



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>16327.720633/2015-80</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9202-011.529 – CSRF/2ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	15 de outubro de 2024
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
<b>RECORRENTE</b>	BANCO FIBRA SA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

RECURSO ESPECIAL. REQUISITOS REGIMENTAIS. ACÓRDÃO RECORRIDO EM HARMONIA COM SÚMULA DO CARF. NÃO CONHECIMENTO.

Não cabe recurso especial de decisão que adote entendimento de súmula do CARF, ainda que a referida súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. CELEBRAÇÃO DO ACORDO NO FIM DO PERÍODO DE APURAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DOS PRECEITOS LEGAIS.

A Lei nº 10.101/2000 estabelece que os programas de metas e resultados devem estar pactuados antes do período de aferição de tais critérios para a fixação da PLR atribuída a cada empregado, pois o objetivo da PLR, como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e incentivo à produtividade, é motivar o alcance dos resultados pactuados previamente. Não cumpre os requisitos legais da regra isentiva o acordo pactuado já no fim do período-base para apuração do valor de PLR, pois não estimulam esforço adicional do trabalhador a aumentar sua produtividade.

PREVIDENCIÁRIO. BÔNUS RETENÇÃO (PERMANÊNCIA). EXIGÊNCIAS QUE CARACTERIZAM A NATUREZA REMUNERATÓRIA. INCIDÊNCIA.

Bônus dessa natureza, em princípio, estariam fora do alcance da incidência das contribuições previdenciárias, pois o evento que os origina não é o trabalho.

No entanto, para que fique caracterizada a natureza não remuneratória, é preciso que a verba não esteja vinculada à relação contratual de trabalho, devendo ser paga incondicionalmente.

A existência de requisitos de permanência do empregado por um período pré-estabelecido, manter desempenho satisfatório, exigir a devolução proporcional, por parte do empregado, do valor já pago a este, são exemplos de condições que desvirtuam o objetivo essencial da verba, revelando a sua verdadeira natureza remuneratória.

**INDENIZAÇÃO POR DISPENSA. RESCISÃO DO CONTRATO DE TRABALHO. PREJUÍZO NÃO COMPROVADO.**

Indenização pressupõe um prejuízo patrimonial sofrido pelo empregado em decorrência de sua atuação laboral que, pelas condições em que incorrido, deveria ter sido suportado pela contratante dos serviços prestados. Ausente este requisito, a verba paga pelo empregador com habitualidade integra o salário de contribuição do empregado.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial da Contribuinte em relação às matérias i) PLR – Data de assinatura dos planos durante o ano base; ii) Bônus/gratificação de retenção; e iii) Indenizações pagas na demissão dos funcionários. No mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, acordam em dar-lhe parcial provimento, apenas para entender que o Acordo Coletivo de PLR dos anos de 2009/2010 (especificamente as verbas em relação ao ano 2010) cumpriu a regra de pactuação prévia, com retorno dos autos ao Colegiado a quo para verificar se o instrumento de PLR de 2010 cumpriu os demais requisitos para isenção da verba. Vencidos os conselheiros Leonam Rocha de Medeiros, Fernanda Melo Leal e Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, que davam provimento parcial em maior extensão no tocante à PLR. Votaram pelas conclusões os conselheiros Leonam Rocha de Medeiros, Fernanda Melo Leal e Ludmila Mara Monteiro de Oliveira em relação ao Bônus de retenção.

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Liziane Angelotti Meira** – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Mario Hermes Soares Campos, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo contribuinte em face do acórdão nº 2402-007.277 (fls. 1697/1775), integrado pelo acórdão de embargos (opostos pela Fazenda Nacional) nº 2402-010.726 (fls. 1803/1809), o qual não conheceu do recurso de ofício e deu parcial provimento ao recurso voluntário, apenas para excluir do lançamento a parcela dos juros de mora correspondente aos débitos cobertos por depósito judicial, no que concerne à contribuição relativa aos Riscos Ambientais do Trabalho (RAT), conforme ementas e decisões abaixo:

### **Acórdão de Recurso Voluntário nº 2402-007.277**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

RECURSO DE OFÍCIO. VALOR EXONERADO INFERIOR AO LIMITE DE ALÇADA. MOMENTO DE AFERIÇÃO DO VALOR. DATA DE APRECIACÃO EM SEGUNDA INSTÂNCIA. NÃO CONHECIMENTO.

1. Não se conhece de recurso de ofício interposto em face de decisão, que exonerou o sujeito passivo de tributo e encargos de multa, em valor total inferior ao limite de alçada, o qual deve ser aferido na data de sua apreciação em segunda instância.

2. A Súmula CARF nº 103 preleciona que o limite de alçada deve ser aferido na data de apreciação do recurso em segunda instância.

ART. 24 DA LINDB. INAPLICABILIDADE. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. APLICAÇÃO DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. EFEITOS DAS DECISÕES JUDICIAIS. REGRAMENTO PROCESSUAL PRÓPRIO.

1. O Código Tributário Nacional tem norma específica que regulamenta os efeitos das decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, os quais, inclusive, não coincidem com os efeitos a que se pretende atribuir através do art. 24 da LINDB.

2. Ademais, o art. 146 do Código é claro ao determinar que a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução, de tal forma que tal modificação tem efeitos prospectivos, e não retroativos.

3. O direito processual já estabelece uma lógica de precedentes (baseada no mesmo valor de segurança jurídica), a exemplo das decisões com repercussão geral, das decisões proferidas em recursos repetitivos, ou as próprias súmulas vinculantes deste CARF.

**PEDIDO DE CONEXÃO. IMPROCEDÊNCIA. REGRA GERAL DE DISTRIBUIÇÃO. FATOS DISTINTOS.**

Em regra, a lei impõe a distribuição dos processos nos foros e locais onde haja mais de um órgão competente para julgá-los, o que visa a trazer imparcialidade aos julgamentos. Desta forma, a competência do órgão não pode ser alterada por conveniência das partes e a distribuição é um elemento fundamental para um julgamento justo, livre e imparcial.

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. EMPREGADOS. ACORDO PRÉVIO.**

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

**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 DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. BÔNUS DE RETENÇÃO. PROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO.**

O pagamento de bônus de retenção ou gratificação de permanência visando recompensar o empregado que mantém seu vínculo empregatício por período determinado de tempo, com uma espécie de prêmio, representa um ganho fornecido como resultante de uma contraprestação e se encontra dentro do conceito do salário de contribuição.

**INDENIZAÇÃO POR DISPENSA. RESCISÃO DO CONTRATO DE TRABALHO. PREJUÍZO DO NÃO COMPROVADO**

Indenização pressupõe um prejuízo patrimonial sofrido pelo empregado em decorrência de sua atuação laboral que, pelas condições em que incorrido, deveria ter sido suportado pela contratante dos serviços prestados. Ausente este requisito, a verba paga pelo empregador com habitualidade integra o salário de contribuição do empregado.

O disposto na alínea “m” do inciso V do § 9º do art. 214 do RPS estipula a necessidade de previsão legal para que outros tipos de indenização, não previstas em seu rol taxativo, possam ser entendidos como não integrantes do salário de contribuição.

CONTRIBUIÇÃO RELATIVA AO RAT AJUSTADA PELO FAP.

EXISTÊNCIA DE DEPÓSITOS JUDICIAIS PRÉVIOS. JUROS DE MORA SOBRE OS VALORES DEPOSITADOS. INEXIGIBILIDADE.

1. O depósito integral do montante do crédito tributário suspende a sua exigibilidade (art. 151, inc. II, do CTN), e o eventual insucesso da ação judicial (ordinária ou mandamental) implicará a conversão do depósito em renda, com a consequente extinção do crédito (art. 156, inc. VI, do CTN).

2. O depósito afasta os efeitos da mora relativamente ao montante depositado, e tanto a Lei de Execuções Fiscais, em seu art. 9º, § 4º, quanto a Lei 9703/98, em seu art. 1º, § 3º, inc. II, afastam a exigibilidade dos juros moratórios.

3. A expressão depósito do seu montante integral abrange o crédito como um todo, inclusive a eventual incidência de juros e multa a ele vinculados, de tal maneira que o depósito tempestivo e espontâneo efetuado pela recorrente suspende o crédito até o valor por ele coberto. A Súmula CARF nº 5, vinculante conforme Portaria MF 277/18, preleciona que não são devidos juros de mora sobre o crédito tributário depositado.

TRIBUTO COM EXIGIBILIDADE SUSPENSIVA POR FORÇA DE DEPÓSITO DO SEU MONTANTE INTEGRAL. LANÇAMENTO.

