



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



**Processo nº** 16327.720188/2019-81  
**Recurso** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-011.328 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 7 de novembro de 2023  
**Recorrentes** ITAU UNIBANCO S/A  
FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

RECURSO DE OFÍCIO. CONHECIMENTO. SÚMULA CARF Nº 103.

Recurso de ofício em que o crédito tributário exonerado ultrapassa o limite de alçada deve ser conhecido.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. EMPREGADOS. PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS. NÃO INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES.

O pagamento de participação nos lucros ou resultados em acordo 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. SÚMULAS CARF Nº 1 E 17.

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. Concomitância de instâncias. Depósito judicial, impede o lançamento da multa de ofício.

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 AOS TERCEIROS. BASE DE CÁLCULO. LIMITE PREVISTO NO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 4º DA LEI Nº 6.950 DE 1981. INAPLICABILIDADE.**

O artigo 4º da Lei nº 6.950 de 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 de 1986. 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.

**DECISÕES DEFINITIVAS DE MÉRITO PROFERIDAS PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E PELO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62, § 2º DO RICARF.**

É vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Tal vedação fica afastada no caso de decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, que deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade votos, em negar provimento ao recurso de ofício. Quanto ao recurso voluntário, i) por unanimidade de votos, dar provimento para excluir a multa referente ao lançamento do PLR dos administradores e para excluir as rubricas de vale alimentação e vale refeição em ticket; ii) por maioria de votos, dar provimento para excluir as rubricas relativas ao PLR e relativas ao hiring bonus, vencidos os conselheiros Débora Fófano dos Santos e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, que negaram provimento; iii) por maioria de votos, negar provimento em relação ao limite de 20 salários mínimos referente a contribuição destinada a terceiros, vencidos Douglas Kakazu Kushiyama (relator) e Luciana Matos Pereira Sanchez, que deram provimento. Designada a Conselheira Débora Fófano dos Santos para redigir o voto vencedor na parte em que o relator foi vencido.

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurelio de Oliveira Barbosa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiyama – Relator

(documento assinado digitalmente)

Débora Fófano dos Santos - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Luciana Matos Pereira Sanchez (suplente convocado(a)), Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário de fls. 883/909 e Recurso de Ofício da decisão de fls. 855/871 que manteve em parte o Auto de Infração lavrado.

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

Trata-se de auditoria fiscal realizada na sociedade empresária ITAU UNIBANCO S.A. referentes as contribuições previdenciárias devidas pela empresa para a SEGURIDADE SOCIAL e contribuição social para os TERCEIROS incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados e contribuintes individuais declarados ou não declarados na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações a Previdência Social – GFIP.

DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS - FLS. 61 A 130 - 134 A 157

AUTOS DE INFRAÇÃO - FLS- 219 a 242

VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - R\$-1.058.222.550,51

VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO R\$ - 94.618.207,42

RELATÓRIO FISCAL- FLS. 243 A 300

DOC 3 - AÇÃO JUDICIAL - FLS. 409 A 463

DOC. 4 -FLS. 464 A 558 - DEMONSTRATIVOS DE ADIANTAMENTOS PLR.

DOC. 5 FLS. 559 A 630 - CONVENÇÕES COLETIVAS DE TRABALHO - PLR

DOC 6 FLS. - 631 A 686 - REGULAMENTO PLR

DOC 08 - FLS. 687 A 689 - PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - PAT – INSCRIÇÃO –

DOCUMENTOS DE CONTRATO - FLS. 690 A 732

## Da Impugnação

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

Na impugnação de fls 733 a 755, a sociedade empresária alega, em síntese, que:

II - DA CAUSA SUSPENSIVA - PAGAMENTOS DE PARTICIPAÇÕES NOS LUCROS AOS ADMINISTRADORES. FLS. 735 A 736

• a rubrica em questão está sendo discutida no Poder Judiciário Federal – Tribunal Regional 3ª Região - processo 0033979-25.2004.4.03.6100 - Mandado de Segurança n° 2004.61.00.0033979-4, ao qual decisão dá efeito suspensivo da exigibilidade do tributo, argumentos de fls. 735 736;

III - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS - EMPREGADOS - PLR – FLS-736 A 737

III.1 - DOS VALORES AUTUADOS.

• a fiscalização não deduziu da base de cálculo da PLR as antecipações efetuadas em 10/2013 a esse título – verba 5947, segundo previstas nas convenções coletivas, aos quais demonstrados as fls. 736 a 737 e comprovados pelos DOC. 4 – fls. 464 a 558;

III.2 – DOS APONTAMENTOS DA FISCALIZAÇÃO.

- foram atendidos todos os requisitos da Lei nº 10.101/2000;

### III.2.1 – DA DATA DE ASSINATURA DOS INSTRUMENTOS NEGOCIAIS – FLS. 738 A 740

- as assinaturas ocorreram durante cada período de apuração previstos nas Convenções Coletivas;
- independente da assinatura final dos Acordos que ocorriam dentro do exercício - doc. 5, os acordantes já conheciam as metas e regras que eram submetidos;
- a época de registro das Convenções Coletivas podem ser flexibilizadas;
- eventual descumprimento de algum requisito formal, por si só, não poderia desnaturar o programa e, por consequência, transforma-lo em verba salarial;
- o pagamento ocorrido em fevereiro de 2014, foi baseado no instrumento de negociação assinada em outubro, ou seja, no exercício anterior ao do pagamento da verba;

### III.2.2 – DA EXISTÊNCIA DE NEGOCIAÇÃO ENTRE AS PARTES PARA A FORMALIZAÇÃO DO REGIMENTO INTERNO PARA OUTORGA DE OPÇÕES DE AÇÕES E PLANO DE SÓCIOS PARA O BENEFICIÁRIO DO ITAÚ UNIBANCO FLS. 741 a 745

- as Convenções Coletivas prevêm as participações nos resultados da sociedade empresárias;
- o Regimento Interno é o instrumento de pagamento para outorga de opções de ações, aos quais constam as metodologias de cálculo previstos no Acordo Coletivo de Trabalho - ACT– doc. 6;
- portanto, não nenhuma irregularidade nas regras do programa de participação, por estarem descritas no anexo do ACT;
- a PLR foram negociadas com o Sindicato, tanto que este reconheceu e ratificou todos os seus objetivos, segundo o Anexo Único do ACT;
- de forma que todos os requisitos do artigo 2º, da Lei 10.101/00, foram atendidos, portanto, não há incidência de contribuição previdenciária;
- além disso, no máximo poderiam ser considerados ganhos eventuais, igualmente não tributáveis;
- ademais, não há habitualidade e nem decorre da prestação laboral, sendo assim, não há que se falar em incidência de contribuições previdenciárias;

### IV – DA NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE O BÔNUS DE CONTRATAÇÃO (HIRING BÔNUS) – FLS. 745 A 749

