



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.720119/2015-44
ACÓRDÃO	9202-011.133 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	27 de fevereiro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	BANCO SANTANDER BRASIL S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/02/2010 a 31/12/2011

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO.

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

PLR. PROGRAMAS AUTÔNOMOS. AJUSTE PRÉVIO. PARTICIPAÇÃO SINDICAL.

A simples referência em convenção ou acordo coletivo a outros planos, ainda que pretensamente incorporados ao instrumento daqueles resultantes, 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.

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

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

PARTICIPAÇÃO NO LUCRO. DIRETORES NÃO EMPREGADOS.

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

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

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. Vencidos os conselheiros Eduardo Newman de Mattera Gomes, Mário Pereira de Pinho Filho, Sonia de Queiroz Accioly (suplente convocada) e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que conheceram parcialmente, apenas em relação à PLR pagas aos diretores não empregados e ao Hiring Bônus. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento. Vencidos os conselheiros Joao Victor Ribeiro Aldinucci (relator) e Ana Cecilia Lustosa da Cruz, que davam provimento, e, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que dava provimento parcial, apenas em relação à PLR administradores e ao Hiring Bônus. Em relação ao conhecimento votaram os conselheiros Joao Victor Ribeiro Aldinucci (relator), Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Eduardo Newman de Mattera Gomes, Marcelo Milton da Silva Risso, Sonia de Queiroz Accioly (suplente convocada), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Carlos Henrique de Oliveira (presidente) – sessão de 19/12/2022. No mérito, votaram os conselheiros Joao Victor Ribeiro Aldinucci (relator), Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Eduardo Newman de Mattera Gomes, Marcelo Milton da Silva Risso, Sonia de Queiroz Accioly (suplente convocada), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – sessão de 19/12/2022 e Régis Xavier Holanda – sessão de 27/02/2024. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Régis Xavier Holanda. Julgamento iniciado em dezembro/2022. Designada redatora ad hoc a Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira.

(documento assinado digitalmente)

Regis Holanda – Presidente e Redator

(documento assinado digitalmente)

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira – Redatora ad hoc

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Joao Victor Ribeiro Aldinucci (relator), Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Eduardo Newman de Mattera Gomes, Marcelo Milton da Silva Risso, Sonia de Queiroz Accioly (suplente convocada), Rita Eliza

Reis da Costa Bacchieri e Carlos Henrique de Oliveira (presidente) – sessão de 19/12/2022; e Regis Xavier Holanda – sessão de 27/02/2024.

RELATÓRIO

Como Redatora *ad hoc*, sirvo-me da minuta de acórdão inserida pelo Relator no repositório oficial do CARF:

Trata-se de recurso especial interposto pelo sujeito passivo em face do acórdão de recurso voluntário 2402-006.068, e que foi parcialmente admitido pela Presidência da 4ª Câmara da 2ª Seção, em decisão confirmada em sede de agravo, para que sejam discutidas as seguintes matérias:

b) Da validade dos programas próprios previstos nos Acordos Coletivos de Trabalho, c) Da tempestividade dos Programas Próprios previstos nos Acordos Coletivos de Trabalho, d) Da possibilidade de pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados aos administradores com base na Lei nº 6.404/1976, e) *Ad Argumentandum* - Da possibilidade de pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados aos administradores com base na Lei nº 10.101/2000, f) Da não incidência de contribuição previdenciária sobre valores pagos a título de bônus de contratação e g) *Ad Argumentandum* - Da não incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de Bônus de Contratação: Ganho Eventual.

Segue a ementa da decisão nos pontos que interessam:

PLR. AJUSTE PRÉVIO. PARTICIPAÇÃO SINDICAL.

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 pré-estabelecidas.

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.

PLR. AUSÊNCIA DE PREVISÃO DE CONDUTAS INDIVIDUALIZADAS.

Os programas de participação nos lucros ou resultados não se sujeitam necessariamente à condição de ajuste prévio ao período de aferição, nos casos em que não estão vinculados à condutas individualizadas previstas e pré estabelecidas, a serem realizadas por parte dos beneficiários.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS PAGAS A DIRETORES NÃO EMPREGADOS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

A participação nos lucros e resultados paga a diretores não empregados tem a natureza de retribuição pelos serviços prestados à pessoa jurídica, ensejando a incidência de contribuição previdenciária, por não estar abrangida nos termos da Lei nº 10.101/00.

BÔNUS DE CONTRATAÇÃO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

Os bônus de contratação (*hiring bonus*) pagos a empregados da recorrente têm natureza salarial por representarem parcelas pagas como antecipação pecuniária para manutenção do empregado na empresa por um período de tempo preestabelecido, não se verificando neste caso a ocorrência de pagamento eventual.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário para, na parte conhecida, em relação ao Hiring Bônus, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci, Jamed Abdul Nasser Feitoza e Gregório Rechmann; e, quanto às demais matérias, pelo voto de qualidade, dar-lhe parcial provimento para excluir da autuação, em relação a cada empregado, a exigência baseada nos pagamentos de PLR vinculados às convenções e aos PPRS previstos nos acordos coletivos de trabalho, vencidos Conselheiros. João Victor Ribeiro Aldinucci, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Renata Toratti Cassini e Gregorio Rechmann Junior que deram provimento em maior extensão. Votou com a divergência, pelas conclusões, em relação à PLR paga aos empregados, em razão de votação sucessiva, o Conselheiro Mario Pereira de Pinho Filho. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Ronnie Soares Anderson.

Nos pontos em que residem as controvérsias a serem julgadas nesta instância, o sujeito passivo foi autuado para a cobrança de contribuições previdenciárias incidentes sobre os pagamentos realizados a título de (a) Participação nos Lucros ou Resultados dos Empregados (PLR); (b) Participação nos Lucros dos Administradores (PLA); e (c) *hiring bonus*. Segundo a fiscalização:

- 1) Os pagamentos efetuados com base nos Acordos Coletivos de Trabalho 2009/2010 e 2011 teriam inobservado a regra de anterioridade dos acordos (os acordos teriam sido firmados ao término do período aquisitivo) e inexistiram regras claras e objetivas;
- 2) O sujeito passivo teria instituído planos próprios (Programas Próprios de Gestão - PPG e Programas Próprios Específicos - PPE) que não teriam assinaturas, qualificações das partes, participações de um representante sindical etc. Além disso e segundo a fiscalização, a PLR não poderia servir como instrumento de gestão e como pagamento de prêmio. Ademais, as regras não seriam claras e objetivas;

- 3) O sujeito passivo teria mantido planos concomitantes, mas não teria efetuado a compensação entre os planos e haveria disparidade de valores;
- 4) A PLR paga aos diretores não está abrangida pela Lei 10101/00;
- 5) Inexistiria previsão legal para a não incidência de contribuições sobre o *hiring bonus*.

A decisão recorrida superou a questão da concomitância entre os planos, da disparidade de valores, bem como da necessidade de assinatura dos acordos coletivos previamente ao período aquisitivo e inclusive deu provimento ao recurso no tocante aos Programas Próprios de Participações nos Resultados – PPRS previstos nos acordos coletivos de trabalho. Todavia, e quanto ao PPG e PPE, decidiu-se o seguinte:

Distintamente, os Programas Específicos - Programas SIM e respectivo SuperRanking, Programas específicos relacionados em Anexos e PPG, além das questões já levantadas acerca da negociação e participação sindical, carecem de qualquer assinatura vinculada a data aposta nos respectivos instrumentos para fins de se aferir sua anterioridade frente aos períodos a que se referem, sendo, também sob esse prisma, incompatíveis com as disposições legais de regência de PLR.

No mais, a decisão recorrida manteve a incidência de contribuições sobre a participação nos lucros paga aos diretores e sobre o *hiring bonus*.

Em seu recurso especial e no que foi objeto de admissibilidade prévia, o sujeito passivo basicamente alegou que:

Da validade dos programas próprios previstos nos Acordos Coletivos de Trabalho

- os Programas Próprios são, na realidade, instrumentos de metas, relacionados no Anexo I dos Acordos Coletivo de Trabalho;
- conforme paradigma 2302-003.586, a Lei 10101 não impõe que as regras sejam sempre exaustivas, vedando qualquer detalhamento à parte, pois tal conclusão iria de encontro ao objetivo de incentivar a produtividade;
- o acórdão paradigma assumiu como válidos os documentos apartados celebrados a partir das regras gerais, que contém o detalhamento das metas a serem atingidas para os trabalhadores receberem a PLR, não havendo necessidade de esses documentos serem preparados com as formalidades exigidas para os acordos coletivos;
- conforme acórdão paradigma 2401-003.142, não é possível “desconsiderar o plano de metas adotado pela recorrente e funcionários, já que o mesmo possui previsão expressa no acordo firmado”.

Da tempestividade dos Programas Próprios previstos nos Acordos Coletivos de Trabalho

- ao entender que a negociação deveria se concretizar antes do início de vigência do período de apuração da PLR, o acórdão recorrido manifestou entendimento frontalmente contrário ao do acórdão paradigma nº 9202-003.192;

- nessa linha de raciocínio é o entendimento exarado no acórdão paradigma nº 9202-002.484 que entendeu inexistir na legislação de regência qualquer requisito acerca da necessidade de “pactuação prévia” dos instrumentos.

Da possibilidade de pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados aos administradores com base na Lei nº 6.404/1976

- no acórdão paradigma nº 2803-004.090, entendeu-se pela não incidência das contribuições previdenciárias sobre a participação nos lucros ou resultados paga a diretores, eis que referidos valores se enquadram na hipótese de isenção prevista na Lei nº 8.212/91, em razão da expressa previsão nesse sentido na Lei nº 6.404/76;

- Nesse mesmo sentido é o posicionamento adotado no acórdão paradigma nº 2401-003.811;

Ad Argumentandum - Da possibilidade de pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados aos administradores com base na Lei nº 10.101/2000

- conforme paradigma 2301-003.384, entendeu-se pela aplicabilidade da Lei nº 10.101/2000 aos segurados contribuintes individuais.