POSSIBILIDADE Embora desnecessário, admite-se a lavratura do auto de infração pela administração tributária, no exercício de seu poder potestativo, observando-se, todavia, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário até o limite do valor depositado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício, por não atingimento do limite de alçada. Quanto ao recurso voluntário, por maioria de votos, em afastar as preliminares, sendo vencida a Conselheira Renata Toratti Cassini, que deu provimento ao recurso quanto à Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB). No mérito, por voto de qualidade, negou-se provimento ao recurso voluntário quanto à Participação nos Lucros e Resultados (PLR) paga tanto em favor dos empregados quanto em favor

do administrador não empregado, sendo vencidos os Conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci (Relator), Thiago Duca Amoni, Renata Toratti Cassini e Gregório Rechmann Junior, que deram provimento ao recurso. Por maioria de votos, negado provimento ao recurso quanto ao bônus de retenção, sendo vencidos os Conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci (Relator), Renata Toratti Cassini e Gregório Rechmann Junior, que deram provimento ao recurso. Por voto de qualidade, negado provimento ao recurso quanto à "indenização" por dispensa, vencidos os Conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci (Relator), Thiago Duca Amoni, Renata Toratti Cassini e Gregório Rechmann Junior, que deram provimento ao recurso. Por voto de qualidade, dado provimento ao recurso quanto à contribuição relativa aos Riscos Ambientais do Trabalho (RAT), discutida judicialmente, para que sejam excluídos do lançamento os respectivos juros de mora. Vencidos os Conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci (Relator), Thiago Duca Amoni, Renata Toratti Cassini e Gregório Rechmann Junior, que deram provimento ao recurso quanto ao RAT. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti.

#### **Acórdão de embargos nº 2402-010.726**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ACOLHIMENTOS. VÍCIOS VERIFICADOS. SANEAMENTO. DECISÃO EMBARGADA. INTEGRAÇÃO. EFEITOS INFRINGENTES.

Para saneamento dos vícios verificados no acórdão, acolhem-se os embargos de declaração, que se integram à decisão embargada com efeitos infringentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos admitidos, sanando a contradição apontada no seu Despacho de Admissibilidade, para integrar a decisão embargada, com efeitos infringentes, restando alterado o resultado do julgamento para "Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício, por não atingimento do limite de alçada. Quanto ao recurso voluntário, por maioria de votos, em afastar as preliminares, sendo vencida a Conselheira Renata Toratti Cassini, que deu provimento ao recurso quanto à Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB). No mérito, por voto de qualidade, negou-se provimento ao recurso voluntário quanto à Participação nos Lucros e Resultados (PLR) paga tanto em favor dos empregados quanto em favor do administrador não empregado, sendo vencidos os Conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci (Relator), Thiago Duca Amoni, Renata Toratti Cassini e Gregório Rechmann Junior, que deram provimento ao recurso. Por maioria de votos, negado provimento ao

recurso quanto ao bônus de retenção, sendo vencidos os Conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci (Relator), Renata Toratti Cassini e Gregório Rechmann Junior, que deram provimento ao recurso. Por voto de qualidade, negado provimento ao recurso quanto à "indenização" por dispensa, vencidos os Conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci (Relator), Thiago Duca Amoni, Renata Toratti Cassini e Gregório Rechmann Junior, que deram provimento ao recurso. Por voto de qualidade, dado provimento ao recurso quanto à contribuição relativa aos Riscos Ambientais do Trabalho (RAT), discutida judicialmente, para que sejam excluída do lançamento a parcela dos juros de mora correspondente aos débitos cobertos por depósito judicial. Vencidos os Conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci (Relator), Thiago Duca Amoni, Renata Toratti Cassini e Gregório Rechmann Junior, que deram provimento ao recurso quanto ao RAT. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti."

Em face da decisão acima, o contribuinte apresentou Recurso Especial (fls. 1832/1884).

Conforme despacho de fls. 1996/2007, foi dado seguimento ao Recurso Especial do contribuinte, admitindo-se a rediscussão das matérias: **a) PLR – Data de assinatura dos planos durante o ano base** (com base no paradigma 9202-003.370); **b) PLR paga a administradores** (com base no paradigma 9202-010.354); **c) Bônus/gratificação de retenção** (com base no paradigma 9202-010.457); e **d) Indenizações pagas na demissão dos funcionários** (com base no paradigma 9202-010.364).

A Fazenda Nacional apresentou as contrarrazões de fls. 2009/2038.

Este processo compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**, Relator

Como exposto, trata-se de recurso especial interposto pelo Contribuinte, cujo objeto envolve o debate acerca dos seguintes temas:

- a) PLR – Data de assinatura dos planos durante o ano base (com base no paradigma 9202-003.370);**
- b) PLR paga a administradores (com base no paradigma 9202-010.354);**
- c) Bônus/gratificação de retenção (com base no paradigma 9202-010.457);e**

**d) Indenizações pagas na demissão dos funcionários (com base no paradigma 9202-010.364).**

**I. CONHECIMENTO**

**I.a. PLR - Data de assinatura dos planos durante o ano base.**

Sobre o tema, o voto vencedor do acórdão recorrido sedimentou o seguinte (fl. 1753 e ss):

**Acórdão nº 2402-007.277**

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

Teríamos, a partir daí, os seguintes questionamentos:

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

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

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

(...)

Não vejo que, pelo fato de não haver um "liame minimamente concreto entre a prestação de serviço realizada pelo trabalhador e a lucratividade alcançada pela pessoa jurídica, tanto mais quando se trata de uma instituição financeira com milhares de funcionários", os termos do negociado possam ser estabelecidos após o início do período de aferição.

Compartilho com o I. Redator acerca da complexidade da elaboração de tais planos na forma como colocada e, em especial, quando envolvidas as circunstâncias já aqui e lá reconhecidas. Da mesma forma, convirjo quanto à dificuldade, quiçá impossibilidade, de se relacionar diretamente a participação do empregado à percepção da verba, sobretudo naqueles planos onde o "ser funcionário" e a "obtenção de lucros" são as únicas condicionantes.

Contudo, tenho que a inexistência de um liame minimamente concreto não seria motivo o suficiente para fosse afastado do empregado, o conhecimento das regras postas.

(...)

Ora, infere-se, da assertiva acima, que a não celebração do acordo antes de o início do período de apuração não se dá, decisivamente, pela complexidade do

assunto e/ou pela quantidade de agentes e interesses envolvidos (a rigor, não haveria impedimento a que se celebrasse o acordo em setembro, outubro, novembro ou dezembro de determinado ano, para recebimento de parcelas relativas aos lucros/resultados auferidos do ano seguinte), mas sim pela desvirtuada utilização do instrumento da PLR (que se dá em instrumento em apartado) para viabilizar a complementação da remuneração do trabalhador, em descompasso com o que preceitua o caput do artigo 3º da Lei 10.101/2000.

Assim concluindo, as indagações encimadas poderiam ser respondidas como seguem: Acordos que estipulam metas individuais ou em grupo:

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

Acordos que não estipulam metas individuais ou em grupo

1 – igualmente pactuados previamente ao início do período de apuração, pela inteligência do artigo 1º da Lei 10.101/20.

Cito trechos do voto proferido no acórdão paradigma nº 9202-003.370:

**Acórdão 9202-003.370**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2000 a 31/07/2006

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA PLR. IMUNIDADE. OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. ACORDO PRÉVIO AO ANO BASE. DESNECESSIDADE.

A Participação nos Lucros e Resultados PLR concedida pela empresa aos seus funcionários, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por força do disposto no artigo 7º, inciso XI, da CF, sobretudo por não se revestir da natureza salarial, estando ausentes os requisitos da habitualidade e contraprestação pelo trabalho.

Somente nas hipóteses em que o pagamento da verba intitulada de PLR não observar os requisitos legais insculpidos na legislação específica, notadamente artigo 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91, bem como MP nº 794/1994 e reedições, c/c Lei nº 10.101/2000, é que incidirão contribuições previdenciárias sobre tais importâncias, em face de sua descaracterização como Participação nos Lucros e Resultados.

A exigência de outros pressupostos, não inscritos objetivamente/literalmente na legislação de regência, como a necessidade de formalização de acordo prévio ao ano base, é de cunho subjetivo do aplicador/intérprete da lei, extrapolando os limites das normas específicas em total afronta à própria essência do benefício, o qual, na condição de verdadeira imunidade, deve ser interpretado de maneira ampla e não restritiva.

Recurso especial negado.

(...)

#### **Voto**

(...)

Data vênia àqueles que divergem do entendimento deste Conselheiro, a conclusão da exigência de acordo prévio para concessão da PLR encontra sustentáculo nos incisos I e II, § 1º, artigo 2º, da Lei nº 10.101/2000 e/ou MP nº 794/1994 e reedições. De conformidade com esses dispositivos legais, visando a observância dos requisitos inseridos no § 1º, o legislador **SUGERIU** a utilização de “I índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; e II programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente”.

Observe-se, que em momento algum a lei impôs a observância de tais incisos.

Muito pelo contrário. Extrai-se do bojo do § 1º, artigo 2º, da Lei nº 10.101/2000, a expressão “**podendo**”, o que não representa uma obrigatoriedade, mas, sim, uma faculdade.

O que a lei determina é a utilização de “[...] 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 [...]”.

Assim, a exigência de acordo prévio é de cunho subjetivo do agente lançador ou do julgador, mormente quando visa dar efetividade aos incisos I e II, § 1º, artigo 2º, da Lei nº 10.101/2000, os quais não são de observância obrigatória. E, como já sedimentado acima, a isenção/imunidade não comporta subjetivismo.

(...)

(...)

