos aos empregados como parte da remuneração destes, adicionalmente ao salário e outros benefícios concedidos (...) Ao beneficiar empregados com a concessão de ações ou opções de ações adicionalmente a outras formas de remuneração, a entidade visa a obter benefícios adicionais (...)

4.138. Posteriormente à Deliberação CVM nº 562, de 17 de dezembro de 2008, da Comissão de Valores Mobiliários, aprovou o Pronunciamento Técnico CPC 10 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que trata de Pagamento Baseado em Ações e/ou Opções de Ações, o qual descreve em seu item 12:

12. Em geral, ações, opções de ações ou outros instrumentos patrimoniais são concedidos aos empregados como parte da remuneração destes, adicionalmente ao salário e outros benefícios concedidos. Normalmente não é possível mensurar de forma direta cada componente específico do pacote de remuneração dos empregados, bem como não é possível mensurar o valor justo do pacote como um todo. Portanto, é necessário mensurar o valor justo dos instrumentos patrimoniais outorgados. Além disso, ações e opções de ações são concedidas como parte de um acordo de pagamento de bônus ao invés de o serem como parte da remuneração básica dos empregados, ou seja, trata-se de incentivo para permanecerem empregados na entidade ou de recompensa por seus esforços na melhoria do desempenho da entidade. Ao beneficiar empregados com a concessão de ações ou opções de ações adicionalmente a outras formas de remuneração, a entidade visa a obter benefícios adicionais. Em função da dificuldade de mensuração direta do valor justo dos serviços recebidos, a entidade deve mensurá-los de forma indireta, ou seja, deve tomar o valor justo dos instrumentos patrimoniais outorgados como o valor justo dos serviços recebidos.

4.139. Dos objetivos procurados pela própria impugnante ao criar seu Plano de Opção de Compras, verifica-se que a stock option é oferecida como vantagem adicional à remuneração básica (fixa), como um atrativo para que o executivo continue trabalhando (remuneração variável), quer dizer, é oferecida pelo trabalho.

4.140. Por outro lado, o fato de o beneficiado dever prestar serviço à empresa, durante um período estabelecido, é condição sine qua non para que ele possa se beneficiar da opção.

4.141. Outra característica dos programas de opção, que confirma se tratar a opção de compra de remuneração diferida concedida aos altos executivos, é o fato que o Plano não era estendido a todos os trabalhadores indistintamente, mas apenas àqueles considerados “elegíveis” pela empresa. Assim, apenas alguns diretores e altos executivos, determinados nominalmente pela companhia poderiam auferir a vantagem.

4.142. As opções de compra eram também conferidas em caráter personalíssimo, não negociáveis ou transferíveis a terceiros, salvo em casos especiais, como a morte do beneficiário, quando poderiam ser transmitidas por herança.

4.143. Todos esses elementos, levados em consideração em seu conjunto, apontam claramente para a existência de uma política de remuneração diferida dos empregados e executivos beneficiários, razão pela qual a Fiscalização efetuou o lançamento, ora em análise, constituindo o crédito correspondente .

4.144. É de se concluir que o Plano de Opção de Compra de Ações foi sempre concedido em razão da relação de emprego e do contrato de trabalho, em função da prestação de serviço, atrelado às condições pactuadas diretamente com o empregador. E, em assim sendo, não há que se questionar o caráter retributivo do Plano de Opção de Compras de Ações praticado pelo Impugnante.

4.145. Assim, as opções de ações classificam-se como uma espécie de prêmio ou gratificação ajustada, devendo integrar a remuneração do segurados empregados e administradores para fins de contribuição à Previdência Social.

4.146. Deve ser enfatizado que não importa o nome que se dê à verba paga para que se agregue à remuneração como parcela integrante do salário de contribuição, basta que, paga a qualquer título, destine-se a retribuir o trabalho, conforme disposto no inciso I do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

4.147. Portanto, a conclusão é de que a oferta de opções de compra de ações aos segurados empregados e administradores do Impugnante tem por fundamento a relação de trabalho, tendo em vista que foram ofertadas em retribuição aos serviços prestados, a título de incentivo profissional, em consequência do vínculo do trabalhador com a empresa por determinado período de tempo e em função de seu desempenho, de sua dedicação, do cumprimento das metas, pois foi em face do atendimento destes requisitos é que a opção da compra das ações foi concretizada.

4.148. Nestas condições, conforme anteriormente tratado, considerando que a legislação previdenciária, ao determinar a base de cálculo das contribuições devidas à Seguridade Social utilizou, para definir o conceito de salário de contribuição, um critério amplo, pois entendeu como remuneração todos os rendimentos pagos, devidos ou creditados aos trabalhadores, a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, é certo que as opções de compra de ações ofertadas pelo Impugnante a seus empregados e administradores integram o salário de contribuição.

4.149. Cabe ser enfatizado que, conforme informado pela Fiscalização, os valores em Reais equivalentes às ações efetivamente entregues aos diretores, tanto as oriundas do exercício de opções bonificadas (opções de sócios) quanto as ações de sócios, foram registrados nas folhas de pagamento sob diversas rubricas (nº 001365, 001366, 001395, 001397, etc.) e não fizeram parte da PLR paga a diretores, fato corroborado pela empresa na Carta CRT UAF - 094/2020, de 27/04/2020. O crédito correspondente à contribuição prevista no art. 22, inciso III, da Lei 9.212/91, incidente sobre referida remuneração dos administradores (paga por meio de ações), foi constituído no Levantamento – BONIFICAÇÃO DE ADMINISTRADORES (CONTRIBUINTE INDIVIDUAIS) NÃO OFERECIDA À TRIBUTAÇÃO, NA COMPETÊNCIA 12/2012.