Da não incidência de contribuição previdenciária sobre valores pagos a título de bônus de contratação

- conforme paradigmas 2201-003.882 e 2301-003.392, os valores pagos a título de bônus de contratação não ostentam natureza remuneratória;

- acórdão paradigma nº 2301-003.392 referida verba funciona como forma de indenização, incentivando o pedido de demissão por determinado empregado e inexistindo prestação de serviço a justificar a incidência das contribuições previdenciárias.

Ad Argumentandum - Da não incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de Bônus de Contratação: Ganho Eventual.

- conforme paradigma 2301-004.364, o pagamento de bônus de contratação apenas gratifica eventualmente o funcionário.

Foi negado provimento ao agravo do sujeito passivo e tornou-se definitiva a decisão que deu seguimento às matérias acima.

A Fazenda Nacional foi intimada do recurso especial, do seu exame de admissibilidade e do despacho em agravo, e apresentou contrarrazões, nas quais basicamente pediu o desprovimento do recurso da contribuinte.

A Presidente do CARF não conheceu do requerimento de e-fls. 4157/4168.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira - Redatora *ad hoc*

Como Redatora *ad hoc*, sirvo-me da minuta de voto inserida pelo Relator no repositório oficial do CARF:

1 CONHECIMENTO

O recurso especial é tempestivo, visto que interposto dentro do prazo legal de quinze dias (art. 68 do Anexo II do Regimento Interno do CARF), e a recorrente demonstrou a existência de legislação tributária interpretada de forma divergente em relação às matérias previamente admitidas (art. 67, § 1º, do Regimento), de forma que o apelo deve ser conhecido.

2 VALIDADE DOS PROGRAMAS PRÓPRIOS PREVISTOS NOS ACORDOS COLETIVOS DE TRABALHO (ACT)

Neste tópico, discute-se nos autos se seriam válidos os planos próprios PPG e PPE. Segundo a decisão recorrida, tais planos não integrariam o ACT e seriam, em verdade, planos apartados, cujas regras ficariam relegadas aos funcionários do banco e suas respectivas chefias, inexistindo prova de que suas linhas gerais tivessem sido discutidas no âmbito dos acordos coletivos. Por tal razão, a decisão recorrida entendeu o seguinte:

Distintamente, os Programas Específicos - Programas SIM e respectivo SuperRanking, Programas específicos relacionados em Anexos e PPG, além das questões já levantadas acerca da negociação e participação sindical, carecem de qualquer assinatura vinculada a data aposta nos respectivos instrumentos para fins de se aferir sua anterioridade frente aos períodos a que se referem, sendo, também sob esse prisma, incompatíveis com as disposições legais de regência de PLR.

A fim de contrapor-se a tal entendimento, a recorrente indicou os paradigmas acima colacionados, segundo os quais seria válida a estipulação de metas em documentos apartados, argumentando, ainda, que havia expressa autorização nos ACTs nesse sentido.

Realmente, a Cláusula 6ª do ACT ratificou expressamente os programas específicos mantidos pela recorrente, entre os quais o PPG e o PPE, que qualificou como “*relacionados em anexo*”, informando, igualmente, que “*as metas, indicadores, formas de aquisição e prazo de vigência [...] constam dos respectivos instrumentos*” (efls. 99 e seguintes). Logo, equivocou-se a

decisão recorrida quando afastou a validade de tais programas específicos sob a alegação de ausência de participação sindical, de falta de assinatura, datas etc. Após negociação direta entre o Banco e a CONTRAF, as partes acordaram expressamente em ratificar as disposições de tais programas, inclusive quanto às metas neles estabelecidas, sendo descabido afirmar que não seriam válidos sob a ótica de não integrarem o ACT.

Esta Turma já decidiu que as regras podem estar ***“escritas em documento apartado, desde que haja menção ao mesmo no acordo ou convenção coletiva”***, conforme acórdão 9202-007.012. Neste precedente, o voto vencedor, da então Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, explicitou que *“um programa com regras já estipuladas e que foi absorvido pelo sindicato em sua Convenção Coletiva”* seria válido (trecho do voto), de modo que *“a negociação das metas claras e objetivas por meio de documento apartado por si só não inviabiliza a condução do isenção”* (vide ementa).

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PAGAMENTO EM CONFORMIDADE COM A LEI Nº 10.101/2000.

O método de pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados está de acordo com a Lei n.º 10.101/2000, pois a lei pretende privilegiar a livre negociação entre as partes na fixação das regras atinentes ao pagamento da PLR, e que as regras acordadas sejam claras e objetivas, podendo inclusive estarem escritas em documento apartado, desde que haja menção ao mesmo no acordo ou convenção coletiva. Na hipótese dos autos a negociação das metas claras e objetivas por meio de documento apartado por si só não inviabiliza a condução do isenção.

Assim como mencionado em tal precedente, no caso dos autos o ACT indicou expressamente os programas específicos, os quais, portanto, integraram o ACT na forma de anexos, sendo descabido falar-se em falta de datas, assinaturas etc.

Outrossim, de fato a lei pretende privilegiar a livre negociação entre as partes na fixação das regras atinentes ao pagamento da PLR, tanto é assim que a Lei de 14020/20 (e anteriormente a Medida Provisória 905/19), incluiu o § 6º ao art. 2º da Lei 10101/00, para estabelecer que *“na fixação dos direitos substantivos e das regras adjetivas, inclusive no que se refere à fixação dos valores e à utilização exclusiva de metas individuais, a autonomia da vontade das partes contratantes será respeitada e prevalecerá em face do interesse de terceiros”*.

Logo, dou provimento ao recurso neste tópico.

3 TEMPESTIVIDADE DOS PROGRAMAS PRÓPRIOS PREVISTOS NOS ACORDOS COLETIVOS DE TRABALHO

Discute-se nos autos se as regras do PPG e do PPE deveriam ser firmadas previamente ao período de aferição a que se referem. Embora a decisão recorrida tenha afastado a necessidade de anterioridade em relação às Convenções Coletivas e em parte do ACT, no tocante a esses dois programas decidiu-se o seguinte:

Já no PLR cujas metas estão atreladas ao desempenho individual de uma maneira mais direta e concreta, como o alcance de incremento no índice de vendas por setor, por exemplo, a faceta predominante é a de incentivo à produtividade, sendo a integração capital e trabalho naturalmente reflexa com o ulterior aumento nos lucros e/ou resultados a serem distribuídos, decorrente desses aumentos de produtividade tomados em seu conjunto.

Planos com essas características requerem assim que suas regras e condições sejam claramente delineadas antes do período de aferição, para que atenda aos preceitos de incentivar a produtividade, e indiretamente, estimular a integração capital-trabalho.

Pois bem. Dissinto de tal interpretação e dou provimento ao recurso especial do contribuinte neste tópico.

A não incidência das contribuições sobre a PLR é uma imunidade, vez que é uma norma de não tributação prevista na Constituição Federal. Ao estabelecer que tal verba está desvinculada da remuneração, a Lei Maior criou uma norma negativa de competência, impedindo o próprio exercício de atividade legislativa para criar imposição fiscal a ela atinente:

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;

A PLR não é apenas um instrumento de integração entre o capital e o trabalho, mas sobretudo um direito social do trabalhador. Tanto o caput do artigo 7º, como o capítulo no qual ele está inserido não deixam margem para dúvidas. Deste modo, a interpretação das normas infraconstitucionais da PLR deve sempre tomar em consideração esse aspecto fundamental.

Por outro lado, a norma constitucional é de eficácia limitada, pois atribuiu à lei a competência para estabelecer os pressupostos dessa não vinculação. No plano infraconstitucional, a regulamentação foi feita pela Lei nº 10.101/2000, que *“dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa e dá outras providências”*. Em seu art. 2º, a lei prevê que a PLR será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, através, conforme o caso, de comissão paritária escolhida pelas partes, convenção coletiva ou acordo coletivo. É inquestionável, assim, que a lei prevê que essa participação será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados:

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

Todavia, a lei realmente não estabeleceu uma data limite para a formalização dessa negociação. É compreensível que não o tenha feito, pois as normas de experiência comum demonstram que tais negociações não raramente levam meses para serem concluídas, sendo por

vezes acirradas e conflituosas e envolvendo diversos sindicatos de diversas categorias. É óbvio, contudo, que os trabalhadores têm conhecimento das diretrizes gerais dos planos, pois participam direta ou indiretamente das negociações via comissão paritária ou sindicatos. A data de assinatura corresponde, apenas, ao momento da formalização e de conveniência das várias partes envolvidas, tais como a empresa, as entidades sindicais dos trabalhadores, as entidades sindicais dos empregadores etc.

Não compete ao aplicador da lei criar pré-requisito não previsto na norma, sobretudo para reduzir a eficácia de regra jurídica constitucional. A lei prevê que a participação será objeto de negociação, e não que a formalização tenha que ocorrer previamente ao período de aquisição. Uma interpretação restritiva, com a criação de exigências não previstas legalmente, apenas tem o condão de dificultar a efetiva concretização do direito social do trabalhador à participação nos lucros ou resultados da empresa, inibindo a concessão dos planos, em conflito com as finalidades constitucionais.