Ademais, é preciso reconhecer que o mundo real, distante daquele que seria o ideal para o bom andamento das relações interpessoais e, por conseguinte, entre empresa e funcionários, nos impõe barreiras, de certa forma até naturais, que convergem pela assinatura/formalização do acordo de PLR após iniciado o ano-base. Isto porque, tratando-se de discussão a propósito de direitos dos trabalhadores, escorados em lucros ou resultados de empresas, dificilmente um acordo contemplando os valores, regras, condições básicas, etc. para a concessão da Participação nos Lucros e Resultados será de fácil resolução, exigindo, por certo, longo período de tratativas, mormente com a participação da empresa, empregados, seus representantes em comissões e/ou respectivos Sindicatos.

Do acima exposto, restou demonstrada a divergência jurisprudencial quanto à matéria envolvendo a assinatura do acordo durante o período de apuração, pois no acórdão

recorrido o entendimento foi de que a assinatura do acordo no decorrer do período de apuração do resultado representaria descumprimento dos requisitos da legislação de regência, enquanto no paradigma, o entendimento foi de que inexistia previsão legal que estabeleça a obrigatoriedade de que o acordo seja formalizado anteriormente ao período no qual se pretende avaliar o cumprimento de metas para pagamento de PLR.

Neste sentido, deve ser conhecido o recurso da Contribuinte neste ponto.

#### **I.b. PLR paga a administradores.**

Sobre o tema, o voto vencedor do acórdão recorrido sedimentou o seguinte (fl. 1766 e ss):

##### **Acórdão nº 2402-007.277**

Também o § 4º do art. 218 da CF reforça a compreensão de que a participação nos lucros e resultados é dirigida ao trabalhador subordinado. Esse parágrafo veicula previsão de participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade, regramento que a lei apoiará e estimulará as empresas que invistam em pesquisa, criação de tecnologia adequada ao País, formação e aperfeiçoamento de seus recursos humanos e que pratiquem sistemas de remuneração que assegurem ao empregado e não ao trabalhador não subordinado desvinculada do salário, participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade de seu trabalho.

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

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

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

À luz dessas constatações, e a par delas, deve ser lembrado que diretores não empregados são segurados obrigatórios da previdência social, na categoria de

contribuintes individuais, a teor da alínea "a" do inciso I do art. 195 da CF, c/c a alínea "f" do inciso V do art. 12 da Lei nº 8.212/91.

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

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

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

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

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

(...)"

Cito trechos do voto proferido no acórdão paradigma nº 9202-010.354:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/05/2009 a 30/04/2010

PLR. DIRETORES ESTATUTÁRIOS. ISENÇÃO A norma de isenção representada pela Lei nº 10.101/00, não limitou o benefício fiscal e trabalhista à determinada categoria de trabalhadores, alcançando também os diretores estatutários.

(...)

**Voto Vencedor**

(...)

Após alegar que a possibilidade de pagamento ao diretores estatutários decorre da própria Constituição, uma vez que o artigo 7º assegura o rol dos direitos dos trabalhadores e não somente dos empregados, assevera a Recorrente (fls 448 e segs), inclusive citando jurisprudência deste Colegiado, que a Lei nº 6.404/76 contempla a possibilidade de pagamento de participação nos lucros para o diretores estatutários, o que cumpriria o ditame da Lei de Custeio no sentido da necessidade de observação das disposições legais para a fruição da isenção da contribuição previdenciária sobre o pagamento da PLR.

Assiste razão a Recorrente. Os ditames da Lei nº 10.101/00 se aplicam ao contribuinte individual, ou seja, cumpridos os requisitos previstos na Lei nº 10.101/00, há isenção da contribuição previdenciária nos pagamentos realizados ao contribuinte individual a título de PLR. Explico.

(...)

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

(...)

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

(...)

Como nos recorda JJ Canotilho, a interpretação deve ser realizada evitando-se antinomias constitucionais e mais, ampliando-se o gozo de direitos constitucionalmente esculpados.

Não há tal vício de inconstitucionalidade na Lei nº 10.101/00. Não será o interprete que irá criá-lo.

Assim, acompanhados pela jurisprudência administrativa e pela moderna doutrina, e principalmente, por entender que a norma de isenção representada pela Lei nº 10.101/00, não limitou o benefício fiscal e trabalhista à determinada categoria de trabalhadores – até porque tal procedimento seria claramente discriminatório e inconstitucional – somos de opinião que a PLR, desde que devidamente implementada, com o programa de criação do plano – devidamente aprovado pelo sindicato dos empregados - explicitamente não excluindo os contribuintes individuais, pode sim ser extensiva a todos os trabalhadores da empresa.

Apesar de verificar-se a divergência jurisprudencial quanto à matéria, entendo que o recurso não merece ser conhecido neste ponto.

Isso porque a partir de 27/06/2024 passou a vigor a Súmula CARF nº 195, com o seguinte teor:

**Súmula CARF nº 195 Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 21/06/2024 – vigência em 27/06/2024**

Os valores pagos aos diretores não empregados a título de participação nos lucros ou nos resultados estão sujeitos à incidência de contribuições previdenciárias.

Acórdãos Precedentes: 9202-011.036; 9202.010.258; 9202-009.919

Quanto ao conhecimento de recurso especial, o RICARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, dispõe o seguinte:

Art. 118. Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra acórdão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial, Turma Extraordinária ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

(...)

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das Turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

(...)

§ 12. Não servirá como paradigma o acórdão:

(...)

III - que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar:

(...)

c) Súmula do CARF ou Resolução do Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais;

Tendo em vista que o acórdão recorrido encontra-se em harmonia com a Súmula CARF nº 195, não cabe recurso especial contra a referida matéria, ainda que a citada Súmula tenha sido aprovada após a interposição do recurso, conforme disciplina o art. 118, §3º, do RICARF.

Ademais, o §12 do RICARF estabelece que não servirá como paradigma o acórdão que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar Súmula do CARF. Neste sentido, o paradigma nº 9202-010.354 não se presta a demonstrar a divergência, por contrariar a já citada súmula CARF nº 195.

Do acima exposto, entendo que **não** deve ser conhecido o recurso da Contribuinte neste ponto.

### I.c. Bônus/gratificação de retenção

Sobre o tema, o voto vencedor do acórdão recorrido sedimentou o seguinte (fl. 1770 e ss):

#### **Acórdão nº 2402-007.277**

13.1. Por seu turno, esclarece a Autoridade Fiscal que o bônus/gratificação de retenção era devido pelo empregador aos empregados que assinaram acordos formalizados, cujos trechos abaixo transcritos detalham as condições para seu pagamento:

(...)

13.4. Não há como se entender como rendimento eventual verba cujo pagamento foi previamente ajustada com os empregados por meio de acordos assinados entre as partes, tornando o pagamento da gratificação de retenção obrigatória e definitiva uma vez implementadas as condições previamente estabelecidas: tendo o empregado mantido a relação de emprego durante o período determinado no acordo, fará jus à verba em questão independentemente da vontade da autuada.

13.5. Assim, demonstrada está a natureza remuneratória da gratificação de retenção, sobre o qual incide a contribuição social, não se tratando de parcela eventual desvinculada da remuneração (hipótese de exclusão prevista no art. 28, § 9º, alínea “e”, item 7, da Lei nº 8.212/91) como entende a empresa.

Cito trechos do voto vencido (vencedor nesta matéria) proferido no acórdão paradigma nº 9202-010.457:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

(...)

**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.

(...)

“Antes, uma diferença entre os dois pactos, exsurge. Enquanto o bônus de contratação é acordado previamente ao contrato de trabalho, tem na sua essência, como visto, o ajuste prévio, uma vez que o objeto desse acordo é a “obligatio facendi”, a promessa de contratar, no retention bonus já há o contrato de trabalho, ou seja, a obrigação de fazer do empregado - resultante do novo pacto - é a de manter contrato de trabalho, por ele continuar na relação laboral existente, com os ajustes que decorrerem do novo cenário.

Assim, é da essência do bônus de contratação a inexistência do contrato de trabalho entre os contratantes. Ao reverso, no bônus de permanência há vínculo laboral vigente.

(...)

A própria definição do bônus de retenção, sua motivação, já nos permite afastar a natureza remuneratória da verba devida em razão de interrupção do contrato de trabalho ou de tempo à disposição do empregador, pois, o trabalho continua sendo prestado, em regra, com o contrato plenamente vigente. Até por isso, se eventualmente o trabalhador não estiver prestando os serviços avençados, por motivos ensejados pelo contratante, seu tempo à disposição estará sendo remunerado pelo seu salário.

(...)

Nesse sentido, não vemos como encaixar o bônus de retenção como verba salarial de caráter contraprestacional. Pelo seu trabalho, pelo seu esforço usual ou suplementar, o empregado estará recebendo as verbas combinadas, constantes de seu pacote de remuneração. O ajuste que culmina no ‘retention bonus’ tem outra finalidade: demover o empregado da troca de emprego, do pedido de demissão. É sim cláusula acessória do contrato de trabalho ajustada em prol da manutenção deste.

(...)

Em resumo, pelo trabalho prestado o empregado está recebendo seu salário e, eventualmente, complementos salariais ajustados. O bônus de permanência não tem caráter contraprestativo, tem sim função de manter o contrato de trabalho vigente.”