- é uma verba prévia ao contrato de trabalho, o beneficiário sequer é funcionário da empresa pagadora, esse pagamento não retribui serviço prestado ou tempo colocado a disposição pelo empregador, além disso, não habitualidade, pois é paga em uma única vez;
- não se trata de gratificação em decorrência do trabalho, mas sim de mera liberalidade paga pela empresa ao profissional para tê-lo em seu quadro de funcionários, e não o perder para um concorrente;
- assim, o HIRING BÔNUS não é salário-de-contribuição, pois não remuneração decorrente do trabalho e não há habitualidade, logo, o lançamento dever ser cancelado;

### V – DA NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE AUXÍLIO REFEIÇÃO E ALIMENTAÇÃO POR INTERMÉDIO DE CARTÃO MAGNÉTICO – TICKET – FLS. 749 A

- entende a fiscalização que são salários-de-contribuição as verbas pagas a título de auxílio-alimentação e auxílio-refeição, na forma de crédito em cartão magnético –

TICKET, não são “in natura”, em razão das soluções de consultas da RFB Nº 288 de 26/12/2018 e nº 35 de 23/01/2019;

- a sociedade empresária entende ao contrário os auxílio-alimentação e auxílio-refeição, na forma de crédito em cartão magnético – TICKET estão abarcados no conceito de alimentação/refeição “in natura”, segundo os argumentos fls. 749 a 753;

**VI – DO LIMITE DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES A TERCEIROS – FLS. 753**

- a fiscalização não considerou no cômputo das contribuições parafiscais (INCRA/SALÁRIO DE EDUCAÇÃO) limite legal da base de cálculo, argumentos de fls. 753 a 755

**VII – DO PEDIDO**

- requer a produção de todas as provas admitidas em direito Tendo em vista os argumentos e as divergências apontadas pelo impugnante, fez-se necessário esclarecimentos por parte da Autoridade Lançadora, por meio da diligência de fls. 764 a 767.

Em razão disso a Autoridade Lançadora esclareceu por meio do Relatório de Diligência Fiscal de fls. 810 a 812.

O impugnante intimado apresentou resposta as fls. 821 a 823.

Houve divergências entre os valores da Petição de fls. 821 a 823, em relação ao Relatório de Diligência Fiscal de fls. 810 a 812, assim, foi necessário os esclarecimentos da Autoridade Lançadora.

A Autoridade Lançadora em resposta exarou o RELATÓRIO FISCAL DE DILIGÊNCIA de fls. 831 a 833.

Cientificado o Impugnante, por meio da Petição de fls. 841 a 842, aceita as retificações do RELATÓRIO FISCAL DE DILIGÊNCIA de fls. 831 a 833, e reitera as contestações da impugnação de fls. 733 a 755.

### **Da Decisão proferida pela Delegacia Regional de Julgamento**

Sobreveio acórdão proferido pela Delegacia Regional de Julgamento, que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada, conforme ementa abaixo (e-fl. 855):

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

**REMUNERAÇÃO PAGA OU CREDITADA AOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS PELA SOCIEDADE EMPRESÁRIA INTEGRA O SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO - NÃO DECLARADA EM GFIP.**

Integra o salário-de-contribuição a remuneração paga ou creditada aos empregados e contribuintes individuais pela sociedade empresária, quando não declarado na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações a Previdência Social - GFIP.

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS**

A participação nos lucros ou resultados da empresa paga em desacordo com a lei 10.101/2000 integra o salário de contribuição para fins de incidência de contribuições previdenciárias.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

**Da parte procedente, extraímos:**

Alterar a base de cálculo da competência 02/2014 - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS - EMPREGADOS – PLR, conforme os quadros insertos no Relatório de Diligência Fiscal de fls. 831 a 833 abaixo:

## 8. Código de Receita 2141 – CP Patronal – Contribuição Empresa/Empregador – Lançamento de Ofício – Alíquota 22,5%

COMP 02/2014	DE		PARA	
	BASE DE CÁLCULO	VALOR DEVIDO	BASE DE CÁLCULO	VALOR DEVIDO
Alimentação	70.611.463,93	15.887.579,38	70.611.463,93	15.887.579,38
PLA	123.141.906,43	27.706.928,94	123.141.906,43	27.706.928,94
PLR	733.269.501,57	164.985.637,85	527.915.407,80	118.780.966,75
TOTAL	927.022.871,93	208.580.146,17	721.668.778,16	162.375.475,08

Valor Total do Código de Receita no Auto de Infração:

ANO 2014	VALOR DEVIDO	
	DE	PARA
2141	380.383.263,90	334.178.592,80

## 9. Código de Receita 2158 – GILRAT - Alíquota 3,0% FAP 1,97

COMP 02/2014	DE		PARA	
	BASE DE CÁLCULO	VALOR DEVIDO	BASE DE CÁLCULO	VALOR DEVIDO
Alimentação	70.611.463,93	4.173.137,51	70.611.463,93	4.173.137,52
PLR	733.269.501,57	43.336.227,54	527.915.407,80	31.199.800,60
TOTAL 02/2014	803.880.965,50	47.509.365,05	598.526.871,73	35.372.938,12

Valor Total do Código de Receita no Auto de Infração:

ANO 2014	VALOR DEVIDO	
	DE	PARA
2158	92.636.322,51	80.499.895,57

## 10. Código de Receita 2164 – Contribuição Devida a Outras Entidades e Fundos – Salário de Educação – Lançamento de Ofício – Alíquota 2,5%

COMP 02/2014	DE		PARA	
	BASE DE CÁLCULO	VALOR DEVIDO	BASE DE CÁLCULO	VALOR DEVIDO
Alimentação	70.611.463,93	1.765.286,59	70.611.463,93	1.765.286,59
PLR	733.269.501,57	18.331.737,53	527.915.407,80	13.197.885,19
TOTAL 02/2014	803.880.965,50	20.097.024,12	598.526.871,73	14.963.171,78

ANO 2014	VALOR DEVIDO	
	DE	PARA
2164	39.186.261,80	34.052.409,44

**Do Recurso de Ofício**

Conforme constou da decisão recorrida, houve a interposição de recurso de ofício nos seguintes termos:

Em virtude da alteração do crédito tributário, recorre-se de ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, segundo a Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017, que estabelece limite para interposição de recurso de ofício pelas Turmas de Julgamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ).

(...)

**Recurso Voluntário**

Cientificada da decisão, apresentou Recurso Voluntário às fls. 883/909, em que alegou, em apertada síntese: a) não incidência da multa de ofício quanto aos pagamentos de participação nos lucros aos administradores, que estão em discussão em ação judicial; b) preenchimento dos requisitos para o pagamento do PLR; 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 atinge 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 atingiu 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.

Por ultrapassar o limite de alçada, o recurso de ofício merece conhecimento.

Entretanto, verifica-se que a fiscalização, em sede de conversão em diligência (fls. 831/833), conforme se extrai do relatório fiscal de diligência que me utilizo como fundamento e razão de decidir:

(...)

2. Pede-se à Autoridade Lançadora:

“Em razão da divergência apontada pelo impugnante na Petição de fls. 821 a 823, em relação ao Relatório de Diligência Fiscal de fls. 810 a 812, faz-se necessário esclarecimentos por parte da Autoridade Lançadora.