Muito embora a lei regulamentadora pareça ter negligenciado a participação nos lucros ou resultados como um direito social, pois nem mesmo faz qualquer menção a esse respeito, fato é que a Constituição a outorgou como um efetivo direito daquela natureza, o que deve ser levado em consideração pelo aplicador da lei, na busca da máxima eficácia da norma constitucional. Os direitos sociais visam a criar as condições materiais necessárias ao alcance da igualdade real entre o dono do capital e o trabalhador. Segundo José Afonso da Silva, *"são prestações positivas proporcionadas pelo Estado direta ou indiretamente, enunciadas em normas constitucionais, que possibilitam melhores condições de vida aos mais fracos, direitos que tendem a realizar a igualização de situações sociais desiguais"* (Curso de Direito Constitucional Positivo, 12ª ed., rev., Malheiros Editores, 1996, p. 277).

Buscando igualar o empregador e o trabalhador, a Constituição lhe outorgou o direito à participação nos lucros ou resultados e na própria gestão da empresa. Não fosse a Constituição e a conseqüente regra imunizante, o trabalhador não teria as condições materiais necessárias para participar dos lucros ou resultados, os quais, por consectário lógico, decorrem do capital do qual ele não é dono. Toda interpretação, portanto, deve ter como norte os direitos sociais. E diante de interpretações plausíveis e alternativas, o exegeta deve adotar aquela que se amolda à Lei Maior. O ministro Luís Roberto Barroso decompõe o princípio da interpretação conforme a Constituição nos seguintes termos:

- 1) Trata-se da escolha de uma interpretação da norma legal que a mantenha em harmonia com a Constituição, em meio a outra ou outras possibilidades interpretativas que o preceito admita.
- 2) Tal interpretação busca encontrar um sentido possível para a norma, que não é o que mais evidentemente resulta da leitura de seu texto.
- 3) Além da eleição de uma linha de interpretação, procede-se à exclusão expressa de outra ou outras interpretações possíveis, que conduziriam a resultado contrastante com a Constituição.

4) Por via de consequência, a interpretação conforme a Constituição não é mero preceito hermenêutico, mas, também, um mecanismo de controle de constitucionalidade pelo qual se declara ilegítima uma determinada leitura da norma legal."

(Interpretação e aplicação da constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora. 3. ed. Saraiva, p. 181-182)

Deve ser abandonado, pois, o eventual rigor interpretativo, para compatibilizar a leitura da Lei nº 10.101/2000 com a Constituição, a qual, lembre-se, visou a igualar materialmente o trabalhador e o empregador. Ainda que a primeira e rápida compreensão da lei infraconstitucional pudesse sugerir que o plano devesse ser formalizado antes do início do período aquisitivo, como forma de incentivar a produtividade e o comprometimento dos trabalhadores, fato é que a Constituição trouxe como critério preponderante o direito social do lado mais fraco da relação empregatícia, e não o incremento da produtividade e o seu comprometimento.

A interpretação de que o acordo deve ser formalizado antes do início do período aquisitivo, cria, no entender deste relator, um requisito formal não previsto (pois a lei menciona apenas a necessidade de negociação – “*será objeto de negociação*”) e que está em descompasso com a realidade negocial, podendo até mesmo desestimular a concessão da PLR e, por conseguinte, a realização dos direitos sociais. Como se vê, não se está declarando qualquer inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, mas sim, dentre as várias interpretações possíveis, elegendo-se aquela mais adequada ao texto constitucional. A Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), antes da atual composição, vinha adotando entendimento semelhante, conforme se infere do acórdão nº 9202-003.370:

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. (CSRF, 2ª Turma, Relator(a) RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, sessão de 17 de setembro de 2014)

Enquanto a remuneração é devida pela mera execução do contrato de trabalho, aí pouco ou nada importando os lucros ou resultados da empresa, a PLR deve ser considerada como um pacto acessório por meio do qual se negociam, a par daquele contrato, questões relativas à produtividade, qualidade, lucratividade, metas, resultados etc. Ou seja, a remuneração é devida em função do contrato laboral, ao passo que a participação é devida em decorrência de um contrato acessório, que não se constitui, por expressa disposição legal, em pagamento de remuneração. Tal contrato acessório, ademais, viabiliza a participação do trabalhador em rubricas a que ele não teria direito, por serem decorrentes do capital do qual ele não é dono.

Para dirimir tal controvérsia e colocar uma “*pá de cal*” sobre esse assunto, a Lei 14020/20 alterou drasticamente o art. 2º retro mencionado, para incluir-lhe um § 7º, o qual está de acordo com a interpretação acima ao estabelecer que a anterioridade é referente ao pagamento, e não ao período de aferição. A propósito de tal menção, não pretendo dar eficácia retroativa a tal dispositivo, o qual foi instituído após os fatos geradores aqui mencionados; pretendo apenas demonstrar que a interpretação acima foi reconhecida pelo CARF em julgamentos anteriores (vide jurisprudência acima) e agora pelo Congresso Nacional, após intervenção do próprio Poder Executivo via Medida Provisória.

Art. 2º. [...]

§ 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.

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

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

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

Logo, dou provimento ao recurso do sujeito passivo, a fim de reconhecer a não incidência de contribuições sobre os valores pagos em consonância com os Programas Próprios de Gestão - PPG e Programas Próprios Específicos – PPE.

4 POSSIBILIDADE DE PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS AOS ADMINISTRADORES COM BASE NA LEI Nº 6.404/1976 OU DA POSSIBILIDADE DE PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS AOS ADMINISTRADORES COM BASE NA LEI Nº 10101/00

Em seu recurso especial, o contribuinte pretende ver afastada a incidência de contribuições com base em um argumento principal, ou com base em um argumento subsidiário. No seu entender, ou a participação nos lucros dos administradores está protegida pela Lei 6404/76, ou pela na Lei 10101/00.

Ora, discordo da tese principal, mas concordo com a tese subsidiária.

Quanto à tese principal, o Supremo Tribunal Federal decidiu, sob o regime da repercussão geral, que a disciplina do art. 7º, XI, da Constituição Federal, quanto à desvinculação da PLR da remuneração do trabalhador, somente se iniciou a partir da edição da Medida Provisória 794/94. Desta forma, a Lei 6404/76 não tem o efeito pretendido pela recorrente de afastar a tributação no caso concreto.

CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. NATUREZA JURÍDICA PARA FINS TRIBUTÁRIOS. EFICÁCIA LIMITADA DO ART. 7º, XI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE ESSA ESPÉCIE DE GANHO ATÉ A REGULAMENTAÇÃO DA NORMA CONSTITUCIONAL.

1. Segundo afirmado por precedentes de ambas as Turmas desse Supremo Tribunal Federal, a eficácia do preceito veiculado pelo art. 7º, XI, da CF – inclusive no que se refere à natureza jurídica dos valores pagos a trabalhadores sob a forma de participação nos lucros para fins tributários – depende de regulamentação.

2. Na medida em que a disciplina do direito à participação nos lucros somente se operou com a edição da Medida Provisória 794/94 e que o fato gerador em causa concretizou-se antes da vigência desse ato normativo, deve incidir, sobre os valores em questão, a respectiva contribuição previdenciária.

3. Recurso extraordinário a que se dá provimento.

(STF, Recurso Extraordinário 569.441 Rio Grande do Sul, Plenário)

Quanto à tese subsidiária, o recurso deve ser provido. Neste particular, filio-me à seguinte corrente interpretativa do ilustre conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, constante do acórdão 2201-003.370, julgado em 18 de janeiro de 2017, especificamente nestes pontos, que adoto como razões de decidir:

Ora, ao instituir uma gama de direitos aos trabalhadores, a Constituição Federal assim determinou:

“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;” [...]

Não quis, o Constituinte, diferenciar os trabalhadores. Podemos assim inferir, pois quando optou por identificar determinados trabalhadores, a Carta Fundamental assim o fez, como se pode observar no inciso XXXIV e parágrafo único, ambos do mesmo artigo 7º acima, que se referem especificamente ao trabalhador avulso, que teve seus direitos equiparados; e ao doméstico, que na redação original da Carta, os teve diminuídos.

Idêntica redação tem a Lei 10.101, de 2000, que em seu artigo 1º, explicita:

“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.” [...]

Para alguns, por mencionar a categoria dos empregados, nos caputs dos artigos 2º e 3º, dispositivos que explicitam os requisitos para a validade da PLR, a Lei nº 10.101 restringiria a estes trabalhadores o direito à participação nos lucros e resultados.

Uma análise mais detida e isenta não corrobora tal entendimento. Vejamos.

Tanto em um, como em outro artigo, o uso do vocábulo empregado se constituiu um pressuposto lógico, pois o dispositivo constante do artigo 2º trata da participação do sindicato na elaboração do plano, e o do artigo 3º versa sobre a integração da verba paga a título de PLR na remuneração e nos reflexos trabalhistas que só existem para o empregado. A uma não haveria outro modo de redigir a norma, pois ao desejar que os trabalhadores estivessem representados na mesa de negociação com os empregadores por alguém que lhe defendessem os interesses, esse alguém só poderia ser o sindicato, entidade típica dos empregados, que já tem – por expressa previsão constitucional – esse mister. A outra, porque reflexos trabalhistas sobre verbas pagas pelo trabalho, também só surgem para os empregados.

Mera busca na letra fria da lei só encontra mais uma remissão aos empregados, justamente no parágrafo 1º do artigo 3º, de onde se conclui que não há, nem do ponto de vista semântico, a intenção do legislador de restringir o benefício. Reitere-se, que, ao tratar da questão da tributação da renda decorrente do recebimento da PLR, volta novamente o legislador a utilizar-se da expressão “trabalhador”.

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.

[...]

Não obstante o todo o exposto, outro ponto, ao meu ver irrefutável, deve ser analisado.