Verifica-se que o embasamento principal do voto recorrido se escora no fato de se tratar de verba cujo pagamento foi previamente ajustado com o empregado por meio de acordo assinado, fato que tornou o pagamento, uma gratificação, com requisito de que o empregado mantenha a relação de emprego durante o período acordado.

O paradigma acostado pelo recorrente, se escora na argumentação de inexistência de caráter contraprestacional, motivo pelo qual a referida verba não se enquadra como

remuneração, uma vez que, pelo trabalho, o empregado receberia as verbas combinadas no seu pacote de remuneração.

Assim, entendo que restou demonstrada a divergência jurisprudencial quanto à matéria.

Portanto, também deve ser conhecido o recurso da Contribuinte neste ponto.

#### **I.d. Indenização por dispensa**

Sobre o tema, o voto vencedor do acórdão recorrido sedimentou o seguinte (fl. 1772 e ss):

##### **Acórdão nº 2402-007.277**

14. Quanto à verba em destaque, esclarece a Auditora-Fiscal que a empresa efetuou pagamentos aos empregados a título de “Indenização” e “Indenização por Dispensa” por mera liberalidade, não tendo por base lei, convenção ou acordo coletivo, motivo pelo qual integram a remuneração e compõem a base de cálculo das Contribuições Previdenciárias. Por sua vez, a impugnante sustenta que esses valores possuem natureza indenizatória e de forma não habitual, visto que é paga ao funcionário uma única vez.

14.1. No que diz respeito à natureza eventual da verba em análise, refutam-se as alegações da autuada. Conforme anteriormente discutido, a habitualidade (não eventualidade) está relacionada não à frequência com que determinada verba é paga aos empregados, mas sim com a sua previsibilidade.

14.2. Nesses termos, à exemplo do que ocorre com a chamada “gratificação de retenção”, a previsibilidade do pagamento da “indenização” ou “indenização por dispensa” foi demonstrada pela Autoridade Fiscal e não foi refutada pela impugnante: as folhas de pagamentos e as rescisões de contratos de trabalho demonstram que o seu pagamento por parte da empresa é recorrente, o que o torna esperado pelo empregado e passa a integrar a relação trabalhista estipulada entre as partes.

14.3. Outrossim, não reveste a verba em questão das características de uma indenização: esta última pressupõe um prejuízo patrimonial sofrido pelo empregado em decorrência de sua atuação laboral que, pelas condições em que incorrido, deveria ter sido suportado pela contratante dos serviços prestados. Assim, não basta que se nomeie determinada verba como indenizatória, mas há a necessidade da comprovação dos efetivos prejuízos incorridos pelos empregados e sua mensuração para que se possa avaliar se o pagamento realizado pela empresa se deu como efetivo ressarcimento desse prejuízo.

14.4. Ainda, reforça o entendimento exarado pela Auditora-Fiscal o disposto no § 9º do art. 214 do RPS, mais especificamente em seu inciso V, alínea “m”, que estipula a necessidade de previsão legal para que outros tipos de indenização, não

previstas em seu rol taxativo, possam ser entendidos como não integrantes do salário de contribuição:

(...)

14.5. Diante do exposto, correto a autuação fiscal quanto às verbas “indenização” e “indenização por dispensa”.

Cito trechos do voto vencedor proferido no acórdão paradigma nº 9202-010.364:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

(...)

INDENIZAÇÃO ESPECIAL. RESCISÃO DO CONTRATO DE TRABALHO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.

Não incide a contribuição sobre as verbas pagas a título de indenização por rescisão do contrato de trabalho. O salário de contribuição dos segurados empregados e trabalhadores avulsos é integrado por verbas de natureza remuneratória, o que afasta da incidência, de modo peremptório, verbas de caráter indenizatório.

(...)

**Voto Vencedor**

(...)

Valores pagos à título indenização especial em razão do rompimento do contrato de trabalho por não integram o salário de contribuição.

(...)

A leitura atenta das disposições constitucionais e das constantes da Lei de Custeio da Previdência não permitem outra conclusão que não a que assevera que incidência tributária previdenciária se dá sobre valores pagos à título de remuneração.

Como mencionado acima, o conceito de remuneração engloba não só as parcelas pagas como sinálgama direta da relação de trabalho, ou seja, não só a contraprestação pelo trabalho, pelos serviços prestados. Também o tempo à disposição do empregador, os casos de interrupção dos efeitos do contrato de trabalho, e as disposições contratuais, sejam elas individuais ou coletivas, além por óbvio das disposições legais, integram o conceito de remuneração.

Mesmo diante da amplidão conceitual da remuneração, restam ainda verbas corriqueiramente pagas pelo empregador ao empregado que não são abarcadas por esse amplo conceito. Remuneração não é um buraco negro na amplidão cósmica.

(...)

Também não ostenta natureza salarial as indenizações. Por óbvio que não.

O conceito mais puro de indenização, que diz essa se destinar a repor a situação ao status quo ante, à condição existente anteriormente, quando devidamente compreendido, por si só demonstra a impossibilidade pertinência da verba indenizatória ao conceito de remuneração.

Indeniza-se dano. Seja esse ocorrido na esfera patrimonial ou de direito do ofendido.

Aqui o ponto fulcral da compreensão. A indenização decorrente de um dano patrimonial causado pelo empregador ao empregado não causa, no mais das vezes, maiores dificuldades.

(...)

Porém, não se pode olvidar que o empregado tem direitos previstos na lei trabalhista e que por vezes, o empregador, no curso regular do contratado de trabalho, obsta a fruição desses direitos pelo trabalhador.

Como exemplo, basta pensar na verba comumente denominada férias em dobro, ou férias vencidas, devida quando o empregador não permite que o empregado goze suas férias durante o período previsto pela lei (um ano após o período aquisitivo), chamado período de gozo. Tal valor, um salário do empregado segundo a CLT, deve ser pago dois dias antes de o empregado entrar em férias e tem nítida natureza indenizatória em face da ofensa ao direito de férias causada ao empregado, pelo empregador.

(...)

Vejamos. Todas as verbas acima ostentam a natureza indenizatória por ofensa ao direito. Observemos uma em particular por sua total semelhança ao aviso prévio indenizado e ao décimo terceiro indenizado. Analisemos, para efeitos de compreensão do instituto, as férias indenizadas.

O valor percebido a título de férias, mencionado alhures, tem nítida natureza salarial, uma vez que percebido num caso clássico de interrupção do contrato de trabalho. Lembremos: o empregado tem direito ao gozo de férias. Direito constitucionalmente assegurado (artigo 7º, inciso XVII da Carta).

O que motiva a percepção, pelo empregado, das férias indenizadas? A rescisão do contrato de trabalho.

Ora, esse rompimento de um contrato com função social relevantíssima, que a lei determina ser em regra por tempo indeterminado, ofende, ao mesmo tempo, dois direitos do empregado: i) direito ao trabalho; ii) direito às férias que ele tinha adquirido ou estava em período de aquisição.

Impossível a tributação pelas contribuições previdenciárias em razão da nítida não incidência.

Despiciendo maiores inferências. Uma simples pergunta demonstra a razão recursal: qual a diferença entre o aviso prévio indenizado e o auxílio especial que aqui se discute?

Nenhuma!

Ao se recordar que o trabalhador tem direito, quando da rescisão de seu contrato de trabalho, de continuidade do vínculo laboral pelo período legalmente estabelecido contado a partir da notícia do rompimento (CF, art. 7º, inciso XXI), que ele - empregado - também tem direito a percepção de um valor – ainda que previamente ajustado – relativo à perda de seu posto de emprego. Resta claríssima a similitude, uma vez que em ambos os casos, houve uma ofensa, por parte do empregado – dispensa sem justa causa – a direito do empregado.

Nítidas verbas de natureza indenizatória. Patente a não incidência das contribuições previdenciárias.

Nem se diga que tal auxílio não consta do eclético parágrafo 9º do artigo 28 da Lei de Custeio, lei tributária.

Não consta e nem deveria constar porque as verbas indenizatórias não são passíveis de incidência por não decorrerem do trabalho prestado consoante o permissivo constitucional disposto no artigo 195, I, 'a' da Carta Magna.

Como dito acima, somente os rendimentos do trabalho, frise-se, valores percebidos em razão do trabalho prestado, são passíveis de incidência.

Qual trabalho foi prestado pelo empregado ao ser dispensado sem justa causa?

Percebe-se que há a semelhança fática pois, por mais que o título da verba esteja nomeada de forma divergente, tratam-se de valores pagos quando da dispensa dos empregados, por liberalidade da empresa, sendo tratadas por estas como de natureza indenizatória pelo serviço prestado.

Entendo que restou demonstrada a divergência jurisprudencial quanto à matéria, pois no acórdão recorrido restou entendido que a verba em questão não tem características de uma indenização (pois esta pressupõe um prejuízo patrimonial sofrido pelo empregado) e, ademais, havia previsibilidade de seu pagamento, o que afasta o caráter de eventualidade da verba.