E, além disso, solicita-se para que a Autoridade Lançadora faça um demonstrativo das alterações dos valores DE – PARA por DEBCAD, isto se houver acatamento dos argumentos e os documentos anexados pelo impugnante.

Portanto, em alusão aos princípios do contraditório e da ampla defesa, proponho a remessa dos autos à unidade preparadora para os esclarecimentos transcritos acima e após dar ciência ao contribuinte para manifestação.”

3. Em diligência anterior foram apresentados novos fatos e valores pelo contribuinte, conforme Relatório de Diligência Fiscal às folhas 810 a 812.

4. A rubrica usada na autuação original 5993 – Participação nos Resultados PR passa a ser dividida em duas rubricas na nova planilha apresentada pelo contribuinte, sendo a rubrica 5938 – Parte PR menos PLR referente à Participação nos Lucros paga através do Plano Próprio PR e a rubrica 5968 – PLR População PR referente à parcela paga através da Convenção Coletiva de Trabalho, como explicado nas páginas 6 a 11 da resposta do contribuinte ao Termo de Intimação através da CRT-UAF 348/2019 da Diligência anteriormente mencionada.

5. Contudo há que se excluir também da Base de Cálculo as rubricas descontadas relacionadas à CCT referentes às antecipações, já que o correto é descontar apenas o valor relativo ao Plano Próprio.

6. Desta forma a Base de Cálculo correta, conforme pleiteado pelo contribuinte é de R\$527.915.407,80 (quinhentos e vinte e sete milhões, novecentos e quinze mil, quatrocentos e sete reais e oitenta centavos).

7. A seguir apresentam-se as alterações das Bases de Cálculo e o Valor devido na data de autuação em cada código de receita. Todos os fatos geradores foram lançados em um só Auto de Infração que é parte integrante do PAF mencionado acima e a alteração ocorreu na competência 02/2014 apenas.

8. Código de Receita 2141 – CP Patronal – Contribuição Empresa/Empregador – Lançamento de Ofício – Alíquota 22,5%

COMP 02/2014	DE		PARA	
	BASE DE CÁLCULO	VALOR DEVIDO	BASE DE CÁLCULO	VALOR DEVIDO
Alimentação	70.611.463,93	15.887.579,38	70.611.463,93	15.887.579,38
PLA	123.141.906,43	27.706.928,94	123.141.906,43	27.706.928,94
PLR	733.269.501,57	164.985.637,85	527.915.407,80	118.780.966,75
TOTAL	927.022.871,93	208.580.146,17	721.668.778,16	162.375.475,08

Valor Total do Código de Receita no Auto de Infração:

Ano 2014	VALOR DEVIDO	
	DE	PARA
2141	380.383.263,90	334.178.592,80

9. Código de Receita 2158 – GILRAT - Alíquota 3,0% FAP 1,97

COMP 02/2014	DE		PARA	
	BASE DE CÁLCULO	VALOR DEVIDO	BASE DE CÁLCULO	VALOR DEVIDO
Alimentação	70.611.463,93	4.173.137,51	70.611.463,93	4.173.137,52
PLR	733.269.501,57	43.336.227,54	527.915.407,80	31.199.800,60
TOTAL 02/2014	803.880.965,50	47.509.365,05	598.526.871,73	35.372.938,12

Valor Total do Código de Receita no Auto de Infração:

ANO 2014	VALOR DEVIDO	
	DE	PARA
2158	92.636.322,51	80.499.895,57

10. Código de Receita 2164 – Contribuição Devida a Outras Entidades e Fundos – Salário de Educação – Lançamento de Ofício – Alíquota 2,5%

COMP 02/2014	DE		PARA	
	BASE DE CÁLCULO	VALOR DEVIDO	BASE DE CÁLCULO	VALOR DEVIDO
Alimentação	70.611.463,93	1.765.286,59	70.611.463,93	1.765.286,59
PLR	733.269.501,57	18.331.737,53	527.915.407,80	13.197.885,19
TOTAL 02/2014	803.880.965,50	20.097.024,12	598.526.871,73	14.963.171,78

Valor Total do Código de Receita no Auto de Infração:

ANO 2014	VALOR DEVIDO	
	DE	PARA
2164	39.186.261,80	34.052.409,44



11. Código de Receita 2249 – Contribuição devida a Outras Entidades e Fundos – INCRA –  
Lançamento de Ofício – Alíquota 0,20%

COMP 02/2014	DE		PARA	
	BASE DE CÁLCULO	VALOR DEVIDO	BASE DE CÁLCULO	VALOR DEVIDO
Alimentação	70.611.463,93	141.222,92	70.611.463,93	141.222,92
PLR	733.269.501,57	1.466.539,00	527.915.407,80	1.055.830,82
TOTAL 02/2014	803.880.965,50	1.607.761,92	598.526.871,73	1.197.053,73

Valor Total do Código de Receita no Auto de Infração:

ANO 2014	VALOR DEVIDO	
	DE	PARA
2249	3.134.900,88	2.724.192,70

12. Tendo encerrado a diligência no contribuinte em epígrafe, com cálculo de nova Base de Cálculo das contribuições lançadas, relacionados à Contribuição Previdenciária, encaminho o presente à DICAT/DEINF/SP para dar Ciência ao interessado e aguardar a manifestação e após encaminhar a 13ª Turma da DRJ01.

Pedimos vênias para transcrever trecho da decisão recorrida, com a qual concordo e me utilizo como fundamento e razão de decidir:

Tendo em vista os argumentos e as divergências apontadas pelo impugnante, fez-se necessário esclarecimentos por parte da Autoridade Lançadora, por meio da diligência de fls. 764 a 767 e 827.

Em razão disso a Autoridade Lançadora esclareceu por meio do Relatório de Diligência Fiscal de fls. 810 a 812 e 831 a 833, e, alterou a base de cálculo da PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS - EMPREGADOS – PLR.

O impugnante intimado apresentou resposta as fls. 821 a 823 e 841 a 842, em termos gerais concorda com a base de cálculo alterada, portanto, matéria incontroversa.

Assim, acolhe-se a alegação do impugnante e alterar a base de cálculo da competência 02/2014 - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS - EMPREGADOS – PLR, conforme os quadros insertos no Relatório de Diligência Fiscal de fls. 831 a 833 abaixo:

(...)

Cumpram ressaltar que os quadros e mencionados foram acima transcritos.

Sendo assim, deve ser negado provimento ao recurso de ofício, devendo ser mantido que constou na decisão recorrida.