Disse, há pouco, que não quis o Constituinte distinguir os trabalhadores, ao reverso, fez questão de aproximá-los pois, quando entendeu necessário, expressamente se referiu a um e a outro. Porém, outra consideração de cunho eminentemente jurídico deve ser apresentada.

Ao recordarmos que a Lei nº 10.101/00 trata sobre o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física incidente sobre os valores percebidos pelo trabalhador a título de Participação nos Lucros e Resultados e mais, o faz de forma favorecida, se torna patente que a interpretação que discrimina o diretor estatutário, vedando seu direito ao recebimento da Participação, ofende de morte a Constituição Federal posto que colide frontalmente com a regra (carater descritivo da conduta nos dizeres de Humberto Ávila), constante do inciso II do artigo 150 transcrito.

Por óbvio que tal interpretação não pode ser aceita uma vez que contraria direito do contribuinte constitucionalmente esculpido, tratado pela Carta como vedação ao poder de tributar.

Ao afastarmos o direito a 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.

Leandro Paulsen (Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da jurisprudência e da doutrina, 15ª ed. Livraria do Advogado Ed., 2013, pg. 185), é enfático em afirmar:

"O art. 150, II, da CF é expresso em proibir qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos"

Como nos recorda JJ Canotilho, a interpretação deve ser realizada evitando-se antinomias constitucionais e mais, ampliando-se o gozo de direitos constitucionalmente esculpido Não há tal vício de inconstitucionalidade na Lei nº 10.101/00. Não será o intérprete que irá criá-lo.

Logo, dou provimento ao recurso, para reconhecer a não incidência de contribuições sobre a participação nos lucros paga aos administradores, tendo em vista a Lei 10101/00.

5 **HIRING BONUS**

Discute-se nos autos se incidem contribuições previdenciárias sobre o *hiring bonus* e se tal verba seria eventual.

Pois bem. O recurso especial deve ser provido nesta matéria.

Em linhas gerais, o *hiring bonus* é um valor pago ou um benefício concedido pela empresa contratante em favor de determinado trabalhador, a fim de atraí-lo, retê-lo e de compensá-lo por uma troca de trabalho. O prestador, desta forma, é induzido a trabalhar na nova empresa e compensado por deixar o ofício anterior, onde as condições de trabalho eram previamente conhecidas e onde ele era de alguma forma notabilizado. Usualmente, as trocas de trabalho geram uma certa insegurança no prestador de serviços, de tal maneira que o bônus de contratação serve para compensá-lo a esse respeito. A literatura e as regras de experiência comum demonstram que é relativamente comum o pagamento do bônus de contratação (vide acórdão 2301-003.392), principalmente em favor de profissionais mais destacados, a exemplo de executivos de negócios.

De tal definição constata-se que **o *hiring bonus* é pago pela assinatura do contrato de trabalho, e não por sua execução** (do contrato de trabalho). Nesse mesmo sentido o acórdão paradigma 2201-003.882. O *hiring bonus* é costumeiramente instituído em pacto prévio ao próprio pacto laborativo, de maneira que com este não se confunde. A própria finalidade do bônus de contratação distingue-se da finalidade de um contrato de trabalho: naquele se visa à assinatura e formalização do contrato de trabalho em si; neste são firmadas todas as demais condições e estipulações da prestação dos serviços, com estabelecimento de obrigações por ambas as partes.

A existência de Cláusula de permanência, quando existente, é instituída em favor da empresa contratante, a qual pretende ver garantida a permanência do trabalhador em seus quadros profissionais. Tal cláusula não atrela o pagamento do bônus ao exercício do contrato de trabalho, mas sim serve para ressarcir a empresa na hipótese de o trabalhador desligar-se antes do tempo previamente acordado. Parece-me natural que, mediante ajuste de vontade entre as partes, esteja a empresa disposta a pagar um bônus de contratação a determinado executivo ou trabalhador, mas desde que tal executivo ou trabalhador permaneça na empresa por um tempo mínimo. Trata-se, a rigor, de ajuste sinalagmático que visa a garantir ambas as partes, o que não torna a cláusula de permanência em um ajuste vinculado estritamente à execução do trabalho em si. Como dito anteriormente, o valor ou benefício é pago pela assinatura do contrato, e não por sua execução. Trata-se, noutro giro, de cláusula que previne inadimplemento por parte do trabalhador em um acordo de intenções prévio ao contrato laboral.

Conforme relatado pela autoridade fiscal (efls. 2273 e seguintes), o contrato de *hiring* era um contrato prévio, o qual, no meu entender, não se confunde com o contrato de trabalho. Com efeito, o trabalhador fazia jus ao pagamento do bônus de contratação se fosse celebrado o contrato de trabalho, e não pela prestação dos serviços em si. Os serviços seriam e

foram remunerados em consonância com o pacto laboral, cujas características diferem do pacto prévio.

Vale lembrar, nesse contexto, que o inc. I do art. 28 da Lei 8.212/1991 explicita que o salário-de-contribuição constitui uma remuneração destinada a retribuir o trabalho. Em consonância com o art. 195, I, “a”, da Constituição Federal, tal norma estabelece que as contribuições devidas à seguridade social incidem sobre a remuneração paga ao trabalhador, 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.

Significar dizer que a base de cálculo da contribuição é composta de valores destinados à remuneração pelo trabalho assalariado prestado ou colocado à disposição do empregador, não importando a forma e nem o nome que se dê à rubrica. O art. 22, I, da Lei 8.212/1991, igualmente preleciona o total das remunerações como base impositiva das contribuições.

Como dito acima, o *hiring bonus* não visa a remunerar o empregado, mas se destina a garantir que o contrato de trabalho seja assinado e que o prestador seja retido por um tempo mínimo, para aí sim serem pagas as remunerações decorrentes do contrato laborativo.

Por fim e sob a ótica da eventualidade, o recurso deve ser igualmente provido, pois o *hiring bonus* não poderia ser considerado um ganho habitual.

Em tese de repercussão geral, o Supremo Tribunal Federal, no RE 565160/SC, afirmou que “a contribuição social a cargo do empregador incide sobre ganhos habituais do empregado, quer anteriores ou posteriores à Emenda Constitucional 20/1998”. No Tema 20 da Repercussão Geral, a Suprema Corte definiu o alcance da expressão “folha de salários” prevista na Constituição, vez que o texto constitucional prevê que as contribuições devidas em função da relação empregatícia incidem sobre a folha de salários. Veja-se:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a **folha de salários** [...];

Interpretando tal dispositivo sistematicamente com o art. 201, § 11, da Constituição, o Supremo Tribunal Federal decidiu, com repercussão geral, que a contribuição

social a cargo do empregador incide sobre ganhos habituais do empregado. Veja-se o texto do referido artigo:

Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma do Regime Geral de Previdência Social, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, na forma da lei, a: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)

§ 11. **Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária** e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. (Incluído dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Prevaleceu naquela assentada o voto do Ministro Relator Marco Aurélio, segundo o qual:

Então, cabe proceder à interpretação sistemática dos diversos preceitos da Constituição Federal. Se, de um lado, o artigo 195, inciso I, nela contido disciplinava, antes da Emenda nº 20/1998, o cálculo da contribuição devida pelos empregadores a partir da folha de salários, estes últimos vieram a ser revelados, quanto ao alcance, pelo citado § 4º – hoje § 11 – do artigo 201. Pelo disposto, remeteu-se à remuneração percebida pelo empregado, ou seja, às parcelas diversas satisfeitas pelo tomador dos serviços, exigindo-se, apenas, a habitualidade.

Ocorre que não se definiu o conceito de habitualidade, visto que, no entender da Corte Suprema, tal matéria seria infraconstitucional. Analisando-se todos os votos proferidos no Tema 20, realmente se vislumbra que não se definiu habitualidade, mas sim se decidiu que isso seria matéria de índole infraconstitucional. Veja-se, nesse sentido, o seguinte trecho do voto do Ministro Luís Roberto Barroso – com destaques:

Dessa forma, não se busca aqui definir, individualmente, a natureza das verbas ou, mais importante se foram pagas com habitualidade ou eventualidade, e quais delas estão habilitadas ou não para compor a base de cálculo da contribuição. **Isso, na esteira da jurisprudência desta Corte, é matéria de índole infraconstitucional.**

Segue-se, pois, que os ganhos habituais do empregado integram o cálculo das contribuições previdenciárias, ao passo que **os ganhos não habituais não o integram**. E mais, a análise deve ser efetuada caso a caso e tratar-se-ia de questão infraconstitucional, cujos contornos, portanto, são delimitados pelo Superior Tribunal de Justiça (art. 105, III, da Constituição Federal).

Neste ponto, é importante afirmar que a Lei 8212/91 expressamente excluiu do salário-de-contribuição as importâncias recebidas a título de ganhos eventuais (importâncias não habituais) e os abonos expressamente desvinculados do salário. Veja-se:

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

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

e) as importâncias: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997)

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

Segundo a doutrina de Fábio Zambitte Ibrahim¹:

A ideia para a exclusão destes valores é que tais rubricas não são pagas de modo continuado ao trabalhador e, logo, não serão substituídas pelo benefício previdenciário, o que permite sua exclusão da base de cálculo.

Como afirmou o STJ, em hipótese de pagamento de abono único, se não vinculado ao salário, isto é, sem representar contraprestação por serviços, não teriam como compor base de contribuição previdenciária (REsp. 819.552-BA, Rei. originário Min. Luiz Fux, Rei. para acórdão Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 2/4/2009).

De modo geral, entende-se que determinada rubrica deixa de ser eventual, quando passa a ser paga por três meses consecutivos. Entretanto, outras situações podem também configurar a habitualidade do pagamento, dependendo do caso concreto.