No paradigma, por outro lado, apesar da verba paga estar atrelada a critérios de idade e de tempo de contrato (“pago ao empregado dispensado sem justa causa, que conte na ocasião da dispensa com um mínimo de 5 anos na empresa e 45 anos de idade completos” – fl. 05 do paradigma”), tais características não foram abordadas no voto vencedor, o qual entendeu por afastar a tributação da verba ao argumento de que a mesma ostenta natureza indenizatória por ofensa ao direito do empregado, qual seja, o rompimento de um contrato que a lei determina ser em regra por tempo indeterminado. Deste modo, assim como férias indenizadas, 13º indenizado e

aviso prévio indenizado, a verba paga a título de “indenização” quando da dispensa do empregado não sofre a incidência das contribuições previdenciárias.

Ou seja, apesar da verba do caso paradigma possuir alguns requisitos para seu pagamento, entendo que a turma paradigmática, caso estivesse analisado o presente processo, também afastaria a tributação da verba denominada “indenização por dispensa” com base nos mesmos argumentos acima apresentados.

Portanto, também deve ser conhecido o recurso da Contribuinte neste ponto.

### Conclusão Quanto ao Conhecimento

Do exposto, entendo por conhecer parcialmente do recurso especial, apenas quanto as matérias:

- i) PLR – Data de assinatura dos planos durante o ano base;
- ii) Bônus/gratificação de retenção; e
- iii) Indenizações pagas na demissão dos funcionários.

## II. MÉRITO

### II.i. PLR - Data de assinatura dos planos durante o ano base.

Inicialmente, antes de adentrarmos no mérito no caso concreto, entendo ser necessária uma explanação sobre a incidência tributária no caso das verbas pagas como PLR. Para tanto, valho-me do voto vencedor proferido pelo Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, no acórdão nº 2201-003.723, a conferir:

Como regra geral, as contribuições previdenciárias têm por base de cálculo a remuneração percebida pela pessoa física pelo exercício do trabalho. É dizer: toda pessoa física que trabalha e recebe remuneração decorrente desse labor é segurado obrigatório da previdência social e dela contribuinte, em face do caráter contributivo e da compulsoriedade do sistema previdenciário pátrio.

De tal assertiva, decorre que a base de cálculo da contribuição previdenciária é a remuneração percebida pelo segurado obrigatório em decorrência de seu trabalho. Nesse sentido caminha a doutrina. Eduardo Newman de Mattera Gomes e Karina Alessandra de Mattera Gomes (Delimitação Constitucional da base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias ‘in’ I Prêmio CARF de Monografias em Direito Tributário 2010, Brasília: Edições Valentim, 2011. p. 483.), entendem que:

**“...não se deve descurar que, nos estritos termos previstos no art. 22, inciso I, da Lei nº 8.212/91, apenas as verbas remuneratórias, ou seja, aquelas destinadas a retribuir o trabalho, quer pelos serviços efetivamente**

**prestados, quer pelo tempo disponibilizado ao empregador, é que ensejam a incidência da contribuição previdenciária em análise**” (grifos originais)

Academicamente (OLIVEIRA, Carlos Henrique de. Contribuições Previdenciárias e Tributação na Saúde ‘in’ HARET, Florence; MENDES, Guilherme Adolfo. Tributação da Saúde, Ribeirão Preto: Edições Altai, 2013. p. 234.), já tivemos oportunidade de nos manifestar no mesmo sentido quando analisávamos o artigo 214, inciso I do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, que trata do salário de contribuição:

“O dispositivo regulamentar acima transcrito, quando bem interpretado, já delimita o salário de contribuição de maneira definitiva, ao prescrever que é composto **pela totalidade dos rendimentos pagos como retribuição do trabalho**. É dizer: a base de cálculo do fato gerador tributário previdenciário, ou seja, o trabalho remunerado do empregado, é o total da sua remuneração pelo seu labor” (grifos originais)

O final da dessa última frase ajuda-nos a construir o conceito que entendemos atual de remuneração. A doutrina clássica, apoiada no texto legal, define remuneração como sendo a contraprestação pelo trabalho, apresentando o que entendemos ser o conceito aplicável à origem do direito do trabalho, quando o sinalagma da relação de trabalho era totalmente aplicável, pois, nos primórdios do emprego, só havia salário se houvesse trabalho.

Com a evolução dos direitos laborais, surge o dever de pagamento de salários não só como decorrência do trabalho prestado, mas também quando o empregado "está de braços cruzados à espera da matéria-prima, que se atrasou, ou do próximo cliente, que tarda em chegar", como recorda Homero Batista (Homero Mateus Batista da Silva. Curso de Direito do Trabalho Aplicado, vol 5: Livro da Remuneração. Rio de Janeiro, Elsevier. 2009. pg. 7). O dever de o empregador pagar pelo tempo à disposição, ainda segundo Homero, decorre da própria assunção do risco da atividade econômica, que é inerente ao empregador.

Ainda assim, cabe o recebimento de salários em outras situações. Numa terceira fase do direito do trabalho, a lei passa a impor o recebimento do trabalho em situações em que não há prestação de serviços e nem mesmo o empregado se encontra ao dispor do empregador. São as situações contempladas pelos casos de interrupção do contrato de trabalho, como, por exemplo, nas férias e nos descansos semanais. Há efetiva responsabilização do empregador, quando ao dever de remunerar, nos casos em que, sem culpa do empregado e normalmente como decorrência de necessidade de preservação da saúde física e mental do trabalhador, ou para cumprimento de obrigação civil, não existe trabalho. Assim, temos salários como contraprestação, pelo tempo à disposição e por força de dispositivos legais.

Não obstante, outras situações há em que seja necessário o pagamento de salários. A convenção entre as partes pode atribuir ao empregador o dever de

pagar determinadas quantias, que, pela repetição ou pela expectativa criada pelo empregado em recebê-las, assumem natureza salarial. Típico é o caso de uma gratificação paga quando do cumprimento de determinado ajuste, que se repete ao longo dos anos, assim, insere-se no contrato de trabalho como dever do empregador, ou determinado acréscimo salarial, pago por liberalidade, ou quando habitual.

Nesse sentido, entendemos ter a verba natureza remuneratória quando presentes o caráter contraprestacional, o pagamento pelo tempo à disposição do empregador, haver interrupção do contrato de trabalho, ou dever legal ou contratual do pagamento.

Assentados no entendimento sobre a base de cálculo das contribuições previdenciárias, vejamos agora qual a natureza jurídica da verba paga como participação nos lucros e resultados.

O artigo 7º da Carta da República, versando sobre os direitos dos trabalhadores, estabelece:

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;

De plano, é forçoso observar que os lucros e resultados decorrem do atingimento eficaz do desiderato social da empresa, ou seja, tanto o lucro como qualquer outro resultado pretendido pela empresa necessariamente só pode ser alcançado quando todos os meios e métodos reunidos em prol do objetivo social da pessoa jurídica foram empregados e geridos com competência, sendo que entre esses estão, sem sombra de dúvida, os recursos humanos.

Nesse sentido, encontramos de maneira cristalina que a obtenção dos resultados pretendidos e do conseqüente lucro foi objeto do esforço do trabalhador e portanto, a retribuição ofertada pelo empregador decorre dos serviços prestados por esse trabalhador, com nítida contraprestação, ou seja, com natureza remuneratória.

Esse mesmo raciocínio embasa a tributação das verbas pagas a título de prêmios ou gratificações vinculadas ao desempenho do trabalhador, consoante a disposição do artigo 57, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, explicitada em Solução de Consulta formulada junto à 5ªRF (SC nº 28 – SRRF05/Disit), assim ementada:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

PRÊMIOS DE INCENTIVO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

Os prêmios de incentivo decorrentes do trabalho prestado e pagos aos funcionários que cumpram condições pré-estabelecidas integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias e do PIS incidente sobre a folha de salários.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, de 1988, art. 195, I, a; CLT art. 457, §1º; Lei nº 8.212, de 1991, art. 28, I, III e §9º; Decreto nº 3.048, de 1999, art. 214, §10; Decreto nº 4.524, de 2002, arts. 2º, 9º e 50. (grifamos)

Porém, não só a Carta Fundamental como também a Lei nº 10.101, de 2000, que disciplinou a Participação nos Lucros e Resultados (PLR), textualmente em seu artigo 3º determinam que a verba paga a título de participação, disciplinada na forma do artigo 2º da Lei, **“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”** o que afasta peremptoriamente a natureza salarial da mencionada verba.

Ora, analisemos as inferências até aqui construídas. De um lado, concluímos que as verbas pagas como obtenção de metas alcançadas tem nítido caráter remuneratório uma vez que decorrem da prestação pessoal de serviços por parte dos empregados da empresa. Por outro, vimos que a Constituição e Lei que instituiu a PLR afastam – textualmente – o caráter remuneratório da mesma, no que foi seguida pela Lei de Custeio da Previdência Social, Lei nº 8.212, de 1991, que na alínea ‘j’ do inciso 9 do parágrafo 1º do artigo 28, assevera que não integra o salário de contribuição a parcela paga a título de **“participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica”**

A legislação e a doutrina tributária bem conhecem essa situação. Para uns, verdadeira imunidade pois prevista na Norma Ápice, para outros isenção, reconhecendo ser a forma pela qual a lei de caráter tributário, como é o caso da Lei de Custeio, afasta determinada situação fática da exação.