Analisando o disposto no artigo 168 da Lei nº 6.404/76 (Lei das S.A.), conclui-se que para a concessão de um verdadeiro plano de *stock option* devem ser cumpridos alguns requisitos: **(i)** emissão por sociedade por ações, abertas ou fechadas; **(ii)** previsão expressa no estatuto; **(iii)** em observância aos montantes delimitados no capital autorizado, **(iv)** conforme plano de compra de ações aprovado pela assembleia geral e **(iv)** tendo como beneficiários os empregados, administradores e outras pessoas naturais que prestem serviços à sociedade por ações ou à sociedade sob o seu controle.

Em algumas ocasiões, este Egrégio CARF já se manifestou pelo caráter mercantil do plano de *stock option* (acórdãos: 2401-003.044 e 2401-003.044), na medida em que, naqueles casos, o risco estaria presente e existiria a possibilidade de não haver ganho com a "adesão" ao plano.

Não há que se falar em onerosidade ou risco, tendo em vista que o administrador ou funcionário, na pior das hipóteses terá direito de manter os valores dispendidos com a compra das ações que deve permanecer em seu poder pelo prazo estipulado.

Não procedem a alegação de que não há motivação para a tributação deste plano, uma vez que está devidamente caracterizada a característica remuneratória de tais valores.

Outro ponto levantado da tribuna, diz respeito quanto à aplicação da Resolução nº 3921 do BACEN que dispõe:

Art. 6º A remuneração variável pode ser paga em espécie, ações, instrumentos baseados em ações ou outros ativos, em proporção que leve em conta o nível de responsabilidade e a atividade do administrador.

§ 1º No mínimo 50% (cinquenta por cento) da remuneração variável deve ser paga em ações ou instrumentos baseados em ações, compatíveis com a criação de valor a longo prazo e com o horizonte de tempo do risco.

§ 2º As ações, instrumentos baseados em ações ou outros ativos utilizados para pagamento da remuneração de que trata o caput devem ser avaliados pelo valor justo.

Mais uma vez, apesar da previsão de uma norma especial, aplicável às instituições financeiras, não tem o condão de alterar a legislação tributária para que se entendam como legítimos os pagamentos por meio de ação, sem que haja a incidência das contribuições previdenciárias, uma vez que a norma isentiva deve ser interpretada de forma restritiva.

Portanto, o argumento não procede.

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 bonus 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 LUCROS 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 quanto 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 demovê-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. Aspectos 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 cediço, 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 salarial²⁰.

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 espantar 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 contera 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 Pereira²³:

“(...) 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 Civil²⁴.

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 2015¹.

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

¹ 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.

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 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 TSTR133698.2012.5.03.0005, 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:

Do Hiring Bonus aos Empregados

1.40. Após esclarecer os principais aspectos acerca da incidência das contribuições previdenciárias sobre a folha de salários e demais rendimentos dos empregados e contribuintes individuais, bem como, tratar especificadamente do hiring bonus, a autoridade fiscal esclarece que houve pagamentos, por parte do contribuinte, a tal título a 7 (sete) empregados.

1.41. Assevera que dentre os documentos entregues pela empresa constam Cartas-Oferta (Cartas de Intenção) e seus respectivos anexos (Termos da Oferta), os quais trazem os detalhes sobre o pagamento da verba em apreço, de 3 (três) beneficiários. Conforme referida documentação de negociação entre empresa e beneficiário da verba em comento, depreende-se que o pagamento do hiring bonus, oferecido ao profissional, dá-se no momento da contratação e está vinculado a permanência do empregado por 2 anos na empresa.

1.42. Salienta que a exigência contratual de tempo mínimo de permanência na empresa, no caso, 2 anos, interfere diretamente no quantum do hiring bonus a que faz jus o empregado, tendo em vista que: a) o funcionário só passa a ter direito à integralidade do hiring bonus se permanecer na empresa pelo período combinado; b) caso peça demissão antes desse período, terá de devolver parte do valor recebido, ou seja, restituir a parte correspondente ao tempo restante para completar o período preestabelecido; e c) se o empregador demitir o segurado, antes do término do período, não poderá pedir a restituição de nenhum valor adiantado e tampouco se negar a pagar o valor integral do hiring bonus, uma vez que o trabalhador não terá descumprido a obrigação de continuar na empresa.

1.43. Conclui que, sem margem para dúvidas, o pagamento do hiring bonus sela o acordo firmado entre a contratante e o aliciado profissional no sentido de estarem certos e ajustados quanto ao contrato de trabalho o qual tem, contudo, seu termo inicial formal postergado no tempo, sendo nítida a sua natureza remuneratória pelo trabalho prestado, motivo pelo qual deve fazer parte do salário de contribuição para efeitos de incidência das contribuições previdenciárias.

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 contração 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.

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 atachados, 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, passando a contar com o seguinte teor (Redação dada pela Lei nº 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 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 para-fiscais 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