Caso não haja esta comprovação, serão tais ganhos ou abonos incorporados ao salário -de-contribuição, gerando contribuições devidas.

No caso concreto, em se tratando de rubrica única e inclusive decorrente de ajuste prévio ao contrato laboral, é de reconhecer-se o seu caráter eventual.

6 CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por conhecer e dar provimento ao recurso especial do sujeito passivo.

(documento assinado digitalmente)

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira – Redatora *ad hoc*

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Regis Xavier Holanda – Redator Designado

Não obstante a logicidade do voto do Relator original, reproduzido pela i. Redatora *ad hoc*, peço-lhes licença para dele divergir quanto à sua análise meritória, notadamente em relação às seguintes matérias:

¹ IBRAHIM, Fábio Zambitte. Curso de direito previdenciário. 20. Ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2015, p. 339.

1 - *Validade dos programas próprios previstos nos Acordos Coletivos de Trabalho (ACT);*

2 - *Tempestividade dos Programas Próprios previstos nos Acordos Coletivos de Trabalho;*

3 - *Possibilidade de pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados aos administradores com base na Lei nº 6.404/1976 ou da possibilidade de pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados aos administradores com base na Lei nº 10101/00; e*

4 - *Hiring bonus*

Delimitado o escopo deste voto, sigamos em relação a cada uma das matérias.

Da invalidade dos Programas Próprios previstos nos Acordos Coletivos de Trabalho

Quanto a este tema, a discussão cinge-se a determinar se os planos próprios (*Programas Específicos Programas SIM e respectivo SuperRanking, Programas específicos relacionados em Anexos e PPG*) seriam válidos. É dizer, se integrariam os ACT ou se seriam, em verdade, planos apartados e autônomos.

Em análise, os programas específicos, referidos na cláusula 6º do ACT e PPG referido no § 1º dessa cláusula.

Pois bem. Nesse ponto, o voto vencedor do recorrido bem descreveu a problemática e procedeu, competentemente, à análise dos elementos de prova que constaram dos autos, nos seguintes termos:

Note-se que as cláusulas dos acordos, à exceção da sexta - tomando-se como exemplo o acordo coletivo do biênio 2009/2010 - regram os termos do PPRS (Programa da Participação nos Resultados Santander), não havendo outro dispositivo acerca dos programas próprios, salvo breve referência na cláusula quinta, que trata das compensações entre os planos, e a sétima, que refere que os valores a esses pertinentes serão pago na mesma data de parcela dos valores relativos à convenção coletiva.

Tal cláusula sexta possui, como já mencionado pelo relator e pelo recorrente, disposição ratificando-os genericamente, "*com as metas, indicadores, formas de aquisição e prazo de vigência que constaram nos respectivos instrumentos, nominados Programas SIM e respectivo Super Ranking/RV Cartilha, e Programas Específicos relacionados no Anexo I, os quais integram o presente Acordo Coletivo de Trabalho*". De modo similar, o parágrafo único diz que integra o acordo o PPG destinado às áreas institucionais que obedece "*às regras e valores fixados pela diretoria com base no respectivo cargo ou função*".

De fato, como bem asseverou o redator do recorrido, da leitura desses dispositivos se extrai que os "*contornos concretos desses programas ficaram relegados a serem estipulados*

pelos funcionários e suas respectivas chefias/gestores, sem traço de participação de entidade sindical”.

E mais, aduziu que não haveria prova alguma nos autos de que sequer suas linhas gerais teriam sido discutidas no âmbito dos acordos, o que abriria, a seu ver, a possibilidade de suas minúcias serem relegadas a outros documentos.

Além disso, ainda fez constar que:

i) Inexistiria nos autos evidências de que os trabalhadores houvessem participado das negociações atinentes a esses programas; ii) não teria havido o arquivamento desses programas nas entidades sindicais; e iii) não constam as assinatura e data em que firmados esses instrumentos;

Diante dessas circunstâncias, impõe-se concordar com a decisão recorrida, no sentido de que referidos programas tratar-se-iam de planos próprios autônomos e em apartado, implicando reconhecer, assim sendo, que foram inobservados os requisitos legais para que os pagamentos, neles lastreados, estivessem isentos da contribuição em tela.

Dito de outra forma, não houve, em relação a eles, a prévia negociação entre as partes, com a presença e/ou conhecimento por parte das entidades sindicais, o que não é suprido pela mera referência genérica formal nos ACT.

Nesse rumo, reputo irretocável a conclusão daquele redator, quando assentou que:

não terem sido os programas próprios em destaque objeto de negociação coletiva entre as partes, muito menos com participação sindical, a despeito da cláusula formal que a eles alude, no acordo coletivo, motivo pelo qual constituem-se em instrumentos apartados e autônomos, no que tange as regras neles contidas, relativamente aos acordos.

Por fim, no que tange ao argumento de que a Lei nº 10.101/01, com as alterações promovidas pela Lei nº 14.020/20, privilegiaria a livre negociação entre as partes na fixação das regras para o pagamento da PLR, é de se pontuar que além de referida alteração não produzir efeitos em relação aos fatos geradores aqui em discussão, tal conclusão deve ser empregada de modo a não jogar por terra as exigências legais que ditam os contornos dessa Participação nos Lucros paga com isenção das contribuições previdenciárias

E, nesse ponto, é de se convir que o Fisco, a quem interessa a tributação da verba, tem o legítimo interesse em checar se as regras postas efetivamente conduzem à integração preconizada pela lei entre o capital e o trabalho, já que, ainda que em um primeiro momento, os envolvidos nas negociações (*empregador, empregado e representantes sindicais*) não demonstrem semelhante interesse na tributação dessa parcela.

Com efeito, NEGO provimento ao recurso quanto a esta matéria.

Da tempestividade dos Programas Próprios previstos nos Acordos Coletivos de Trabalho

Nesse ponto e em síntese, sustenta o relator que a lei não imporia uma data limite para a assinatura dos acordos de PLR.

Em discussão, os Programas Específicos - Programas SIM e respectivo SuperRanking, Programas específicos relacionados em Anexos e PPG, já abordados quando da análise da matéria anterior.

No tocante a esses instrumentos, assim se manifestou o redator do recorrido:

Distintamente, os Programas Específicos - Programas SIM e respectivo SuperRanking, Programas específicos relacionados em Anexos e PPG, além das questões já levantadas acerca da negociação e participação sindical, carecem de qualquer assinatura vinculada a data aposta nos respectivos instrumentos para fins de se aferir sua anterioridade frente aos períodos a que se referem, sendo, também sob esse prisma, incompatíveis com as disposições legais de regência de PLR.

Sob esse ponto, a negativa de provimento ao recurso no que pertine à matéria anterior por si só levaria ao não provimento do recurso no que diz respeito também a esta matéria.

Não obstante, a questão da anterioridade/ajuste prévio/pactuação prévia é matéria há muito debatida neste Colegiado, que vem entendendo devam os planos ser – invariavelmente – assinados antes de o início do período a que se refere o lucro e/ou resultados a serem partilhados com os trabalhadores.

Nesse sentido, adoto como minhas, naquilo que importa ao caso, as razões de decidir postas no julgamento do acórdão **9202-011.031**, na sessão de 24 de outubro de 2023:

Como forma de resguardar a previdência pública, o legislador constituinte esclarece que a incidência da contribuição alcança a folha de salários, além de todo e qualquer outro rendimento do trabalho, independentemente do nomen jures que lhe venha a ser atribuído.

À luz do que estabelece o texto constitucional, o inciso I do caput do art. 22 da Lei nº 8.212/1991 constituiu a base de cálculo das contribuições de empregadores para o Regime Geral de Previdência Social como sendo *“o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma”*. No mesmo sentido é o art. 28 da mesma lei ao instituir base de incidência das contribuições de empregados (salário-de-contribuição).

Não restam dúvidas de que a PLR paga aos empregados tem por objetivo retribuir o trabalho. Via de regra, o desígnio dessa verba é premiar o esforço adicional empreendido pelos obreiros no intuito de incrementar os resultados da empresa. Desnecessários, pois, grandes esforços interpretativos para se conduir que a participação nos lucros ou resultados encontra-se inserida no conceito de

remuneração/salário-de-contribuição. Aliás, entendimento em sentido diverso não encontra baliza na doutrina especializada, tampouco na jurisprudência consolidada.

Aqui não se olvida que a própria Constituição da República elencou entre os direitos sociais dos trabalhadores a participação nos lucros ou resultados das empresas, porém, a desvinculação de referida parcela da remuneração está subordinada à observância dos requisitos estabelecidos em lei, conforme preceitua o inciso XI de seu art. 7º:

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. (Grifou-se)

Em estrita consonância com o texto constitucional a alínea “j” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 estabelece que a exclusão da parcela paga a título de PLR da composição do salário-de-contribuição (base cálculo da contribuição previdenciária) está condicionada à submissão dessa verba à lei reguladora do dispositivo constitucional. *In verbis*:

Art. 28. [...]

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

[...]

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

[...]

(Grifou-se)

A regulamentação redamada pelo inciso XI de seu art. 7º da CF/1988 somente ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, reeditada sucessivas vezes e convertida na Lei nº 10.101/2000. Antes disso, tendo em vista a eficácia limitada da disposição constitucional, era perfeitamente cabível a tributação das parcelas pagas sob a denominação de PLR pelas contribuições previdenciárias. Ademais, foi exatamente nesse sentido que o Supremo Tribunal Federal firmou entendimento a respeito do tema, conforme se depreende dos julgados a seguir:

RE393764 AgR /RS-RIO GRANDE DO SUL AG.REG.NO RECURSO EXTRA ORDINÁRIO Relator(a): Min. ELLEN GRACIE Julgamento: 25/11/2008 Órgão Julgador: Segunda Turma Ementa DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. ART. 7º, XI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL MP 794/94.