### 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.

### **NÃO INCIDÊNCIA DA MULTA DE OFÍCIO QUANTO AOS PAGAMENTOS DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS AOS ADMINISTRADORES, QUE ESTÃO EM DISCUSSÃO EM AÇÃO JUDICIAL**

Inicialmente, merece destaque que a questão específica quanto ao lançamento relacionado à Participação nos Lucros ou Resultados a Administradores (PLA) está em sede de discussão judicial e por tal razão, há concomitância de instâncias, conforme constou na decisão recorrida, de modo que aplicável o disposto na Súmula CARF nº 1:

**Súmula CARF nº 1**

**Aprovada pelo Pleno em 2006**

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. **(Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).**

Por outro lado, com relação à não incidência de multa de ofício, de fato, merece provimento o recurso voluntário apresentado pela ora Recorrente, tendo em vista que o presente lançamento foi realizado para prevenir decadência, relativa à contribuição previdenciária incidente sobre os valores pagos a título de Participação nos Lucros ou Resultados a Administradores (PLA), que estava com a exigibilidade suspensa decorrente de liminar deferida nos autos do Mandado de Segurança nº 2004.61.00.033970-8. – fl. 792 – depósito judicial

Agravo interno – fls. 455/456 – efeito suspensivo

37. Verificou-se que o contribuinte é o impetrante do processo 0033979-25.2004.4.03.6100 onde através do Mandado de Segurança nº 2004.61.00.033979-4 foi concedida Liminar objetivando a declaração de inexigibilidade da contribuição previdenciária sobre verbas pagas e a pagar a título de participação nos lucros pela impetrante aos seus conselheiros e diretores. Tal Liminar foi suspensa em 08/06/2018. O contribuinte interpôs um Agravo Interno solicitando a suspensão da exigibilidade em 28/06/2018.

No caso, 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 dado provimento ao recurso voluntário da Recorrente, para excluir a multa de ofício quanto aos pagamentos de participação nos lucros aos administradores em sede de discussão em ação judicial, com o depósito do montante em discussão.

### **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;

No caso em questão, de acordo com a fiscalização, o contribuinte preencheu os requisitos previstos na Lei nº 10.101/2000.

Vejamos o que dispõe a Lei nº 10.101/2000:

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

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

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

II - convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

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

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

LEI Nº 8.212 DE 1991:

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

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

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

(...)

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

(...)

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

DECRETO Nº 3.048 DE 1999:

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

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

Analisando-se o Acordo coletivo de trabalho, o AFR autuante concluiu em seu relatório fiscal – fls. 243/300:

#### DAS CONVENÇÕES COLETIVAS DE TRABALHO – CCT

51. Por força de Convenção Coletiva de Trabalho – CCT, o contribuinte efetuou pagamentos de PLR, de antecipações de PLR e de adicionais de PLR a seus empregados. Relacionamos a seguir as CCT's e os respectivos pagamentos realizados dentro do período fiscalizado:

• CCT PLR – 2013, firmada em 18/10/2013, vigente de 01/09/2013 a 31/08/2014.

Cláusula 1ª – Ao empregado admitido até 31.12.2012, em efetivo exercício em 31.12.2013, convencionou-se o pagamento pelo banco, até 03.03.2014, a título de PLR, conforme as regras a seguir:

1. Parcela correspondente a 90% (noventa por cento) do salário-base acrescido das verbas fixas de natureza salarial, mais o valor fixo de R\$ 1.694,00 (um mil, seiscentos e noventa e quatro reais), limitada ao valor individual de R\$ 9.087,49 (nove mil, oitenta e sete reais e quarenta e nove centavos). Se o valor total da PLR for inferior a 5% (cinco por cento) do lucro líquido de 2013, o valor individual deverá ser majorado até alcançar 2,2 (dois inteiros e dois décimos) salários do empregado e limitado ao valor de R\$ 19.992,46 (dezenove mil, novecentos e noventa e dois reais e quarenta e seis centavos). O pagamento realizado conforme essa regra poderá ser compensado com os valores devidos em razão de planos próprios.

2. Parcela adicional, até o limite individual de R\$ 3.388,00 (três mil, trezentos e oitenta e oito reais), a qual não poderá ser compensada com os valores devidos em razão de planos próprios.

• CCT – PLR 2014, firmada em 13/10/2014, vigente de 01/09/2014 a 31/08/2015.

Cláusula 1ª – Ao empregado admitido até 31.12.2013, em efetivo exercício em 31.12.2014, convencionou-se o pagamento pelo banco, até 03.03.2015, a título de PLR, conforme as regras a seguir:

1. Parcela correspondente a 90% (noventa por cento) do salário-base acrescido das verbas fixas de natureza salarial, mais o valor fixo de R\$ 1.837,99 (um mil, oitocentos e trinta e sete reais e noventa e nove centavos), limitada ao valor individual de R\$ 9.859,93 (nove mil, oitocentos e cinquenta e nove reais e noventa e três centavos). Se o valor total da PLR for inferior a 5% (cinco por cento) do lucro líquido de 2013, o valor individual deverá ser majorado até alcançar 2,2 (dois inteiros e dois décimos) salários do empregado e limitado ao valor de R\$ 21.691,82 (vinte e um mil, seiscentos e noventa e um reais e oitenta e dois centavos). O pagamento realizado conforme essa regra poderá ser compensado com os valores devidos em razão de planos próprios.

2. Parcela adicional, até o limite individual de R\$ 3.675,98 (três mil, seiscentos e setenta e cinco reais e noventa e oito centavos), a qual não poderá ser compensada com os valores devidos em razão de planos próprios.

Cláusula 2ª – Excepcionalmente o banco efetuará, em até 10 (dez) dias contados da assinatura da CCT, o pagamento de antecipação de PLR, conforme as regras a seguir:

1. Parcela correspondente a 54% (cinquenta e quatro por cento) do salário-base acrescido das verbas fixas de natureza salarial, mais o valor fixo de R\$ 1.102,79 (um mil, cento e dois reais e setenta e nove centavos), limitada ao valor individual de R\$ 5.915,95 (cinco mil, novecentos e quinze reais e noventa e cinco centavos). O pagamento realizado conforme essa regra poderá ser compensado com os valores devidos em razão de planos próprios.

2. Antecipação de parcela adicional de PLR, até o limite individual de R\$ 1.837,99 (um mil, oitocentos e trinta e sete reais e noventa e nove centavos), a qual não poderá ser compensada com os valores devidos em razão de planos próprios.

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

#### DOS ACORDOS COLETIVOS DE TRABALHO – ACT

53. Por força de Acordo Coletivo de Trabalho – ACT, o contribuinte efetuou pagamentos de Participação Complementar nos Resultados – PCR a seus empregados. Relacionamos a seguir os ACT's e os respectivos pagamentos realizados dentro do período fiscalizado:

• ACT – PLR 2013 e 2014, firmado em 24/10/2013, vigente de 01/01/2013 a 31/12/2014

Cláusula 3ª – A PCR – Participação Complementar nos Resultados – é um dos componentes de cálculo dos Programas e constitui participação complementar nos resultados. A apuração relativa ao exercício de 2013 e de 2014 obedecerá aos índices de lucratividade apontados na tabela a seguir, não havendo interpolação de valores.

(...)

\*ROE = Retorno sobre o Patrimônio

Cláusula 5ª – Os valores devidos deverão ser pagos nas datas previstas na CCT (até 03/2014 e até 03/2015), inclusive quanto à antecipação (10/2014 e 11/2015).

Parágrafo 3º - Relativamente ao exercício 2014, deverá ser antecipado o valor de R\$ 2.080,00 (dois mil e oitenta reais), na data do pagamento da antecipação da PLR dos bancários (10/2014).