**Não entendo ser o comando constitucional uma imunidade, posto que esta é definida pela doutrina como sendo um limite dirigido ao legislador competente.**

Tácio Lacerda Gama (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, Ed. Quartier Latin, pg. 167), explica:

"As imunidades são enunciados constitucionais que integram a norma de competência tributária, restringindo a possibilidade de criar tributos"

Ao recordar o comando esculpido no artigo 7º, inciso XI da Carta da República não observo um comando que limite a competência do legislador ordinário, ao reverso, vejo a criação de um direito dos trabalhadores limitado por lei. Superando a controvérsia doutrinária e assumindo o caráter isentivo em face da expressa disposição da Lei de Custeio da Previdência, mister algumas considerações.

Superando a controvérsia doutrinária e assumindo o caráter isentivo em face da expressa disposição da Lei de Custeio da Previdência, mister algumas considerações.

Nesse sentido, Luis Eduardo Schoueri (Direito Tributário 3ªed. São Paulo: Ed Saraiva. 2013. p.649), citando Jose Souto Maior Borges, diz que a isenção é uma hipótese de não incidência legalmente qualificada. Nesse sentido, devemos atentar para o alerta do professor titular da Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, que recorda que a isenção é vista pelo Código Tributário Nacional como uma exceção, uma vez que a regra é que: da incidência, surja o dever de pagar o tributo. Tal situação, nos obriga a lembrar que as regras excepcionais devem ser interpretadas restritivamente.

Paulo de Barros Carvalho, coerente com sua posição sobre a influência da lógica semântica sobre o estudo do direito aliada a necessária aplicação da lógica jurídica, ensina que as normas de isenção são regras de estrutura e não regras de comportamento, ou seja, essas se dirigem diretamente à conduta das pessoas, enquanto aquelas, as de estrutura, prescrevem o relacionamento que as normas de conduta devem manter entre si, incluindo a própria expulsão dessas regras do sistema (ab-rogação).

Por ser regra de estrutura a norma de isenção “introduz modificações no âmbito da regra matriz de incidência tributária, esta sim, norma de conduta” (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2013. p. 450), modificações estas que fulminam algum aspecto da hipótese de incidência, ou seja, um dos elementos do antecedente normativo (critérios material, espacial ou temporal), ou do conseqüente (critérios pessoal ou quantitativo).

Podemos entender, pelas lições de Paulo de Barros, que a norma isentiva é uma escolha da pessoa política competente para a imposição tributária que repercute na própria existência da obrigação tributária principal uma vez que ela, como dito por escolha do poder tributante competente, deixa de existir. Tal constatação pode, por outros critérios jurídicos, ser obtida ao se analisar o Código Tributário Nacional, que em seu artigo 175 trata a isenção como forma de extinção do crédito tributário.

Voltando uma vez mais às lições do Professor Barros Carvalho, e observando a exata dicção da Lei de Custeio da Previdência Social, encontraremos a exigência de que a verba paga a título de participação nos lucros e resultados “quando paga ou creditada de acordo com lei específica” não integra o salário de contribuição, ou seja, a base de cálculo da exação previdenciária. **Ora, por ser uma regra de estrutura, portanto condicionante da norma de conduta, para que essa norma atinja sua finalidade, ou seja impedir a exação, a exigência constante de seu antecedente lógico – que a verba seja paga em concordância com a lei que regula a PLR – deve ser totalmente cumprida.**

Objetivando que tal determinação seja fielmente cumprida, ao tratar das formas de interpretação da legislação tributária, o Código Tributário Nacional em seu artigo 111 preceitua que se interprete literalmente as normas de tratem de outorga de isenção, como no caso em comento.

Importante ressaltar, como nos ensina André Franco Montoro, no clássico Introdução à Ciência do Direito (24ªed., Ed. Revista dos Tribunais, p. 373), que a:

“interpretação literal ou filológica, é a que toma por base o significado das palavras da lei e sua função gramatical. (...). É sem dúvida o primeiro passo a dar na interpretação de um texto. Mas, por si só é insuficiente, porque não considera a unidade que constitui o ordenamento jurídico e sua adequação à realidade social. É necessário, por isso, colocar seus resultados em confronto com outras espécies de interpretação”. (grifos nossos)

Nesse diapasão, nos vemos obrigados a entender que **a verba paga à título de PLR não integrará a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias se tal verba for paga com total e integral respeito à Lei nº 10.101, de 2000, que dispõe sobre o instituto de participação do trabalhador no resultado da empresa previsto na Constituição Federal.**

Isso porque: i) o pagamento de verba que esteja relacionada com o resultado da empresa tem inegável cunho remuneratório em face de nítida contraprestação que há entre o fruto do trabalho da pessoa física e a o motivo ensejador do pagamento, ou seja, o alcance de determinada meta; ii) para afastar essa imposição tributária a lei tributária isentiva exige o cumprimento de requisitos específicos dispostos na norma que disciplina o favor constitucional.

**Logo, imprescindível o cumprimento dos requisitos da Lei nº 10.101 para que o valor pago a título de PLR não integre o salário de contribuição do trabalhador. Vejamos quais esses requisitos.**

Dispõe textualmente a Lei nº 10.101/00:

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

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

II - convenção ou acordo coletivo.

§ 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.

...

Art. 3º ...

(...)

§ 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. (grifamos)

Da transcrição legal podemos deduzir que a Lei da PLR condiciona, como condição de validade do pagamento: **i) a existência de negociação prévia sobre a participação; ii) a participação do sindicato em comissão paritária escolhida pelas partes para a determinação das metas ou resultados a serem alcançados ou que isso seja determinado por convenção ou acordo coletivo; iii) o impedimento de que tais metas ou resultados se relacionem à saúde ou segurança no trabalho; iv) que dos instrumentos finais obtidos constem regras claras e objetivas, inclusive com mecanismos de aferição, sobre os resultados a serem alcançados e a fixação dos direitos dos trabalhadores; v) a vedação expressa do pagamento em mais de duas parcelas ou com intervalo entre elas menor que um trimestre civil.**

Esses requisitos é que devemos interpretar literalmente, ou como preferem alguns, restritivamente. O alcance de um programa de PLR, ao reverso, não pode - sob o prisma do intérprete do direito - discriminar determinados tipos de trabalhadores, ou categorias de segurados. Não pode o Fisco valorar o programa de metas, ou seja, entender que as metas são boas ou ruins, ou mesmo emitir juízo sobre a participação sindical, devendo simplesmente verificar se as metas são claras e objetivas e se houve a participação sindical. A autoridade lançadora deve sim, verificar o cumprimento dos ditames da Lei nº 10.101/00.

Da lição apresentada, conclui-se que o ordenamento jurídico tributário outorgou isenção para as verbas pagas ao título de PLR, desde que cumprido os requisitos legais estabelecidos pela Lei nº 10.101/2000, dentre os quais, destaca-se **“i) a existência de negociação prévia sobre a participação; ii) a participação do sindicato em comissão paritária escolhida pelas partes para a determinação das metas ou resultados a serem alcançados ou que isso seja determinado por convenção ou acordo coletivo; iii) o impedimento de que tais metas ou resultados se relacionem à saúde ou segurança no trabalho; iv) que dos instrumentos finais obtidos constem regras claras e objetivas, inclusive com mecanismos de aferição, sobre os resultados a serem alcançados e a fixação dos direitos dos trabalhadores; v) a vedação expressa do pagamento em mais de duas parcelas ou com intervalo entre elas menor que um trimestre civil”**.

Destaca-se que todos os requisitos mencionados devem ser obedecidos cumulativamente, bastando que um deles esteja ausente para impossibilitar a utilização da isenção ao pagamento das contribuições previdenciárias incidentes sobre tais verbas.

O caso concreto envolve a data da assinatura do acordo de PLR durante o período de apuração.

A Lei nº 10.101/2000 disciplina o seguinte:

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.

#### **Participação nos lucros e prêmios**

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

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

II - convenção ou acordo coletivo.

(...)

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

De acordo com a legislação supracitada, percebe-se que o art. 2º, caput, incisos I e II da Lei nº 10.101/2000 dispõe acerca da obrigação da existência de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante comissão paritária, convenção ou acordo coletivo.

Tem-se, ainda, como requisitos, ter 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.

De fato, constata-se que não há determinação na Lei 10.101/00 sobre quão prévio deve ser o ajuste e, principalmente, prévio a quê. Por outro lado, entendo que a anterioridade que se espera de um programa de PLR não está relacionado ao art. 2º, §1º, inciso II da Lei nº 10.101/2000, mas sim ao seu art. 1º, o qual aponta o instituto como instrumento de incentivo à produtividade:

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.

Desta forma, é evidente que os programas de metas e resultados devem estar pactuados antes do período de aferição dos critérios para a fixação da PLR atribuída a cada empregado. Isto porque a norma estabelecida pelo art. 1º da Lei nº 10.101/2000 dispõe 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”*. Ou seja, é essencial que a verba de PLR seja uma recompensa pelo esforço conjunto entre o capital e o trabalho para o alcance do critério previamente estabelecido, uma vez que o objetivo dessa remuneração é motivar o trabalhador a aumentar sua produtividade, superando o nível habitual ou ordinário.