1. A regulamentação do art. 7º, inciso XI, da Constituição Federal somente ocorreu com a edição da Medida Provisória 794/94.

2. Possibilidade de cobrança da contribuição previdenciária em período anterior à edição da Medida Provisória 794/94.

Decisão

A Turma, por votação unânime, negou provimento ao recurso de agravo, nos termos do voto da Relatora. Ausente, licenciado, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. 2ª Turma, 25.11.2008.

RE 398284 / RJ - RIO DE JANEIRO RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator(a): Min. MENEZES DIREITO

Julgamento: 23/09/2008

Órgão Julgador: Primeira Turma

Ementa. Participação nos lucros. Art. 7º, XI, da Constituição Federal. Necessidade de lei para o exercício desse direito.

1. O exercício do direito assegurado pelo art. 7º, XI, da Constituição Federal começa com a edição da lei prevista no dispositivo para regulamentá-lo, diante da imperativa necessidade de integração.

2. Com isso, possível a cobrança das contribuições previdenciárias até a data em que entrou em vigor a regulamentação do dispositivo.

3. Recurso extraordinário conhecido e provido.

O juízo esposado na decisão da Suprema Corte corrobora o entendimento de que os valores pagos a título de PLR têm natureza retributiva e sua desvinculação do salário-de-contribuição, repise-se, está subordinada ao estrito cumprimento dos requisitos estabelecidos em lei específica. Significa dizer que, ao revés do que imagina o Sujeito Passivo, uma vez descumprido quaisquer das condições necessárias à instituição do benefício, esse restará desnaturado e, em consequência disso, referida verba integrará a base de incidência de contribuições sociais.

Ressalte-se que a Lei nº 10.101/2000, ao versar sobre o pagamento da PLR, estabeleceu em seu artigo 3º que esse benefício não substitui ou complementa a remuneração devida ao empregado.

[...]

Conforme dito acima, a participação nos lucros ou resultados das empresas é mecanismo voltado à motivação dos trabalhadores, cujo objetivo é melhorar os resultados do negócio desenvolvido pela pessoa jurídica. Em contrapartida, parte dos valores resultante de eventual aumento de produtividade/lucro é destinada aos empregados. Por essa razão, não vejo como se falar em engajamento adicional do obreiro se ele não tem conhecimento prévio a respeito dos

propósitos que se intenta alcançar, tampouco do quanto sua dedicação irá refletir em termos de participação.

Nesse sentido, considero que a lei exigiu não apenas o acordo prévio, ou seja, antes do início do período a que se refira, mas também o conhecimento por parte dos empregados de quais as regras (ou mesmo as metas) deverão ser alcançadas para que esses façam jus ao pagamento da parcela.

Ora, se consoante as disposições normativas encimadas, a lei exige a fixação de regras claras e objetivas, estabelecendo inclusive que do acordo para o pagamento da PLR devem constar mecanismos de aferição voltados para a mensuração dos índices ou metas convencionados, não me parece razoável que essa pactuação possa ser feita após o início do período de apuração voltado à aquisição do direito ou, como no caso em tela, ao fim do período. No meu entender, a interpretação que mais guarda coerência com lei disciplinadora da participação nos lucros ou resultados conduz à conclusão de que as regras e critérios devem ser previamente ajustados, pois somente após a adoção de tal medida será possível aferir o cumprimento do que fora acordado.

Dito de outra forma, como o legislador condicionou o pagamento da PLR à negociação entre capital e trabalho, devendo o instrumento resultante do ajuste conter daramente as condições necessárias à obtenção da vantagem, embora a Lei nº 10.101/2000 não disponha de forma expressa sobre o lapso temporal que se deve observar entre a assinatura do acordo e o pagamento da verba, é de se adotar o entendimento que provém da norma legal, de que os requisitos necessários a fruição do benefício trabalhista hão de ter sido estipulados previamente. A lógica intrínseca ao sistema de participação nos lucros ou resultados exige que os empregados inteirem-se das regras com a antecedência necessária para que possam, assim, contribuir com seu esforço para o alcance das condições fixadas no ajuste, de forma a se valerem dos benefícios daí resultantes.

Embora a PLR de cada funcionário dependa do seu desempenho pessoal, como dito em sede de contrarrazões, as metas relacionadas ao benefício devem, em decorrência do regramento legal, ser estabelecidas a partir de negociação coletiva e sua negociação tem de ser feita, repise-se, antes de iniciado o período de apuração do direito.

Assevere-se que, uma vez descumprido o requisito da pactuação prévia, os pagamentos efetuados a título de PLR têm, isso sim, características que mais se aproximam de gratificação ou prêmio por desempenho.

Assim, a despeito dos argumentos trazidos em sede de contrarrazões, entendo que a celebração de acordo entre empregador e empregados no final do período de aquisição do referido direito desatende ao que dispõe o § 1º do art. 2º da Lei n.º 10.101/2000.

Ressalte-se que o entendimento aqui esposado é o que tem prevalecido no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a título exemplificativo

cito os acórdãos nº 2401-003.488 de 15/4/2014, 9202-005.211, de 21/02/2017 e 9202-006.478, de 31/01/2018 e 2402-006.071, de 03/04/2018.

Nesse sentido, NEGO provimento ao recurso também em relação a essa matéria.

Da participação nos lucros e resultados pagas aos diretores não empregados

Quanto a este ponto, tal como no item anterior, trata-se de matéria há muito debatida nesta Turma, que vem entendendo pela impossibilidade de que seja paga PLR isenta a diretores não empregados.

Nesse rumo, adoto como minhas, naquilo que se aplica ao caso, as razões de decidir presentes no julgamento do acórdão 9202-010.258, na sessão de 14 de dezembro de 2021:

A Contribuinte defende que a citada lei pode também ser abrangida pela alínea “j”, do § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212, de 1991. Em sede de Contrarrazões, a Fazenda Nacional argumenta que a jurisprudência firmou o entendimento de que a lei a que se refere o dispositivo acima é a Lei nº 10.101, de 2000, que regula apenas o pagamento de PLR a empregados.

O fundamento da autuação foi no sentido de que a Lei nº 10.101, de 2000 contempla apenas os segurados empregados e, portanto, os pagamentos feitos a diretores não empregados estariam incluídos do conceito de salário de contribuição, ou seja, não estariam excluídos desse conceito.

De fato, para os contribuintes individuais, categoria na qual enquadram-se os diretores não empregados, a definição de salário de contribuição, constante da Lei nº 8.212, de 1991, é a seguinte:

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

(...)

III – para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o §5º; O art. 22, III, da Lei nº 8.212, de 1991, com redação dada pela Lei nº 9.876, de 1.999, por sua vez, trata da contribuição patronal sobre a remuneração dos contribuintes individuais, nos seguintes termos:

O art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212, de 1991, estabelece as hipóteses de exclusão do conceito de salário-de-contribuição, e especificamente quanto à Participação nos Lucros e Resultados, remete a lei específica. Confira-se:

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

(...)

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

(...)

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

E é a Lei nº 10.101, de 2001 que disciplina a participação dos empregados nos lucros e resultados da empresa, não dos diretores sem vínculo empregatício.

A participação dos administradores de uma companhia no seu lucro, prevista na Lei nº 6.404, de 1976, não se confunde com a participação dos empregados nos lucros/resultados da empresa, prevista na Lei nº 10.101, de 2000, trata-se de legislações distintas.

Primeiramente, a participação prevista no § 1º, do artigo 152, da Lei nº 6.404, de 1976, é restrita aos administradores das sociedades anônimas, enquanto que a participação prevista na Lei nº 10.101, de 2000 é devida pelas empresas a todos os seus empregados. No caso de Sociedades Anônimas, a remuneração dos administradores pode ser o “pro labore” ou a participação nos lucros, conforme dispuser o estatuto social. A participação nos lucros é forma de remuneração pelo trabalho, conforme determina o art. 152, da Lei nº 6.404, de 1.976:

Art. 152. A assembleia-geral fixará o montante global ou individual da remuneração dos administradores, inclusive benefícios de qualquer natureza e verbas de representação, tendo em conta suas responsabilidades, o tempo dedicado às suas funções, sua competência e reputação profissional e o valor dos seus serviços nº mercado.

§ 1º O estatuto da companhia que fixar o dividendo obrigatório em 25% (vinte e cinco por cento) ou mais do lucro líquido, pode atribuir aos administradores participação nº lucro da companhia, desde que o seu total não ultrapasse a remuneração anual dos administradores nem 0,1 (um décimo) dos lucros (artigo 190), prevalecendo o limite que for menor. (destaquei)

Esse dispositivo trata das formas de remuneração dos administradores e nada diz sobre a incidência de Contribuições sobre tais parcelas, matéria tratada por norma especial.

Conforme visto, o art. 28, § 9º, “j”, da Lei nº 8.212, de 1.991 condiciona a exclusão dos pagamentos a título de PLR, do conceito de salário de contribuição, à observância da lei disciplinadora do benefício, que é a Lei nº 10.101, de 2001, conversão, após sucessivas reedições, da Medida Provisória nº 794, de 1994. Assim, daro está que o pagamento da PLR e as condições para sua inclusão ou exclusão do conceito de salário de contribuição estão previstos na norma que disciplina o dispositivo (Lei nº 10.101, de 2000) e não em qualquer outra, como é o caso da Lei nº 6.404, de 1.976.