Cláusula 7ª - ...

Parágrafo 3º - Os pagamentos efetuados a título de PCR não serão compensados com as obrigações decorrentes da CCT – PLR.

54. Os Acordos Coletivos de Trabalho atenderam à legislação e os valores pagos aos empregados segundo suas regras não são objeto do presente Auto de Infração.

#### DO REGULAMENTO DO PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS

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

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

57. A título de Condições Preliminares, o Regulamento prevê o seguinte:

a. Eventos de Pagamento: no máximo dois pagamentos ao ano, um em cada semestre civil, respeitado o intervalo de um trimestre civil entre um e outro;

b. Beneficiários: todos os empregados dos bancos acordantes. A cada empregado será aplicada uma única metodologia de cálculo de PLR. Porém, o valor mínimo a ser pago será aquele previsto na CCT – PLR, acrescido da PCR;

c. Metodologias e Fundamentos de Cálculo: para os programas do Eixo 1, é a lucratividade do conglomerado Itaú Unibanco S/A ou do segmento de negócio em que os beneficiários estão inseridos.

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

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

No caso de beneficiários da PLR fundamentada no Eixo 2, as metodologias de cálculo variarão conforme as estratégias e particularidades de cada área e serão acrescidas da PCR e da PLR Adicional definida em CCT – PLR.

58. O regulamento passa a detalhar diversos programas aos quais estarão vinculados os empregados do Itaú Unibanco S.A. Cada programa tem seu público específico, suas regras, definições de cálculo dos valores individuais, avaliações. Em anexo encontram-se todos os programas apresentados pelo Banco.

(...)

#### DOS PAGAMENTOS DA PLR AOS EMPREGADOS À LUZ DA LEGISLAÇÃO VIGENTE

63. A hipótese de incidência das Contribuições Previdenciárias, de acordo com os arts. 12, 22 e 28, todos da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, assenta-se no exercício de atividade remunerada por aquele que a lei define como segurado obrigatório. Logo, pressupõe o exercício de atividade (prestação de serviço) mais a conseqüente remuneração (paga ou creditada). Assim sendo, o fato gerador dessa contribuição é a remuneração paga ou creditada pelos serviços, independentemente do título que se lhe atribua, tanto em relação ao tomador do serviço (empresa), quanto ao segurado contribuinte.

64. Ademais, a base de cálculo na legislação previdenciária assume relevo, quando deixa de ser apenas medida de valor, para identificar, também, todas as parcelas integrantes do fato gerador e, conseqüentemente, da própria base. Isso ocorre quando o legislador diz o que entende por salário de contribuição e acrescenta, para melhor

conceituação, alguns fatos que integram a base de cálculo, bem como outros que, expressamente, exclui.

65. No que tange à Participação nos Lucros ou Resultados, a Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, define, *in verbis*

“Art. 28 (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97)

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

66. De igual maneira o tema é tratado pelo Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06 de maio de 1999. Vejamos:

“Art. 214 (...)

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

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

67. Conforme disposição expressa no art. 28, § 9º, alínea “j”, da Lei n.º 8.212/91, nota-se que a exclusão da parcela de participação nos lucros na composição do salário de contribuição está condicionada à estrita observância da lei reguladora do dispositivo constitucional. Essa regulamentação somente ocorreu com a edição da Medida Provisória n.º 794, de 29 de dezembro de 1994, reeditada sucessivas vezes e convertida na Lei n.º 10.101, de 19 de dezembro de 2000, que veio regular o assunto em tela.

68. Não podemos, ainda, nos esquecer de que as regras de isenção, nos termos do art. 150, § 6º, da Constituição Federal de 1988, devem ser introduzidas no ordenamento jurídico através de leis específicas:

“Art. 150 (...)

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativas a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no artigo 155, § 2º, XII, g”.

69. Ademais, a isenção inclui-se nas modalidades de exclusão do crédito tributário, e desse modo, a legislação que dispõe sobre o tema deve ser interpretada literalmente, conforme prevê o artigo 111, I, do Código Tributário Nacional, nestas palavras:

“Art. 111 - Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I – suspensão ou exclusão do crédito tributário”;

70. Desta feita, no que tange a uma isenção tributária, onde o legislador não dispôs de forma expressa, não pode o aplicador da lei estender a interpretação, sob pena de violação dos princípios da reserva legal e da isonomia.

71. A lei específica que disciplina o pagamento da PLR, mencionada tanto na Lei n.º 8.212/91 quanto no Regulamento da Previdência Social, é a Lei n.º 10.101, de 19 de dezembro de 2000.

72. Assim dispõe os artigos 1º, 2º e 3º da Lei 10.101/2000, com as modificações introduzidas pela Lei 12.832/2013:

“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);

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.

§ 3º Não se equipara a empresa, para os fins desta Lei:

I - a pessoa física;

II - a entidade sem fins lucrativos que, cumulativamente:

a) não distribua resultados, a qualquer título, ainda que indiretamente, a dirigentes, administradores ou empresas vinculadas;

b) aplique integralmente os seus recursos em sua atividade institucional e no País;

c) destine o seu patrimônio a entidade congênere ou ao poder público, em caso de encerramento de suas atividades;

d) mantenha escrituração contábil capaz de comprovar a observância dos demais requisitos deste inciso, e das normas fiscais, comerciais e de direito econômico que lhe sejam aplicáveis.

§ 4º Quando forem considerados os critérios e condições definidos nos incisos I e II do § 1º deste artigo: (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013)

I - a empresa deverá prestar aos representantes dos trabalhadores na comissão paritária informações que colaborem para a negociação; (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013)

II - não se aplicam as metas referentes à saúde e segurança no trabalho. (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013)

Art. 3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

§ 1º Para efeito de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacional as participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados, nos termos da presente Lei, dentro do próprio exercício de sua constituição.

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil. (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013)

§ 3º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.

§ 4º A periodicidade semestral mínima referida no § 2º poderá ser alterada pelo Poder Executivo, até 31 de dezembro de 2000, em função de eventuais impactos nas receitas tributárias.”.



73. Verifica-se, portanto, a necessidade de serem analisadas as condições em que essa verba é ajustada e paga, para que se possa concluir se a mesma corresponde ou não à disciplina da Lei nº 10.101/2000, excluída da tributação por força constitucional, bem como da legislação previdenciária.

(...)

#### 7. DISPOSIÇÕES GERAIS

7.1 Considerando que o objetivo do PLANO é que cada BENEFICIÁRIO tenha seus interesses alinhados aos interesses dos acionistas do ITAÚ UNIBANCO HOLDING, sujeitando-se às variações patrimoniais decorrentes da variação do valor das ações, cada BENEFICIÁRIO obriga-se a manter, integralmente, em seu patrimônio, todos os riscos inerentes à titularidade das AÇÕES PRÓPRIAS ou das OPÇÕES SIMPLES e OPÇÕES DE SÓCIOS, em especial o risco de variação do preço das AÇÕES PRÓPRIAS ou das ações adquiridas em decorrência do exercício das OPÇÕES SIMPLES e OPÇÕES DE SÓCIOS. Dessa forma, fica vedada qualquer forma ou estratégia, direta ou indireta, por meio de qualquer pessoa ou entidade, que tenha por finalidade ou efeito limitar, travar ou transferir o risco das AÇÕES PRÓPRIAS ou das ações adquiridas em decorrência do exercício das OPÇÕES SIMPLES e das OPÇÕES DE SÓCIOS.