Caso não fosse assim, os empregados não teriam conhecimento do esforço necessário para fazer jus a verba, nem de quanto esta seria. Portanto, sem a prévia formalização do acordo, não há como atender às disposições da Lei 10.101/2000 e apurar os valores a serem pagos a título de PLR.

Assim, é de rigor que a celebração de acordo sobre PLR preceda aos fatos que se propõe a regular. Isto porque o objetivo da PLR é incentivar o alcance dos resultados pactuados previamente.

Sabe-se que cada caso deve ser analisado com sua peculiaridade, pois fatores externos ou burocráticos podem impedir pactuação dos termos do acordo antes do período de aferição. Sendo assim, a comprovação de sua assinatura com antecedência razoável ao término do período de aferição (ou seja, momento após o início do período) são hipóteses que podem flexibilizar a regra de pactuação prévia dos termos do acordo de PLR.

Isto não significa que entendo por flexibilizar a regra da pactuação prévia em todo e qualquer caso. Em hipótese alguma! A regra é que a celebração de acordo de PLR preceda aos fatos que se propõe a regular. No entanto, apenas no caso de haver alguns dias no atraso da pactuação, é que, excepcionalmente, pode haver uma flexibilização da citada regra, desde que comprovada a ocorrência de algum evento externo ou uma situação incomum que tenha ocasionado o pequeno atraso na assinatura do acordo, mas sempre demonstrado que os empregados conheciam, de forma inequívoca, todos os seus termos desde o início do período de aferição.

No caso dos autos, extrai-se do relatório fiscal que os instrumentos de PLR foram assinados quando já decorridos boa parte do período base a que se referiam, conforme o seguinte trecho (fls. 298/299):

5.106 Por fim, analisemos os **Problemas Gerais** que envolvem todos os instrumentos de negociação que deram origem à PLR, quais sejam, Acordos Coletivos, Plano Próprio e Convenções Coletivas sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados.

5.107 Primeiramente merece atenção a celebração dos instrumentos de negociação. Observa-se que os Acordos Coletivos de PLR 2009/2010 e 2011, o

Plano Próprio de PLR 2012 e as Convenções Coletivas de PLR 2009, 2010, 2011 e 2012, em análise, foram todos assinados retroativamente ao início de seus anos base e um dos pontos importantes a ser tratado aqui é exatamente o da vigência de tais acordos, haja vista que o dispositivo legal determina que a participação será objeto de negociação prévia e que suas regras serão previstas no instrumento decorrente dessa negociação.

(...)

5.112 No caso em questão, constata-se que:

- os Acordos Coletivos de PLR que regem os anos de 2009/2010 foram assinados em 30 de dezembro de 2009 e em 05 de fevereiro de 2010;
- os Acordos Coletivos de PLR para o exercício de 2011 foram celebrados em 20 de dezembro de 2011 e em 28 de março de 2011;
- o Plano Próprio de Participação dos Empregados do Banco Fibra S.A. nos Lucros ou Resultados de 2012 foi assinado em 28 de dezembro de 2012;
- a Convenção Coletiva de PLR dos Bancos em 2009 foi assinada em 19 de outubro de 2009;
- a Convenção Coletiva de PLR dos Bancos em 2010 foi celebrada em 20 de outubro de 2010;
- a Convenção Coletiva de PLR dos Bancos em 2011 foi assinada em 21 de outubro de 2011; e
- a Convenção Coletiva de PLR dos Bancos em 2012 foi celebrada em 02 de outubro de 2012.

Destarte, nota-se que a maioria dos acordos foram firmados após decorridos muitos meses dos respectivos períodos-base (todas as 4 CCTs, o Plano Próprio de PLR de 2012, os Acordos Coletivos de PLR para o exercício de 2011 celebrados em 20 de dezembro de 2011 e o Acordo Coletivo de PLR anos de 2009/2010, este último especificamente em relação ao exercício 2009), de modo que não se pode admitir o cumprimento da regra de pactuação prévia, pois os acordos foram firmados quando já se conhecia boa parte dos índices que serviram de base para a apuração da PLR.

Por estar-se tratando de uma ferramenta de incentivo à produtividade por meio de regras do instrumento de negociação, por questão lógica, devem ser estabelecidas previamente ao exercício a que se referem, caso contrário não estimulariam tal esforço adicional, descumprindo o real intuito da PLR, disposto em legislação.

Sendo assim, entendo que os acordos de PLR devem ser pactuados com antecedência razoável ao término do período de aferição, de modo a transparecer de forma inequívoca aos empregados o esforço necessário que deve cumprir para fazer jus a verba previamente acordada.

**No entanto**, entendo que o entendimento não se aplica ao Acordo Coletivo de PLR dos anos de 2009/2010, especificamente ao ano 2010. Quanto ao referido acordo, encontram-se acostados aos autos os instrumentos assinados em 30 de dezembro de 2009 (fls. 51/55) e em 05 de fevereiro de 2010 (fls. 56/62). Da leitura dos mesmos, percebe-se que a PLR relativa ao ano de 2010 já estava contemplada no instrumento assinado em 30/12/2009. Neste sentido, o instrumento assinado em 05/02/2010, a meu ver, apenas acrescentou a Cláusula Oitava, envolvendo uma taxa negocial destinada à empresa contribuinte.

Reitero que não se trata de uma repetição de regras firmada em ano anterior, mas sim no fato de que a PLR 2010 já estava prevista no Acordo Coletivo de PLR assinado em 30 de dezembro de 2009.

Sendo assim, os pagamentos realizados em 2010 decorrentes do citado instrumento atendem ao requisito da antecedência da assinatura do acordo de PLR.

Sobre os Acordos celebrados em relação ao exercício 2011, revestem-se em um total de 3 instrumentos: um celebrado com a CONTEC – Confederação Nacional dos Trabalhadores nas Empresas de Crédito (fls. 63/70); outro com a CONFEDERAÇÃO NACIONAL DOS TRABALHADORES DO RAMO FINANCEIRO – CONTRAF (fls. 71/78); e um outro com o SINDICATO DOS EMPREGADOS EM ESTABELECIMENTOS BANCÁRIOS DE SÃO PAULO (fls. 79/88).

Os Acordos celebrados com a CONTEC e com o SINDICATO foram assinados em 20/12/2011, e o Acordo celebrado com a CONTRAF foi assinado em 28/03/2011, todos durante o respectivo período-base e, portanto, não atenderam ao requisito da pactuação prévia. Especificamente sobre este último, entendo não ser possível extrair dos autos que havia conhecimento prévio quanto as regras neles dispostas, nem que algum evento extraordinário impediu a assinatura antes de iniciado o período base, de modo que não se pode falar em flexibilização da regra de assinatura antes do período de aferição.

Portanto, entendo que apenas as verbas decorrentes do Acordo Coletivo de PLR dos anos de 2009/2010, especificamente as verbas em relação ao ano 2010, cumpriu a regra de pactuação prévia.

Os demais acordos, como exposto, não cumpriram o referido requisito.

Neste sentido, o voto vencedor do acórdão recorrido não tratou dos demais requisitos dos planos de PLR, pois não foram apreciados pelo Colegiado. Com isso, deixou de abordá-los, conforme trecho abaixo (fl. 1766):

Por fim, ainda sobre o tema "PLR dos empregados", faço registrar que os demais requisitos abordados no voto condutor não foram apreciados pelo colegiado, razão pela qual deixo, de igual sorte, de abordá-los neste voto

No voto vencido, além do requisito da pactuação prévia, observa-se a existência de outros requisitos discutidos em relação aos planos de PLR, dentre eles: regras claras e objetivas,

concomitância de planos, periodicidade de pagamentos, montante dos valores pagos e forma de distribuição, etc.

Sendo assim, entendo que, com relação ao Acordo Coletivo de PLR do ano de 2010 (contido no instrumento de “Acordo Coletivo de PLR anos de 2009/2010” firmado em 30/12/2009) especificamente as verbas decorrentes do ano 2010, os autos devem retornar ao Colegiado *a quo* para verificar se os instrumentos cumpriram os demais requisitos para pagamento da PLR isenta.

## II.ii. Bônus de retenção

Quanto ao tema, o contribuinte defende que o bônus/gratificação de retenção se trata definitivamente de ganho eventual, de modo que não há como considera-lo no salário-de-contribuição.

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

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

(...)

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

(...)

e) as importâncias:

(...)

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

Posiciono-me no sentido de que Bônus dessa natureza são consequência de um novo contrato ofertado ao trabalhador (no caso, para sua manutenção na empresa) e, em princípio, s.m.j., não são verbas pagas como contraprestação pelo trabalho. Assim, quando verdadeiramente cumprem o seu objetivo, esses bônus estariam fora do alcance da incidência das contribuições previdenciárias, pois o evento que os origina não é o trabalho, mas sim o surgimento de um novo contrato.

**Para tanto**, o pagamento da verba deve atender a alguns requisitos que o desvincule da relação contratual de trabalho, como ser paga incondicionalmente, sem cláusula de permanência mínima, etc. Ou seja, para que fique caracterizada a natureza não remuneratória, é preciso afastar qualquer tipo de exigência para que o trabalhador faça jus ao bônus. Ora, se a manutenção é o evento a ser pago, então não se pode exigir que o empregado cumpra outros requisitos para fazer jus ao mencionado bônus, caso contrário pode ser caracterizada a sua natureza salarial.

Sendo assim, acredito que esse tipo de verba deva ser paga de uma única vez quando da manutenção do empregado, além de não ser coerente estabelecer prazo mínimo de permanência ou exigir forma específica de trabalho como condições para pagamento do bônus.

No presente caso, conforme exposto no item 7.28 do Relatório Fiscal (fl. 350 e ss), a formalização do pagamento do bônus de retenção deu-se por intermédio de instrumentos particulares entre o contribuinte e seus empregados, nos quais existia cláusula determinando a devolução do valor pago ao empregado, conforme abaixo:

3. Caso o contrato de trabalho seja rescindido antes de 31 de dezembro de 2012, por pedido de demissão ou dispensa por justa causa, o EMPREGADO se compromete a devolver ao EMPREGADOR o valor da gratificação de retenção, na seguinte proporção:

3.1 — 100% do valor definido no item 2 acima, na hipótese de pedido de demissão ou dispensa por justa causa, até 30/06/2011;

3.2 — 75% do valor definido no item 2 acima, na hipótese do pedido de demissão ou dispensa por justa causa ocorrer após 30/06/2011 e até 30/06/2012;

3.3 — 50% do valor definido no item 2 acima, na hipótese do pedido de demissão ou dispensa por justa causa ocorrer após 31/12/2011 e até 30/06/2012;

3.4 — 25% do valor definido no item 2 acima, na hipótese do pedido de demissão ou dispensa por justa causa ocorrer após 30/06/2012 e até 31/12/2012.

Posta a questão fática acima, percebe-se a existência de requisito para o pagamento do bônus de retenção: permanecer o empregado trabalhando na RECORRENTE por um determinado período pré-estabelecido, sob pena de devolução proporcional, por parte do empregado, do valor já pago a este. Essa condição já desvirtua o pretense caráter incondicional da verba, revelando a sua verdadeira natureza remuneratória.

Ora, se tal verba é (ou deveria ser) paga para como um incentivo para o trabalhador rejeitar uma nova proposta de emprego fornecida por um terceiro, não se pode pretender a sua devolução caso o empregado não permaneça na empresa por um período pré-estabelecido.

Portanto, o vínculo entre o numerário pago a título de bônus de retenção e o contrato de trabalho está estampado no próprio corpo do ajuste celebrado, do que se extrai sua clara natureza salarial.

Desta forma, por existirem nos autos elementos de convicção acerca do vínculo do pagamento da verba em razão da contraprestação pelo trabalho, entendo que os valores pagos a título de bônus de retenção devem ser mantidos na base do lançamento.

Por fim, quanto à alegação de que o pagamento da verba seria eventual e, portanto, foram do campo de incidência das contribuições previdenciárias, nos termos do item 7 da alínea “e” do § 9.º do art. 28 da Lei n. 8.212/1991, entendo que melhor sorte não socorre ao contribuinte.

Sobre o tema, entendo pertinente a reprodução de excerto do voto do conselheiro Kleber Ferreira de Araújo no acórdão nº 2402-005.392, o qual, a despeito de tratar do bônus de contratação, possui fundamentação que se amolda ao bônus de retenção, razão pela qual o adoto como razões de decidir:

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

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

Como se pode ver da pesquisa efetuada no Dicionário Michaelis:

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

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

Ou seja, a eventualidade, para fins de isenção das verbas, devem estar atreladas a importâncias recebidas em razão de caso fortuito, o que não é o caso do bônus de retenção em questão, pois há conhecimento prévio de que tal pagamento é integralmente realizado (sem devolução) quando implementada a condição estabelecida para o seu recebimento: a prestação de serviços para o empregador durante dado período.

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

Portanto, a verba paga pelo contribuinte a título de bônus de retenção não tem natureza de verba eventual, por não estar relacionada a caso fortuito.

Assim, deve ser mantido o acórdão recorrido neste ponto.

### II.iii. Indenizações pagas na demissão dos funcionários.

De acordo com o relatório fiscal, mencionada verba era paga espontaneamente pela contribuinte quando da rescisão dos contratos com seus empregados, em complemento às indenizações previstas legalmente (fl. 353):

7.37 Tais indenizações referem-se a montantes pagos espontaneamente, ou seja, por mera liberalidade da empresa. Tratam-se, por conseguinte, de verbas complementares às verbas indenizatórias previstas legalmente, as quais devem ser pagas ao empregado por ocasião de seu desligamento imotivado do trabalho como forma de reparar o dano pela perda de um direito. São valores acertados não por força de lei, convenção ou acordo coletivo, dependendo apenas da vontade do empregador, excedendo às indenizações legalmente instituídas.

Sobre o tema, alega a recorrente se tratar de verba com nítido caráter indenizatório, por tratar-se de importância destinada à mera recomposição patrimonial. Ademais, foi desembolsada com evidente falta de habitualidade, visto que paga ao funcionário uma única vez, contrariando a afirmação do acórdão recorrido de que a verba teria previsibilidade de pagamento.

Contudo, entendo pela manutenção do acórdão recorrido neste ponto.

Quanto à alegada “falta de habitualidade”, a Lei nº. 8.212/91 dispõe o seguinte:

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

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

(...)

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

(...)

e) as importâncias:

(...)

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

A eventualidade, como elemento caracterizador da isenção prevista no dispositivo acima, dizem respeito a ocorrência de caso fortuito, ou seja, quanto a não previsibilidade de sua ocorrência.

Neste sentido, entendo irretocável a decisão recorrida ao dispor que *“a habitualidade (não eventualidade) está relacionada não à frequência com que determinada verba é paga aos empregados, mas sim com a sua previsibilidade”*.

No caso, a previsibilidade do pagamento da referida “indenização” foi demonstrada pela Autoridade Fiscal (e não refutada pela recorrente), ao apontar no relatório fiscal que a verba era paga como um costume habitual da empresa quando da rescisão dos contratos com os empregados, sendo o recebimento já esperado por parte destes (fl. 354):

7.45 Faz-se mister, ainda, esclarecer que a habitualidade que torna um ganho tributável é a habitualidade relacionada ao costume da empresa, não à frequência com a qual o empregado a recebe. Pode-se dizer que a política de se pagar uma indenização adicional aos funcionários, no momento da rescisão, trata-se de um costume habitual da empresa, previamente esperado, tal como parcela contraprestativa acertada em decorrência do tempo que os empregados se dedicaram à empresa. Assim sendo, é uma forma de contraprestação pelos serviços prestados durante a relação de trabalho. A contraprestação não é imediata, como no salário, mas decorre de toda uma vida laboral.

7.46 Por conseguinte, as verbas pagas a título de indenização, por mera liberalidade do empregador, coadunam-se perfeitamente com o conceito de salário-de-contribuição trazido pelo art. 28 da Lei 8212/91.

Neste sentido, por ser uma verba recorrente cujo pagamento já é esperado pelo empregado, ou seja, por haver previsibilidade de sua ocorrência, não há como entender pela eventualidade da mesma.

No que diz respeito ao caráter indenizatório, o acórdão recorrido também não merece reforma.

Esclareça-se que em nenhum momento o recorrido defendeu a incidência de contribuições sobre as verdadeiras indenizações, mas apenas fundamentou que a referida verba denominada “indenização por dispensa”, não se reveste das características de uma indenização, a qual *“pressupõe um prejuízo patrimonial sofrido pelo empregado em decorrência de sua atuação laboral que, pelas condições em que incorrido, deveria ter sido suportado pela contratante dos serviços prestados”* (fl. 1772).

Apesar do contribuinte defender que a importância paga seria destinada à mera recomposição patrimonial (fl. 1878), não é isso o que se verifica dos autos.

Conforme bem detalhado pela autoridade fiscal, a referida verba era paga por liberalidade da empresa, e não há indicativo de que esteja atrelada a qualquer dano patrimonial ou de direito sofrido pelo empregado. Deste modo, não há como entender pela natureza

indenizatória da verba, na medida que não está atrelada a eventual prejuízo sofrido pelos empregados, nem mesmo há dados para mensurar o pagamento, a fim de avaliar que a mesmo estaria ligada ao ressarcimento de eventual prejuízo.

Como bem apontou a autoridade fiscal, *“a empresa, que espontaneamente paga certo valor ao empregado desligado, não o está indenizando, mas somente garantido um acréscimo patrimonial que possa suportar, possíveis dificuldades futuras, possuindo, assim, caráter remuneratório”* (fl. 354).

Neste sentido, entendo por manter o acórdão recorrido neste ponto.

## CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por CONHECER EM PARTE do recurso especial do contribuinte (não conhecer da matéria “b - PLR paga a administradores”).

Na parte conhecida, no mérito, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso especial, apenas para entender que o Acordo Coletivo de PLR dos anos de 2009/2010, **especificamente as verbas em relação ao ano 2010**, cumpriu a regra de pactuação prévia. Neste sentido, os autos devem retornar ao Colegiado *a quo* para verificar se o referido instrumento (e apenas ele) cumpriu os demais requisitos para pagamento da PLR isenta, dada a não apreciação do tema pela Turma recorrida.

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**