A matéria já foi objeto de inúmeros julgados no CARF, dentre eles o Acórdão nº 2202-005.188, de 08/05/2019, cujo voto é da lavra do Ilustre Conselheiro Ronnie Soares Anderson, que ora trago à colação e agrego às minhas razões de decidir:

Da participação nos lucros ou resultados dos diretores/administradores

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

Essa norma está inserta no Capítulo II da Carta Maior, denominado "Dos Direitos Sociais", e visa à proteção não de qualquer trabalhador, mas sim daquele que apresenta vínculo de subordinação, como ressaltam Canotilho e Vital Moreira (CANOTILHO, J.J. Gomes, MOREIRA, Vital. Constituição dirigente e vinculação do legislador. Coimbra:Coimbra Editora, 1994, p. 285):

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

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

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

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

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

Ou seja, o legislador previu, como não poderia deixar de ser, como pressuposto lógico, que existam partes a princípio contrapostas, mas que procuram negociar e por meio de tal negociação atinjam um patamar de colaboração e integração, com a participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa. Não existe negociação consigo mesmo, salvo, talvez, na esfera íntima do indivíduo. A redação desse artigo, aliás, evidencia muito claramente ser o empregado o destinatário da norma, pois como defender que o diretor estatutário, representante do poder de da empresa que subordina, poderia participar de negociação sob as vestes simultâneas de empregador/empregado(trabalhador ou empregado em sentido amplo, caso assim se admita)?

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

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

Com a devida vênia, carece de razoabilidade tal exegese.

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

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

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

Como fecho desse tópico, registre-se que a Lei nº 6.404/76, que dispõe sobre as sociedades por ações, em nenhuma parte de seu texto tratou da tributação das contribuições previdenciárias em relação a remuneração dos segurados

contribuintes individuais por parte das empresas, e nem o poderia fazer, pois a instituição e o regramento de contribuições para a seguridade social requer lei ordinária específica, competência essa exercida pela União com a edição da Lei nº 8.212/91.

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

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

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

Segundo agravo regimental no recurso extraordinário. Art. 7º, XI, da Constituição.

Norma não autoaplicável. Participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa. Regulamentação. Lei nº 10.101/2000.

Distribuição de lucros aos sócios e administradores. Lei nº 6.404/76.

Contribuição previdenciária. Natureza jurídica da verba.

Ausência de repercussão geral. Questão infraconstitucional.

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

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

152 da Lei nº 6.404/76.

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

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

Assim, resta patente que os valores pagos a diretores não empregados estão sujeitos à incidência das Contribuições Previdenciárias, já que não alcançados pela prerrogativa do art. 28, § 9º, “j”, da Lei nº 8.212, de 1991. Nesse sentido é a jurisprudência do CARF:

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

(…)

PARTICIPAÇÃO NO LUCRO. ADMINISTRADORES.

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

(…)

PARTICIPAÇÃO NO LUCRO. ADMINISTRADORES.

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

Acórdão nº 2301-004.747, de 12/07/2016, alterado pelo Acórdão de Embargos nº 2301-005.275, de 09/05/2018

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

(…)

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

Tratando-se de valores pagos aos diretores não empregados, não há que se falar em exclusão da base de cálculo pela aplicação da Lei 10.101/2000, posto que nos termos do art. 2º da referida lei, essa só é aplicável aos empregados. A verba paga aos diretores não empregados possui natureza remuneratória. A Lei n 6.404/1976 não regula a participação nos lucros e resultados para efeitos de exclusão do conceito de salário de que lhes conceda isenção. A Lei 10.101/2000 regulamenta o pagamento de participação nos lucros ou resultados a trabalhadores vinculados a empresas na condição de empregados e não serve como base para isentar de contribuições previdenciárias valores pagos a esse título quando destinados a outras espécies de segurados da Previdência Social.

Acórdão nº 9202-007.698, de 27/03/2019

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

(...)

PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS A SEGURADOS SEM VÍNCULO DE EMPREGO. FALTA DE PREVISÃO DA SUA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000.

Os valores pagos a diretores não empregados a título de PLR integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias por inexistir norma específica que preveja sua exclusão do salário-de-contribuição.

A lei 10.101/2000 não serve como subsídio para fundamentar a exclusão do PLR paga a administradores não empregados da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Acórdão nº 9202-007.609, de 26/02/2019

(...)

PLR. PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS A SEGURADOS SEM VÍNCULO DE EMPREGO. FALTA DE PREVISÃO DA SUA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000 e da lei 6.404/76 DESCUMPRIMENTO DO ART. 28, § 9º, "J" DA LEI 8212/91.

Os valores pagos aos administradores (diretores não empregados) à título de participação nos lucros sujeitam-se a incidência de contribuições previdenciárias, por não haver norma específica que, disciplinando art. 28, § 9º, "j" da lei 8212/91, preveja a sua exclusão do salário-de-contribuição.

A lei 10.101/2000 não serve como subsídio para fundamentar a exclusão do conceito de salário de contribuição previsto no art. 28 da lei 8212/91, face em seu próprio art. 2º, restringir a sua aplicabilidade aos empregados.

A verba paga aos diretores/administradores não empregados possui natureza remuneratória. A Lei nº 6.404/1976 não regula a participação nos lucros e resultados, nem tampouco a exclusão do conceito de salário de contribuição. A verba paga não remunerou o capital investido na sociedade, logo remunerou efetivamente o trabalho executado pelos diretores.

Acórdão nº 9202-007.027, de 20/06/2018

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

(...)

contribuição, posto que não remunerou o capital investido na sociedade, mas, sim, o trabalho executado pelos diretores, compondo dessa forma, o conceito previsto no art.

28, II da lei 8212/91. A regra constitucional do art. 7º, XI possui eficácia limitada, dependendo de lei regulamentadora para produzir a plenitude de seus efeitos, pois ela não foi revestida de todos os elementos necessários à sua executividade. Inteligência dos entendimentos judiciais manifestados no RE 505597/RS, de 01/12/2009 (STF), e nº AgRg no AREsp 95.339/PA, de 20/11/2012 (STJ). Somente com o advento da Medida Provisória (MP) 794/94, convertida na Lei 10.101/2000, foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito à participação dos trabalhadores empregados no lucro das sociedades empresárias. Inteligência do RE 569441/RS, de 30/10/2014 (Info 765 do STF), submetido a sistemática de repercussão geral.

Acórdão nº 9202-008.338, de 20/11/2019

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2010 a 30/11/2011

(...)

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. DIRETORES NÃO EMPREGADOS. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA.

A participação nos lucros e resultados paga a diretores não empregados tem a natureza de retribuição pelos serviços prestados à pessoa jurídica, ensejando a incidência de contribuição previdenciária, por não estar abrangida nos termos da Lei nº 10.101/00.

Acórdão nº 9202-007.937, de 17/06/2019

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

REMUNERAÇÃO DIRETORES NÃO EMPREGADOS. PARTICIPAÇÕES ESTATUTÁRIAS. INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000 e DA LEI 6.404/76.

DESCUMPRIMENTO DO ART. 28, § 9º DA LEI 8212/91.

Uma vez estando no campo de incidência das contribuições previdenciárias, para não haver incidência é necessária a previsão legal nesse sentido, sob pena de afronta aos princípios da legalidade e da isonomia.

Além disso, quando a verba paga aos diretores estatutários não empregados (contribuintes individuais) é concedida em desacordo com a Lei 6.404/1976, possui natureza remuneratória e, por consequência, tais valores devem integrar o conceito de salário de contribuição.

Acórdão nº 9202-007.871, de 22/05/2019:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

(...)

PARTICIPAÇÃO NO LUCRO. ADMINISTRADORES.

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

Acórdão nº 2301-004.747, de 12/07/2016, alterado pelo Acórdão de Embargos nº 2301-005.275, de 09/05/2018

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

(...)

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

Tratando-se de valores pagos aos diretores não empregados, não há que se falar em exclusão da base de cálculo pela aplicação da Lei 10.101/2000, posto que nos termos do art. 2º da referida lei, essa só é aplicável aos empregados. A verba paga aos diretores não empregados possui natureza remuneratória. A Lei n 6.404/1976 não regula a participação nos lucros e resultados para efeitos de exclusão do conceito de salário de que lhes conceda isenção. A Lei 10.101/2000 regulamenta o pagamento de participação nos lucros ou resultados a trabalhadores vinculados a empresas na condição de empregados e não serve como base para isentar de contribuições previdenciárias valores pagos a esse título quando destinados a outras espécies de segurados da Previdência Social.

Acórdão nº 9202-007.698, de 27/03/2019

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

(...)

PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS A SEGURADOS SEM VÍNCULO DE EMPREGO. FALTA DE PREVISÃO DA SUA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000.

Os valores pagos a diretores não empregados a título de PLR integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias por inexistir norma específica que preveja sua exclusão do salário-de-contribuição.

A lei 10.101/2000 não serve como subsídio para fundamentar a exclusão do PLR paga a administradores não empregados da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Acórdão nº 9202-007.609, de 26/02/2019

(...)

PLR. PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS A SEGURADOS SEM VÍNCULO DE EMPREGO. FALTA DE PREVISÃO DA SUA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000 e da lei 6.404/76 DESCUMPRIMENTO DO ART. 28, § 9º, "J" DA LEI 8212/91.

Os valores pagos aos administradores (diretores não empregados) à título de participação nos lucros sujeitam-se a incidência de contribuições previdenciárias, por não haver norma específica que, disciplinando art. 28, § 9º, "j" da lei 8212/91, preveja a sua exclusão do salário-de-contribuição.

A lei 10.101/2000 não serve como subsídio para fundamentar a exclusão do conceito de salário de contribuição previsto no art. 28 da lei 8212/91, face em seu próprio art. 2º, restringir a sua aplicabilidade aos empregados.