Ficam vedadas, inclusive, operações por meio de opções, swaps, vendas a termo, derivativos embutidos, comissão mercantil, mandato ou por meio de qualquer outro negócio ou mecanismo que tenha por efeito limitar, travar ou transferir o risco inerente às AÇÕES PRÓPRIAS e às ações adquiridas em decorrência do exercício das OPÇÕES SIMPLES e das OPÇÕES DE SÓCIOS.

7.1.1. Caso haja indícios de que o BENEFICIÁRIO infringiu as disposições do item 7.1, tal fato deverá ser imediatamente comunicado ao COMITÊ, que analisará se a operação realizada constitui infração e decidirá sobre (i) destituir o BENEFICIÁRIO de sua condição de participante do PLANO e/ou (ii) declarar extintas todas as OPÇÕES SIMPLES e/ou OPÇÕES DE SÓCIOS outorgadas ao BENEFICIÁRIO e/ou, caso as OPÇÕES SIMPLES e/ou OPÇÕES DE SÓCIOS já tenham sido exercidas, deverá determinar que o BENEFICIÁRIO pague indenização no valor das ações adquiridas em decorrência do exercício das OPÇÕES SIMPLES e/ou OPÇÕES DE SÓCIOS, calculado de acordo com a média de cotação dos 30 (trinta) dias anteriores ao pagamento da referida indenização. (grifamos)

7.2 A outorga de OPÇÕES SIMPLES, OPÇÕES DE SÓCIOS e/ou INSTRUMENTOS BASEADOS EM AÇÕES no âmbito do PLANO poderá ser descontinuada a qualquer momento, sem o prévio aviso aos BENEFICIÁRIOS, **a critério do COMITÊ**. (grifamos)

7.4 Observados os limites e condições estabelecidos no PLANO, bem como as determinações legais aplicáveis, caberá ao COMITÊ interpretar este Regimento Interno e aplicar as regras aqui estabelecidas, além de posicionar-se quanto aos casos omissos. (grifamos)

7.5 Qualquer alteração no presente Regimento Interno deverá ser feita mediante deliberação **do COMITÊ**". (grifamos)

78. Reproduzimos a seguir trechos do Regulamento do Programa de Sócios, através dos quais fica clara a posição unilateral desse instrumento, no qual os Comitês de Remuneração e de Pessoas do Itaú Unibanco Holding S.A. são os responsáveis pelas regras contidas no Regulamento. Tal unilateralidade se faz presente, entre outros, nos aspectos a seguir: Observação das Normas Gerais, Aprovação dos beneficiários (categorias, quantidades, nomeações, demissões), Extinção ou não do benefício em razão de desligamento do beneficiário, Descontinuidade do Regulamento, Alteração, Interpretação e Aplicação das regras previstas, além de Posicionamento com relação às regras omissas:

#### "1. OBJETIVO

1.1 O presente Regulamento estabelece as normas e os procedimentos que devem ser observados pelos Comitês de Remuneração e de Pessoas do Itaú Unibanco Holding S.A. (“**Itaú Unibanco Holding**”) com relação ao Programa de Sócios, programa institucional destinado aos membros da Diretoria, membros do Conselho de Administração (“Administradores”), funcionários (“Funcionários”) altamente qualificados ou com elevado potencial ou desempenho, e prestadores de serviço (em conjunto, “Beneficiários”) do Itaú Unibanco Holding e das empresas por ele controladas (“Conglomerado Itaú Unibanco”), facultando-lhes participar no processo de desenvolvimento a médio e longo prazo e da valorização que seu trabalho e dedicação trouxeram para as ações representativas do capital do Itaú Unibanco Holding. (grifamos)

## 2. BENEFICIÁRIOS

### 2.1 Critérios para as nomeações

2.1.5 Todas as nomeações e renomeações serão realizadas pelos Sócios e estão sujeitas à aprovação do Comitê de Pessoas, de acordo com os limites descritos no item 2.2. (grifamos)

### 2.2 Limites para Nomeações

2.2.1 Observadas as indicações realizadas na forma descrita no item 2.1, **o Comitê de Pessoas ratificará as nomeações** respeitando o limite total de até 195 (cento e noventa e cinco) Beneficiários, sendo até 120 (cento e vinte) do Banco de Varejo e até 75 (setenta e cinco) do Banco de Atacado. (grifamos)

### 2.3 Destituição

2.3.1 As propostas de destituição dos Beneficiários serão discutidas e aprovadas no Comitê de **Pessoas**, podendo o referido comitê considerar as recomendações realizadas pelos Sócios. (grifamos)

## 10. DISPOSIÇÕES GERAIS

10.1. Considerando que o objetivo do Programa de Sócios é que cada Beneficiário tenha seus interesses alinhados aos interesses dos acionistas do Itaú Unibanco Holding, sujeitando-se às variações patrimoniais decorrentes da variação do valor das ações, o Beneficiário obriga-se a manter, integralmente, todos os riscos inerentes ao referido programa em seu patrimônio, em especial o risco de variação do preço das Ações Próprias ou das Ações de Sócios. Dessa forma, fica vedada qualquer forma ou estratégia, direta ou indireta, por meio de qualquer pessoa ou entidade, que tenha por finalidade ou efeito limitar, travar ou transferir o risco de tais ações. Ficam vedadas, inclusive, operações por meio de opções, swaps, vendas a termo, derivativos embutidos, comissão mercantil, mandato ou por meio de qualquer outro negócio ou mecanismo que tenha por efeito limitar, travar ou transferir o risco inerente às Ações Próprias e das Ações de Sócios.

10.2 Caso haja indícios de que o Beneficiário infringiu as disposições do item 10.1, tal fato deverá ser imediatamente comunicado ao Comitê de Pessoas, que analisará se a operação realizada constitui infração e decidirá sobre (i) destituir o Beneficiário de sua condição de participante do Programa; (ii) declarar extintas todas as Ações de Sócios cujas condições suspensivas e os prazos de indisponibilidade não tenham transcorrido por completo; e/ou (iii) declarar extintos outros instrumentos patrimoniais de titularidade do Beneficiário. (grifamos)

10.3 A possibilidade de investir no Programa de Sócios **poderá ser descontinuada a qualquer** momento, sem o prévio aviso aos Beneficiários, a critério do Comitê de Remuneração. (grifamos)

10.4 Caberá ao Comitê de Remuneração interpretar este Regulamento e aplicar as normas aqui estabelecidas, além de definir situações excepcionais em relação à determinada outorga e posicionar-se quanto aos casos omissos. (grifamos)

10.5 Qualquer alteração no presente Regulamento deverá ser feita mediante deliberação do **Comitê de Remuneração**. Especialmente com relação às alterações relativas aos itens 2 e 9, o Comitê de Remuneração submeterá também para aprovação do Comitê de Pessoas. (grifamos)

79. Ora, o objetivo da CF/88 de desvincular o pagamento de PLR do salário foi no intuito de abrir ao empregador possibilidades dos empregados participarem do capital das empresas, estimulando-os a alcançarem metas e resultados, e distribuindo com eles o fruto do esforço. Não quis o legislador naquele momento, ou mesmo hoje, abrir uma brecha para que empresas realizem pagamentos indiretos aos empregados, sem que os mesmos sejam computados no conceito de remuneração, ou mesmo reflitam nos demais direitos dos empregados.

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

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

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

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

(...)

#### DA BASE DE CÁLCULO DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS DOS EMPREGADOS

110. Conforme mencionado anteriormente, a participação nos lucros ou resultados da empresa não integra o salário de contribuição se realizada na forma da lei específica. Nesse sentido, dispõe a alínea "j", do § 9º, do art. 28, da Lei n.º 8.212, de 1991. Portanto, deve a empresa cumprir as exigências da lei específica, que no caso é a Lei n.º 10.101/2000, sendo a observância dos requisitos da lei indispensável para a caracterização da *participação nos lucros ou resultados* como parcela desvinculada da remuneração.

111. Pelo fato de determinados pagamentos da PLR terem sido realizados em desacordo com a legislação vigente (Lei n.º 8.212/91 e Lei n.º 10.101/2000), conforme explicado neste Relatório Fiscal, devem, sobre os respectivos valores, incidir as contribuições previdenciárias e as contribuições sociais destinadas aos terceiros (INCRA e Salário Educação).

(...)

Da leitura do relatório fiscal, em determinado momento, o mencionado acordo coletivo não cumpriu com os requisitos da legislação e em outros, atendeu aos requisitos previstos na 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 2013 e 2014, foram concluídas e assinadas em 24/10/2023, respectivamente, conforme se constata do seguinte trecho:

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

(...)

54. Os Acordos Coletivos de Trabalho atenderam à legislação e os valores pagos aos empregados segundo suas regras não são objeto do presente Auto de Infração.

Não havendo justificativas plausíveis para autuar parte do PLR da contribuinte implica em cerceamento do direito de defesa, uma vez que o contribuinte não consegue se defender ou mesmo, sequer entender por qual razão foi autuado em parte de seu PLR e outra parte não.

O ACT 2013/2014 baseia a PLR Planos Próprios paga em fev/14 (rubricas 5993, 5941, 6045 e 6060). E, para o que importa a este tópico, a sua validade não é afastada pelo fato de a sua assinatura ter ocorrido em 24/10/13, durante o ano da aferição de resultados, lembrando que esta é a única objeção do auto de infração sobre o tema.

Nesse aspecto, o auto de infração encerra contradição e torna nulas as cobranças calculadas sobre a PLR paga em fev/14, pois o próprio TVF, em seus parágrafos 53 a 54, reconheceu a validade daquele mesmo ACT PLR 2013/2014, assinado em 24/10/13, ao afirmar que: “54. Os Acordos Coletivos de Trabalho atenderam à legislação e os valores pagos aos empregados segundo suas regras não são objeto do presente Auto de Infração.” Tanto que deixa de autuar a PCR (Participação Complementar nos Resultados), valores fixos pagos aos funcionários, **PREVISTA NO MESMO ACT** das demais verbas lançadas.

Ou seja, se o ACT 2013/2014 atendeu à legislação e se a PLR por ele regida não é objeto do auto de infração, tem-se que a PLR de programas próprios, também regida pelo ACT 2013/2014, não deve se sujeitar às cobranças. Há contradição insanável no próprio TVF, que ora reconhece a validade do ACT 2013/2014, ora não reconhece a validade do mesmo ACT 2013/2014.

E é certo que a Cláusula Segunda do ACT 2013/2014 (fls. 569/570) evidencia que as regras dos Planos Próprios previstas no Anexo Único da norma coletiva foram negociadas, reconhecidas e firmadas com representantes sindicais, além de serem do conhecimento de seu público-alvo:

“Cláusula Segunda – Programas de Participação nos Lucros ou Resultados

A Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) dos BANCOS ACORDANTES será apurada e paga conforme as regras e premissas estipuladas neste Acordo Coletivo e seu Anexo Único.

Parágrafo Primeiro

**Para melhor cumprir os objetivos de integração entre o capital e o trabalho e de incentivo à produtividade, os BANCOS ACORDANTES adotam este Plano de Participação nos Lucros ou Resultados, composto pelas metodologias dispostas no Anexo (doravante denominadas “Programas”) para apuração e cálculo da Participação nos Lucros ou Resultados devida aos seus empregados, satisfazendo em todo momento as seguintes premissas:**

**a) cada Programa aplica-se a um público-alvo próprio de empregados em razão das peculiaridades dos cargos e funções por eles desempenhados nos BANCOS ACORDANTES, como descrito no Anexo;**

b) cada empregado será beneficiário, durante um mesmo período, de apenas um Programa, nos termos do Anexo;

c) cada Programa possui critério próprio de apuração, sem prejuízo da utilização de critérios de outros Programas.

#### **Parágrafo Segundo**

**As regras que compõem cada Programa, reunidas no Anexo Único, são de conhecimento do seu público-alvo.”** (g.n.).

Ademais, a data de assinatura deve anteceder o pagamento da PLR e esse requisito foi cumprido nos autos, conforme decisões recentes da 2ª Turma da C. CSRF, proferidas à unanimidade de votos, *litteris*:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/03/2006 a 31/05/2006

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. LEI Nº 10.101/00. REQUISITOS. CUMPRIMENTO. Os valores pagos a título de PLR não sofrem incidência tributária somente se cumpridos os requisitos estabelecidos na Lei nº 10.101/00.

**PLR. PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. ACORDO DISCUTIDO E FIRMADO APÓS O INÍCIO DO PERÍODO DE AFERIÇÃO. INEXISTÊNCIA DE DESCONFORMIDADE COM A NORMA DE REGÊNCIA. A formalização do acordo para pagamento de PLR durante o período de aquisição do direito à percepção da verba não representa desconformidade com a Lei nº 10.101/00 desde que tal ajuste seja firmado com a devida antecedência do pagamento.”** (Acórdão 9202-010.353, Processo 13864.000030/2011-69, Sessão de 23/08/2022)

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. LEI Nº 10.101/00. REQUISITOS. CUMPRIMENTO. Os valores pagos a título de PLR não sofrem incidência tributária somente se cumpridos os requisitos estabelecidos na Lei nº 10.101/00.

**PLR. PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. ACORDO DISCUTIDO E FIRMADO APÓS O INÍCIO DO PERÍODO DE AFERIÇÃO. INEXISTÊNCIA DE DESCONFORMIDADE COM A NORMA DE REGÊNCIA. A formalização do acordo para pagamento de PLR durante o período de aquisição do direito à percepção da verba não representa desconformidade com a Lei nº 10.101/00 desde que tal ajuste seja firmado com a devida antecedência do pagamento.”** (Acórdão 9202-010.352, Processo 15504.004615/2010-91, Sessão de 23/08/2022)

Deste modo, acolho esta pretensão do contribuinte.

### **BÔNUS DE CONTRATAÇÃO**

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

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

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

(...)

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

(...)

e) as importâncias:

(...)

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

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

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

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

**Câmara:**Segunda Câmara

**Seção:**Segunda Seção de Julgamento

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

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

**Ementa:**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013 PLR. NEGOCIAÇÃO PRÉVIA. CRITÉRIOS CLAROS E OBJETIVOS. INEXISTÊNCIA. CARÁTER REMUNERATÓRIO DO PAGAMENTO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. Estão sujeitos à incidência das contribuições previdenciárias os pagamentos realizados a título de PLR quando efetuados em desacordo com as regras estabelecidas na Lei nº 10.101 de 2000. Não atendem as exigências dessa lei acordos firmados ao fim do ano calendário de referência e que não contenham regras claras e objetivas quanto aos critérios a serem adotados para o pagamento da verba. BÔNUS DE CONTRATAÇÃO (HIRING BONUS). INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES ADSTRITA À OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. O bônus de contratação tem natureza salarial por representar antecipação pecuniária para atrair o empregado, ainda que seja disponibilizada ao beneficiário em parcela única, há a necessidade da prestação de serviço para que o valor incorpore-se ao seu patrimônio. Possuindo o bônus de contratação caráter remuneratório, a incidência da contribuição previdenciária dá-se na data do pagamento CONTRIBUTIVO PREVIDENCIÁRIO. 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 quão prévio deve ser o ajuste de PLR. Tal regra demanda, necessariamente, a avaliação do caso concreto. Portanto, não há que se falar em celebração retroativa ou ausência de pactuação prévia quando os instrumentos forem celebrados no mês imediatamente posterior ao início da respectiva vigência. PLR. VALOR MÍNIMO FIXO E CERTO. A previsão de que seja pago valor mínimo, fixo e certo retira do acordo a finalidade de que haja o incentivo à produtividade, que se afigura como um dos objetivos mediatos da lei. PARTICIPAÇÃO NO LUCRO. ADMINISTRADORES. A participação nos lucros e resultados prevista na Lei nº 6.404 de 1976 paga a diretores não empregados (contribuintes individuais) tem a natureza de retribuição pelos serviços prestados à pessoa jurídica, ensejando a incidência de contribuição previdenciária, por não estar abrigada 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 de 2022, 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.

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 INTEGRACÃO. 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 arguída. 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. Aspetos trabalhistas do Hiring Bonus:**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*Não obstante, como 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 salarial<sup>20</sup>.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*(...)*

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

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

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

Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 6.321, de 14 de abril de 1976;

De acordo com o art. 3º da Lei n.º 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 n.º 5/91, foi instituído para regulamentar a Lei n.º 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 n.º 1.861, de 25 de fevereiro de 1981, com a redação dada pelo artigo 1º do Decreto-lei n.º 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 n.º 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 para-fiscais 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 para-fiscais 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, devendo ser mantida a retificação do valor da base de cálculo para R\$ 527.912.407,80.

Conheço do recurso voluntário para dar-lhe parcial provimento para cancelar multa de ofício quanto ao pagamento da PLR aos administradores que se encontra com exigibilidade suspensa, desde que os depósitos judiciais não tenham sido levantados pelo contribuinte, suspendendo a exigibilidade, para cancelar a autuação quanto ao PLR dos

empregados, 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

Conselheira Débora Fófano dos Santos, Relatora Designada

Não obstante as razões e fundamentos legais do voto do Ilustre Conselheiro Relator, fui designada a apresentar a redação do voto vencedor especificamente em relação ao tema “Limite da Base de Cálculo das Contribuições a Terceiros”, remanescendo hígidas as demais conclusões expressas pelo Conselheiro Douglas Kakazu Kushiya.

Em sua defesa, aduz o Recorrente que o artigo 3º do Decreto-Lei nº 2.318 de 1986<sup>1</sup> teria revogado o limite de 20 (vinte) salários mínimos da base de cálculo tão somente no tocante às contribuições previdenciárias (*caput* do artigo 4º da Lei nº 6.950 de 1981<sup>2</sup>), permanecendo intacto o parágrafo único do artigo 4º relativo às contribuições destinadas a terceiros.

Este Colegiado já se deparou e apreciou tal matéria, objeto do voto vencedor no Acórdão nº 2201-010.522, julgado em sessão de 06/04/2023, de lavra do Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo. Por concordar com os fundamentos lá adotados, utilizo-os como razão de decidir nos presentes autos, mediante a reprodução do seguinte excerto da decisão:

(...)

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.

<sup>1</sup> DECRETO-LEI Nº 2.318, DE 30 DE DEZEMBRO DE 1986. Dispõe sobre fontes de custeio da Previdência Social e sobre a admissão de menores nas empresas.

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.

<sup>2</sup> LEI Nº 6.950, DE 04 DE NOVEMBRO DE 1981. Altera a Lei nº 3.807, de 26 de agosto de 1960, fixa novo limite máximo do salário-de-contribuição previsto na Lei nº 6.332, de 18 de maio de 1976, e dá outras providências.

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.

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 parafiscais arrecadadas por conta de terceiros.

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

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

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

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

Art 1º Mantida a cobrança, fiscalização, arrecadação e repasse às entidades beneficiárias das contribuições para o Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI), para o Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial

(SENAC), para o Serviço Social da Indústria (SESI) e para o Serviço Social do Comércio (SESC), ficam revogados:

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

(...)

Como visto, encontra-se na Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no rito dos recursos repetitivos, a fim de uniformizar o entendimento jurisprudencial acerca da definição se o limite máximo de 20 salários mínimos é aplicável para a base de cálculo de contribuições parafiscais arrecadadas por conta de terceiros<sup>3</sup>. Foram afetados pelos ministros os Recursos Especiais n.º 1.898.532 e 1.905.870. A questão submetida a julgamento no Tema 1.079 é a seguinte:

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

Ressalte-se que, por força do que dispõe o artigo 62 do RICARF<sup>4</sup>, a vedação aos membros das turmas de julgamento do CARF de afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, se restringe, dentre outras, às decisões definitivas de mérito proferidas do Supremo Tribunal Federal (STF) ou pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), em sede de recursos repetitivos.

Em vista dessas considerações, resta concluir-se, não merecer acolhimento o argumento do Recorrente neste ponto.

(documento assinado digitalmente)

Débora Fófano dos Santos

<sup>3</sup> Tendo em vista a existência de julgamentos, tanto no sentido da revogação tácita do artigo 4º da Lei n.º 6.950 de 1981, quanto no sentido de que a revogação foi apenas do "caput" do dispositivo.

<sup>4</sup> PORTARIA MF N.º 343, DE 09 DE JUNHO DE 2015. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dá outras providências.

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF n.º 39, de 2016)

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016)

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar n.º 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar n.º 73, de 1993. (Redação dada pela Portaria MF n.º 39, de 2016)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016)

Fl. 39 do Acórdão n.º 2201-011.328 - 2ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16327.720188/2019-81