A verba paga aos diretores/administradores não empregados possui natureza remuneratória. A Lei nº 6.404/1976 não regula a participação nos lucros e resultados, nem tampouco a exclusão do conceito de salário de contribuição. A verba paga não remunerou o capital investido na sociedade, logo remunerou efetivamente o trabalho executado pelos diretores.

Acórdão nº 9202-007.027, de 20/06/2018

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

(...)

contribuição, posto que não remunerou o capital investido na sociedade, mas, sim, o trabalho executado pelos diretores, compondo dessa forma, o conceito previsto no art. 28, II da lei 8212/91. A regra constitucional do art. 7º, XI possui eficácia limitada, dependendo de lei regulamentadora para produzir a plenitude de seus efeitos, pois ela não foi revestida de todos os elementos necessários à sua executoriedade. Inteligência dos entendimentos judiciais manifestados no RE 505597/RS, de 01/12/2009 (STF), e nº AgRg no AREsp 95.339/PA, de 20/11/2012 (STJ). Somente com o advento da Medida Provisória (MP) 794/94, convertida na Lei 10.101/2000, foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito à participação dos trabalhadores empregados no lucro das sociedades empresárias. Inteligência do RE 569441/RS, de 30/10/2014 (Info 765 do STF), submetido a sistemática de repercussão geral.

Acórdão nº 9202-008.338, de 20/11/2019

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2010 a 30/11/2011

(...)

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. DIRETORES NÃO EMPREGADOS. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA.

A participação nos lucros e resultados paga a diretores não empregados 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 10.101/00.

Acórdão nº 9202-007.937, de 17/06/2019

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

REMUNERAÇÃO DIRETORES NÃO EMPREGADOS. PARTICIPAÇÕES ESTATUTÁRIAS. INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000 e DA LEI 6.404/76. DESCUMPRIMENTO DO ART. 28, § 9º DA LEI 8212/91.

Uma vez estando no campo de incidência das contribuições previdenciárias, para não haver incidência é necessária a previsão legal nesse sentido, sob pena de afronta aos princípios da legalidade e da isonomia.

Além disso, quando a verba paga aos diretores estatutários não empregados (contribuintes individuais) é concedida em desacordo com a Lei 6.404/1976, possui natureza remuneratória e, por consequência, tais valores devem integrar o conceito de salário de contribuição.

Acórdão nº 9202-007.871, de 22/05/2019:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

(...)

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

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

Acórdão nº 9202-007.698, de 27/03/2019

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

(...)

PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS A SEGURADOS SEM VÍNCULO DE EMPREGO. FALTA DE PREVISÃO DA SUA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000.

Os valores pagos a diretores não empregados a título de PLR integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias por inexistir norma específica que preveja sua exclusão do salário-de-contribuição.

A lei 10.101/2000 não serve como subsídio para fundamentar a exclusão do PLR paga a administradores não empregados da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Acórdão nº 9202-007.609, de 26/02/2019

(...)

PLR. PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS A SEGURADOS SEM VÍNCULO DE EMPREGO. FALTA DE PREVISÃO DA SUA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000 e da lei 6.404/76 DESCUMPRIMENTO DO ART. 28, § 9º, "J" DA LEI 8212/91.

Os valores pagos aos administradores (diretores não empregados) à título de participação nos lucros sujeitam-se a incidência de contribuições previdenciárias, por não haver norma específica que, disciplinando art. 28, § 9º, "j" da lei 8212/91, preveja a sua exclusão do salário-de-contribuição.

A lei 10.101/2000 não serve como subsídio para fundamentar a exclusão do conceito de salário de contribuição previsto no art. 28 da lei 8212/91, face em seu próprio art. 2º, restringir a sua aplicabilidade aos empregados.

A verba paga aos diretores/administradores não empregados possui natureza remuneratória. A Lei nº 6.404/1976 não regula a participação nos lucros e resultados, nem tampouco a exclusão do conceito de salário de contribuição. A verba paga não remunerou o capital investido na sociedade, logo remunerou efetivamente o trabalho executado pelos diretores.

Acórdão nº 9202-007.027, de 20/06/2018

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

(...)

PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS A SEGURADOS SEM VÍNCULO DE EMPREGO. FALTA DE PREVISÃO DA SUA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000 e da lei 6.404/76 DESCUMPRIMENTO DO ART. 28, § 9º, "J" DA LEI 8212/91.

Os valores pagos aos administradores (diretores não empregados) à título de participação nos lucros sujeitam-se a incidência de contribuições previdenciárias,

por não haver norma específica que, disciplinando art. 28, § 9º, "j" da lei 8212/91, preveja a sua exclusão do salário-de-contribuição. A lei 10.101/2000 não serve como subsídio para fundamentar a exclusão do conceito de salário de contribuição previsto no art. 28 da lei 8212/91, face em seu próprio art. 2º, restringir a sua aplicabilidade aos empregados. A verba paga aos diretores/administradores não empregados possui natureza remuneratória. A Lei nº 6.404/1976 não regula a participação nos lucros e resultados, nem tampouco a exclusão do conceito de salário de contribuição. A verba paga não remunerou o capital investido na sociedade, logo remunerou efetivamente o trabalho executado pelos diretores.

Acórdão nº 9202-005.378, de 26/04/2017:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/12/2006 a 31/12/2007

(...)

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

No mesmo sentido, a jurisprudência do Tribunal Superior do Trabalho (TST):

AGRAVO DE INSTRUMENTO DO RECLAMANTE - RECURSO DE REVISTA CONTRA ACÓRDÃO PROFERIDO EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. "É incabível recurso de revista contra acórdão regional prolatado em agravo de instrumento" (Enunciado nº 218/TST). Agravo de Instrumento desprovido. RECURSO DE REVISTA DAS RECLAMADAS - **DIRETOR ELEITO DE SOCIEDADE ANÔNIMA - VÍNCULO EMPREGATÍCIO. As relações entre a Diretoria e o Conselho de Administração nas Sociedades Anônimas regem-se pelas diretrizes constantes da Lei nº 6.404/76 e do Estatuto da Empresa, não caracterizando a subordinação jurídica nos moldes trabalhistas.** O empregado eleito Diretor da Empresa tem suspenso o seu contrato de trabalho durante o exercício do cargo, em face da incompatibilidade

da ocupação simultânea das posições de empregado e de empregador. Recurso de Revista parcialmente conhecido e provido. (TST, decisão de 12/11/2003, processo RR-62815-2002-900-02-00, Recurso de Revista, Quinta Turma, Relator Ministro Rider Nogueira de Brito) (grifei)

Pelo exposto, NEGOU provimento ao recurso ainda nessa matéria.

Do hiring bônus

Por fim, quanto a este tema, defendeu o relator que o *hiring bonus* não teria caráter remuneratório, já que seria devido pela assinatura do contrato de trabalho e não pela sua execução e funcionaria como uma espécie de compensação concedida ao trabalhador contratado por ter deixado seu posto anterior, além do quê, seria eventual e não haveria habitualidade no seu recebimento.

Em concreto, tratava-se de valores ajustados por ocasião da contratação, com previsão contratual de devolução deles em caso de pedido de demissão ou dispensa por justa causa, antes do prazo estabelecido no momento da avença, consoante esclareceu o redator do recorrido.

É de se reconhecer que o tema não é pacífico neste colegiado, que vem decidindo, a depender das circunstâncias do caso, em um ou noutro sentido.

No caso em tela, penso não haver reparos a serem promovidos na decisão recorrida. Quanto ao tema, trago à colação, adotando como minhas razões de decidir, o voto condutor do acórdão **9202-008.525**, da sessão de julgamento de 28 de janeiro de 2020, nos seguintes termos:

[...]

Em que pese o esforço argumentativo, não vejo dessa forma.

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

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

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

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

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

(...)

e) as importâncias:

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

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

Não me afigura factível, dado o controle que há no que concerne à gestão das instituições financeiras, a exemplo do artigo 4º da Lei 7.492/86 , que haja espaço

para o pagamento desses valores sem que, em decorrência deles, haja uma contrapartida de quem recebeu o pagamento àquele que o efetuou.

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

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

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

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

Nesse mesmo sentido o acórdão a seguir:

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

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

Registre-se mais, que quanto à temática da habitualidade e eventualidade, não vejo, de igual sorte, reparos nos apontamentos do redator do recorrido, que assim asseverou:

Importa registrar que a Lei de Custeio exigiu o requisito de habitualidade somente para as utilidades. E, de sua parte, a obrigatoriedade de prestação de serviços por determinado período de tempo, sob pena de devolução do montante em questão, aponta para a ausência de caráter gracioso ou eventual do pagamento, e para a existência de uma gratificação ajustada antecipadamente, vinculada à prestação de serviço a ser efetuada. Ou seja, ao invés de receber mês a mês tal valor, o beneficiário recebe previamente a remuneração estabelecida, de acordo com as expectativas incorporadas no texto da proposta de contratação.

Reitere-se que, quanto à pretensa eventualidade a atrair a incidência do disposto no item 7 da alínea 'e' do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, não verifica ela na espécie, pois como bem frisado pela decisão de piso, há conhecimento prévio de que tal pagamento será realizado quando implementada a condição estabelecida para o seu recebimento, a prestação de serviços para o empregador durante dado período.

Dessa forma, os bônus de contratação (*hiring bonus*) pagos a empregados da recorrente têm natureza salarial por representarem parcelas pagas como antecipação pecuniária para manutenção do empregado na empresa por um período de tempo preestabelecido, não se verificando neste caso a ocorrência de pagamento eventual.

Dito isso, encaminho também por NEGAR provimento no que tange a essa matéria.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por **negar** provimento ao recurso especial do sujeito passivo.

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda