



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.721266/2021-86
ACÓRDÃO	2401-012.275 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SANTANDER BRASIL GESTAO DE RECURSOS LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Data do fato gerador: 31/03/2017, 30/04/2017, 31/12/2017

NULIDADE. INOCORRÊNCIA. INTELIGÊNCIA DA SÚMULA CARF N° 46.

Não prospera a alegação de ser o lançamento nulo pela não intimação da empresa para prestar esclarecimentos e por insuficiência de motivação, uma vez que, considerando dispor de elementos suficientes à constituição do crédito tributário, a fiscalização é competente para efetuar o lançamento de ofício. Analisar se os elementos e fundamentos são efetivamente suficientes para motivar o lançamento é matéria de mérito.

PREVALÊNCIA DO NEGOCIADO SOBRE A LEI TRABALHISTA. TRIBUTO. INDISPONÍVEL. NORMA NO TEMPO.

O §6º do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, incluído pela Lei nº 14.020, de 2020, não se refere ao tributo, pois indisponível pela autonomia da vontade das partes contratantes, como expressamente definido no inciso XXIX do art. 611-B da CLT, mas apenas aos interesses de terceiros passíveis de serem licitamente atingidos pelo exercício do poder normativo dos particulares. Não sendo regra de direito tributário, não afasta definição de infração tributária. Além disso, não se trata de norma expressamente interpretativa.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS - PLR. NÃO OBSERVÂNCIA DO REGRAMENTO DA LEI N° 10.101, DE 2000. EFEITOS.

A regra jurídica da alínea j do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, extrai seu fundamento de validade do art. 7º, XI, da Constituição, a determinar que a desvinculação da remuneração se dá “conforme definido em lei”, como estabelecido pelo Supremo Tribunal Federal ao fixar a tese de repercussão geral de que a natureza jurídica dos valores pagos a trabalhadores sob a forma de participação nos lucros para fins tributários

depende de regulamentação e decidir que, na medida em que a disciplina do direito à participação nos lucros somente se operou com a edição da Medida Provisória nº 794, de 1994, houve a incidência da respectiva contribuição previdenciária sobre os valores percebidos antes da entrada em vigor desse ato normativo (RE 569.441, Tema nº 344). Como decorrência lógica do raciocínio adotado no julgamento do RE 569.441, a inobservância da regulamentação enseja igualmente a incidência da respectiva contribuição.

CONTRIBUIÇÕES PARA TERCEIROS. LIMITE. INSUBSISTÊNCIA.

O artigo 4º da Lei nº 6.950, de 1981, que estabelecia limite para a base de cálculo das contribuições destinadas a outras entidades e fundos, foi integralmente revogado pelo artigo 3º do Decreto-Lei nº 2.318 de 1986.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS. SÚMULA CARF Nº 28.

Ao discutir a ausência de lastro fático e conjunto probatório mínimo que justifique a sua formalização de representação fiscal para fins penais, o recorrente ataca, em última análise, a representação fiscal para fins penais, sendo aplicável o entendimento veiculado na Súmula CARF nº 28

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo dos lançamentos a importância de R\$ 12.841.250,40 na competência 04/2017 e a importância de R\$ 1.440.000,00 na competência 12/2007.

Assinado Digitalmente

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro - Relator

Assinado Digitalmente

Miriam Denise Xavier - Presidente

Participaram do julgamento os conselheiros: José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Marcio Henrique Sales Parada, Elisa Santos Coelho Sarto, Leonardo Nunez Campos e Miriam Denise Xavier.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 384/415) interposto em face de decisão (e-fls. 335/363) que julgou improcedente impugnação contra **Auto de Infração de Contribuições Previdenciárias da Empresa/Empregador** (e-fls. 104/111 e 205/212) relativas ao Código de Receita 2141 CP PATRONAL - CONTRIBUIÇÃO EMPRESA/EMPREGADOR (infração: GRATIFICAÇÃO A EMPREGADOS e PLR - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS A EMPREGADOS) e ao Código de Receita 2158 – CP RISCOS AMBIENTAIS/APOSENTADORIA ESPECIAL (infrações: GILRAT SOBRE GRATIFICAÇÃO A EMPREGADOS e GILRAT SOBRE PLR - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS A EMPREGADOS) e contra **Auto de Infração de Contribuições para Terceiros** (e-fls. 112/124 e 213/225) relativas ao Código de Receita 2164 Contribuição Devida a Outras Entidades e Fundos - Salário Educação (infrações: SALÁRIO-EDUCAÇÃO - FNDE - CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS SOBRE GRATIFICAÇÃO e SALÁRIO-EDUCAÇÃO - FNDE - CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS SOBRE PLR - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS), ao Código de Receita 2249 Contribuição Devida a Outras Entidades e Fundos – Incra (infrações: INCRA - CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS SOBRE GRATIFICAÇÃO e INCRA - CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS SOBRE PLR - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS), ao Código de Receita 2346 Contribuição Devida a Outras Entidades e Fundos - Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial – Senac (infrações: SENAC - CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS SOBRE GRATIFICAÇÃO e SENAC - CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS SOBRE PLR - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS), ao Código de Receita 2352 Contribuição Devida a Outras Entidades e Fundos - Serviço Social do Comercio – Sesc (infrações: SESC - CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS SOBRE GRATIFICAÇÃO e SESC - CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS SOBRE PLR - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS) e ao Código de Receita 2369 Cide - Sebrae/Apex/ABDI (infrações: SEBRAE - CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS SOBRE GRATIFICAÇÃO e SEBRAE - CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS SOBRE PLR - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS), ambos a versar sobre as competências 03/2017, 04/2017 e 12/2017, cientificados em 01/07/2021 (e-fls. 130, 321/322 e 325). O Relatório Fiscal consta das e-fls. 91/98 e 226/233, transcrevo:

11. O contribuinte apresentou o Acordo Coletivo de Trabalho do biênio 2016/2017 que teve por objeto formular o Programa de Participação nos Resultados SAM BRASIL (PPRSAM) — (em anexo) que tem suas disposições resumidas a seguir: (...)

12. Analisando-se o Programa PPRSAM verifica-se que este não prevê em seus dispositivos nenhuma meta ou obrigações a serem cumpridas pelos empregados a fim de serem beneficiados pela participação nos lucros, ou seja, não atinge o objetivo de incentivar a produtividade, conforme previsto no art. 2º, II §1º da Lei 10.101/2000. Qualquer regra para o pagamento da PLR deve constar do documento que a estabelece, portanto, havendo outro documento detalhando regras ele fará parte do primeiro instrumento (art. 2º, §1º da Lei 10.101/2000).

13. O art. 2º da Lei 10.101/2000 prevê que a participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, sendo escolhidos pelas partes de comum acordo, uma comissão paritária ou convenção ou acordo coletivo. Entretanto, a Cláusula Oitava do PPRSAM prega que as regras e valores

do Programa serão fixados pela Diretoria, ou seja, serão elaborados unilateralmente, sem qualquer negociação com os empregados.

14. Evidente que não basta a existência de um plano disciplinando a distribuição dos lucros ou resultados, a lei exige que dos instrumentos competentes para a negociação entre a empresa e seus empregados constem regras claras e objetivas, as quais contenham critérios e condições. (...)

15. Para corroborar o entendimento desta fiscalização, veja-se o administrador Leonardo (...) admitido no mês de novembro (06/11/2017) que recebeu em dezembro juntamente com seu o salário mensal (R\$ 40.000,00), uma gratificação no valor de R\$ 1.440.000,00, não oferecida à tributação, a título de GRATIFICAÇÃO EVENTUAL, apesar do tempo exíguo que havia trabalhado na empresa. Trata-se esta gratificação de uma remuneração disfarçada, pois o administrador em hum mês de trabalho não teve tempo de melhorar os indicadores da empresa e nem mesmo fazer jus a um incentivo de produtividade.

16. A isenção tributária sobre os valores pagos a título de participação nos lucros deve observar os estritos limites da Lei 10.101/2000. Desta forma, uma vez descumpridas as exigências legais pelo Programa PPRSAM, os valores pagos pela empresa a seus empregados a título de PLR e Gratificação Eventual revestem-se de natureza remuneratória, passíveis, portanto, de incidência de contribuição previdenciária.

(...)

18. O fiscalizado possui também um Plano de Incentivo de Longo Prazo ("Plano") - em anexo - cujas normas constantes de 03 (três) contratos foram apresentados à fiscalização, quais sejam: Regra Geral, Parcela Diferida em Dinheiro e Bônus em Unit — Coletivo Supervisionado. Segue resumo dos mesmos:

A) Oportunidade de Remuneração Variável (Bônus Diferido) a determinados colaboradores do banco incluindo administradores, empregados de nível gerencial e outros funcionários do banco Santander e sociedades participantes;

B) Objetivo: alinhar interesses do banco e dos participantes de crescimento e lucratividade, reconhecer a contribuição dos participantes, manter os participantes oferecendo uma remuneração adicional (gratificação em dinheiro e units);

Na impugnação (e-fls. 05/35), foram abordados os seguintes tópicos:

- (a) Tempestividade.
- (b) Nulidade por ausência de motivação.
- (c) Participação nos Lucros e Resultados. Existência de regras claras e objetivas. Ausência de unilateralidade. Retroação do art. 6º do art. 2º da Lei nº 10.101/00.
- (d) Gratificação. Caráter não habitual e eventual. Ausência de contraprestação.

(e) Inocorrência de sonegação. Anulação da Representação Fiscal para Fins Penais.

(f) Terceiros. Limite legal.

A seguir, transcrevo do Acórdão de Impugnação (e-fls. 335/363):

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/03/2017 a 30/04/2017, 01/12/2017 a 31/12/2017

ARGUIÇÃO DE NULIDADE.

Não há que se falar em nulidade do lançamento, quando os Autos de Infração (AI's) são regularmente cientificados ao sujeito passivo, sendo-lhe concedido prazo para sua manifestação, e quando os AI's e seus anexos, o Relatório Fiscal, bem como os demais elementos constantes dos autos, oferecem as condições necessárias para que o contribuinte conheça o procedimento fiscal e apresente a sua defesa ao lançamento, estando discriminados, nestes, a situação fática constatada e os dispositivos legais que amparam as autuações.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS.

A emissão de Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP) constitui dever funcional dos Auditores-Fiscais, não cabendo no julgamento administrativo a apreciação do conteúdo desta peça, a qual será enviada às autoridades competentes em momento oportuno. Súmula Vinculante CARF nº 28

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2017 a 30/04/2017, 01/12/2017 a 31/12/2017

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO.

A empresa é obrigada a recolher, nos prazos definidos em lei, as contribuições previdenciárias a seu cargo, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados e contribuintes individuais a seu serviço.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS INTEGRANTES.

Entende-se por salário de contribuição a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma. Somente as exclusões arroladas exaustivamente no parágrafo 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991 não integram o salário-de-contribuição.

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

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

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/03/2017 a 30/04/2017, 01/12/2017 a 31/12/2017

CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS. OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO. LANÇAMENTO.

A empresa é obrigada a recolher, nos prazos definidos em lei, as contribuições devidas a terceiros, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados a seu serviço.

CONTRIBUIÇÃO PARA TERCEIROS. LIMITE PREVISTO NO ART. 4º DA LEI Nº 6.950/1981. INAPLICABILIDADE. DISPOSITIVO REVOGADO PELO DECRETO-LEI Nº 2.318/1986. TÉCNICA LEGISLATIVA.

O artigo 4º da Lei nº 6.950/1981, que estabelecia limite para a base de cálculo das contribuições destinadas a outras entidades e fundos (terceiros), foi integralmente revogado pelo artigo 3º do Decreto-Lei nº 2.318/1986. Os parágrafos constituem, na técnica legislativa, uma disposição acessória com a finalidade apenas de explicar ou excepcionar a disposição principal contida no caput. Não é possível subsistir em vigor o parágrafo estando revogado o artigo correspondente.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O Acórdão foi cientificado em 25/08/2022 (e-fls. 378/381) e o recurso voluntário (e-fls. 384/415) interposto em 08/09/2022 (e-fls. 382/383), em síntese, alegando:

- (a) Tempestividade. Intimado em 25/08/2022, o recurso é tempestivo.
- (b) Nulidade do lançamento e do Acórdão. Em momento algum, a Autoridade Fiscal solicitou esclarecimentos sobre os pagamentos de gratificação efetuados pelo Santander, e encerrou totalmente o procedimento fiscal, com a lavratura da autuação em debate. Em relação à gratificação eventual, o Relatório Fiscal apenas afirmou que o empregado Leonardo (...) recebeu gratificação de R\$ 1.440.000,00, em 12/2017, um mês após ter sido admitido (i.e., 11/2017), o que indicaria tratar-se de remuneração disfarçada, dado que, nesse exíguo período, não poderia ter contribuído à melhoria dos indicadores de produtividade da empresa. Disso, concluiu a Autoridade Fiscal que os pagamentos efetuados aos empregados do Santander com base no PPRSAM, reportando-se tanto à PLR como à gratificação eventual, estariam em desacordo com a Lei n' 10.101/00. Ocorre que, a uma, os pagamentos de gratificação efetuados pelo Santander não encontram amparo no PPRSAM, mas decorrem de liberalidade do Santander, o que a Autoridade Fiscal teria compreendido, caso tivesse intimado o Santander a prestar esclarecimentos sobre essas verbas específicas. A duas, os pagamentos de gratificação eventual aos empregados do Santander são desonerados de cobrança previdenciária por força dos ditames dos arts. 22, I, c/c 28, I, e § 9', "e", "7", ambos da Lei n'

8.212/91, ou seja, em razão da sua natureza não habitual e eventual, e não por se tratar de PLR, isenta de Contribuições Previdenciárias, na forma do art. 7º, XI, da CF/88, art. 22, I, § 2º e art. 28, I, § 9º, “j”, da Lei nº 8.212/91, e na Lei nº 10.101/00. E, a três, foram autuados pagamentos de gratificação efetuados a outros empregados, sem a devida motivação desses lançamentos. Diga-se, não há no Relatório Fiscal uma linha sequer sobre o porquê a Autoridade Fiscal entendeu esses valores tributáveis. Inclusive, tal motivação faz-se imprescindível à medida que tais empregados não receberam a gratificação eventual um mês após terem sido admitidos, de forma que a motivação apresentada ao lançamento previdenciário sobre a gratificação paga ao Sr. Leonardo (...), ainda que admitida, não seria aplicável aos demais casos. Por seu turno, o Acórdão Recorrido, ao apreciar a preliminar de nulidade da autuação, se limitou a transcrever excertos do Relatório Fiscal anexo à autuação, alegando que estaria devidamente motivado, com as razões fáticas e jurídicas que resultaram na lavratura da autuação. Dessa forma, incorreu em nulidade, também, o Acórdão Recorrido, ao tentar aperfeiçoar o lançamento, objetivando à sua manutenção. Ademais, ao não reconhecer a nulidade do lançamento em tela, a Autoridade Julgadora a quo não conseguiu sequer firmar seu entendimento de mérito. Explica-se: o Acórdão Recorrido se limitou a alegar que “(...) os empregados/administradores da empresa tinham uma expectativa de receber as gratificações (...)”, mas não embasou tal assertiva em elementos de prova que comprovassem a não eventualidade das verbas, tampouco no Relatório Fiscal. Isso aconteceu porque não consta do Relatório Fiscal qualquer acusação relativa à natureza habitual e não eventual da gratificação paga pelo Santander, a evidenciar a (não) subsunção dessas verbas aos arts. 22, I, c/c 28, I, e § 9º, “e”, “7”, ambos da Lei nº 8.212/91. Logo, há nulidade por ofensa ao art. 142 do CTN e por cerceamento ao direito de defesa.

- (c) Participação nos Lucros e Resultados. Existência de regras claras e objetivas. O PPRSAM possui regra simples, clara, objetiva e de fácil compreensão, a qual, certamente, incentiva a busca pela melhoria nos índices de produtividade do Santander, integrando o capital e o trabalho, possuindo meta global comum a todos os empregados, segundo a qual os valores devidos a título de PLR obedecerão a critérios baseados no índice RON (Resultados Operacionais do Negócio) e que correspondente ao resultado obtido a partir do valor final da receita de prestação de serviços líquida de impostos, subtraídas as despesas de pessoal e administrativas. Esse índice refere-se à produtividade e eficiência das empresas acordantes do PPRSAM, na medida em que se reporta diretamente à receita de prestação de serviços apurada no período. Trata-se de critério de aferição de PLR diretamente atrelado à lucratividade da empresa, dado que quanto maior a receita de prestação de serviços da empresa, maior o RON, o

que atende perfeitamente ao objetivo de integrar o capital e trabalho inerente ao instituto da PLR. A legislação não condiciona a legitimidade da PLR a um programa de metas, resultados e prazos pactuados previamente, podendo ser adotados índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa, nos exatos termos do art. 2º, §1º, da Lei nº 10.101/00. Comprovado, portanto, a existência de regra simples, clara, objetiva e de fácil compreensão. Ausência de unilateralidade. Cada grupamento de empregados possui um plano de metas específico, com regras objetivas próprias. Nesse sentido, são inseridos no âmbito das negociações dos acordos de PLR Programas Específicos, anexos ao PPRSAM, dentre os quais, o Programa Próprio Gestão (PPG), conforme previsão da Cláusula Oitava do PPRSAM. Como se vê, o PPG, assim como os demais Programas Específicos nada mais é do que um desdobramento do PPRSAM. O CARF julgou caso similar ao PA em tela, referente ao Santander Brasil Tecnologia S.A, empresa integrante do Grupo Santander, para reconhecer que os “programas próprios” representam anexos dos Acordos de PLR (Acórdãos n's 2401-004.759 e 2401-004.760). A negociação prévia do PPG, em linha com o art. 2º, § 2º, II, da Lei nº 10.101/00, sequer foi questionada pela Autoridade Fiscal. A Autoridade Fiscal asseverou que “qualquer regra para o pagamento de PLR deve constar do documento que a estabelece, portanto, havendo outro documento detalhando regras ele fará parte do primeiro instrumento (...)”4. Ou seja, a Autoridade Fiscal atestou que o PPG integra o PPRSAM, o qual foi reconhecidamente negociado previamente, com participação de representantes do empregador e empregados, bem como do sindicato da categoria correspondente, haja vista a ausência de acusação fiscal nesse sentido. Conforme se infere dos termos do PPG, o programa, diferentemente do PPRSAM, busca reconhecer o desempenho diferenciado de cada empregado, baseando-se nos resultados do Santander, da respectiva área, bem como no desempenho individual do funcionário avaliado em função do cumprimento de metas e histórico individual. As métricas de cálculo do PPG são baseadas no cumprimento de metas previamente contratadas pelos empregados junto aos respectivos gestores, cujos critérios são devidamente definidos pelos termos do Programa. As métricas de cálculo do PPG são baseadas no cumprimento de metas previamente acordadas pelos empregados junto aos respectivos gestores, devendo tais metas ser quantificáveis e podendo, ainda, cada meta, possuir peso diferente. E, os valores de PLR a serem pagos com base no PPG são baseados no cumprimento dos objetivos contratados e, comparados com as práticas do mercado. Como exemplificado (e-fls. 395/399), o PPRSAM e seu anexo PPG contêm regras claras e objetivas, além de critérios e mecanismos de aferição e avaliação acordados tanto no âmbito da negociação do programa, entre representantes do empregador e

empregados, bem como do sindicato da categoria correspondente, como no âmbito da definição de metas, entre o empregado e seu gestor. A estipulação de metas individuais para uma empresa integrante de um Grupo com número alto de funcionários, como o Grupo a que pertence o Santander, no bojo do próprio acordo de PLR é inviável, além de não ser um requisito imposto pela Lei nº 10.101/00. A Lei nº 10.101/00 não impõe que as regras dos planos próprios sejam exaustivas, de modo que as metas individuais e aspectos acessórios ou complementares às condições e diretrizes gerais do acordo não precisariam estar explícitos no próprio instrumento para torná-lo hígido (Acórdão nº 2302-003.586). O que a Lei exige é que os contornos (claros e objetivos) estejam estampados no instrumento de negociação da PLR, não havendo qualquer previsão que obrigue o detalhamento exaustivo de todas as metas, critérios de avaliação e formas de pagamento ou que o imponha como condição de sua validade (Acórdão nº 2402-003.501 e nº 2401-004.795). Retroação do art. 6º do art. 2º da Lei nº 10.101/00. As controvérsias entre sujeitos passivo e ativo acerca dos requisitos legais à desoneração previdenciária da PLR decorrem de interpretação incorreta das Autoridades Fiscais acerca dos dispositivos da Lei nº 10.101/00, tendo o §6º do art. 2º da Lei nº 10.101/00, por força da Lei nº 14.020/20, vindo a esclarecer e demonstrar que o entendimento fiscal não deve prevalecer. Na exata dicção do § 6º, a autonomia da vontade das partes contratantes deve ser respeitada e deve prevalecer em face do interesse do Fisco, devendo ser observado o art. 106, II, a, do CTN.

- (d) Gratificação. Caráter não habitual e eventual. Os pagamentos de gratificação eventual não se embasaram no PPRSAM, tampouco na sua não inclusão na base de cálculo previdenciária se embasou nos art. 7º, XI, da CF/88, art. 22, I, § 2º e art. 28, I, § 9º, “j”, da Lei nº 8.212/91, e na Lei nº 10.101/00. Os pagamentos de gratificação eventual aos empregados do Santander são desonerados de cobrança previdenciária por força dos ditames dos arts. 22, I, c/c 28, I, e § 9º, “e”, “7”, ambos da Lei nº 8.212/91. O STF, no julgamento do RE nº 166.772-9, analisou a expressão folha de salários, concluindo que os conceitos utilizados pela CF/88 devem ser entendidos em seu sentido técnico, não sendo legítimo ao legislador infraconstitucional ampliar tais conceitos para fins tributários. Tal interpretação constitucional vem refletida no art. 110 do CTN. Com amparo nos arts. 22, I, c/c 28, I, e § 9º, “e”, “7”, ambos da Lei nº 8.212/91, as verbas pagas a segurados empregados e trabalhadores avulsos que não se destinam a retribuir o trabalho, não possuem caráter habitual e afiguram-se eventuais não se sujeitam à incidência de Contribuições Previdenciárias, dado não integrarem o salário-de-contribuição. A *não habitualidade* é conceito distinto da *eventualidade*, dado que o primeiro toca a própria materialidade da exação previdenciária, nos termos dos arts. 22, I, e 28, I, ambos da Lei nº 8.212/91,

enquanto o segundo toca hipótese específica de exclusão do salário-de-contribuição, nos termos do art. 28, § 9º, “e”, “7”, da Lei nº 8.212/91. O próprio art. 22 da Lei nº 8.212/91, em seu parágrafo segundo, excluiu expressamente do conceito de remuneração, para fins previdenciários, as parcelas tratadas no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, dentre as quais aquela que trata de *ganhos eventuais*. A 1ª Turma do Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu, por unanimidade de votos, em sede de Repercussão Geral, na forma do art. 1.036 do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015), nos autos do Recurso Extraordinário (RE) nº 565.160/SC, que a “aquilo que se configure como ‘ganho habitual’, seja em decorrência de relação de emprego ou não, será passível de incidência de contribuição previdenciária”. Ou seja, *contrario sensu*, confirmou-se o óbvio: não ocorre fato gerador previdenciário sobre ganho não habitual, dado o não enquadramento da verba no arquétipo de salário definido no próprio texto Constitucional, seja por não corresponder à contraprestação do trabalho, seja pela não habitualidade de *per se*, conforme lição trazida nos votos que lastreiam o mencionado julgado. Da mesma forma, o STJ já reconheceu que é necessário à verificação de natureza salarial que haja habitualidade da verba. Certamente, a bonificação paga pelo Santander tem caráter não habitual, notadamente porque creditada uma única vez, apenas em 04/2017 ou 12/2017, como evidencia o demonstrativo anexo à autuação. Seria ilógico afirmar que essa verba é paga pela prestação de um serviço, especialmente porque o valor foi creditado na conta do empregado uma única vez. Ademais, a gratificação foi paga uma única vez, em caráter excepcional e notório, sem qualquer obrigação, mas por total e exclusiva liberalidade do Santander, sendo certo que está revestida de eventual e, como tal, não deve integrar o salário-de-contribuição do empregado. Em linha, o STJ já reconheceu que não compõem o salário-de-contribuição as verbas pagas em caráter eventual ao empregado. Há de se destacar que a mera afirmação contida no item 14.16 do Acórdão Recorrido (i.e., “(...) os empregados/administradores da empresa tinham uma expectativa de receber as gratificações, que foram pagas em parcela única (...)”) não configura motivação ao lançamento em tela. Nesse sentido, continuam desconhecidos os motivos que levaram as Autoridades Autuantes e Julgadoras a quo a entender que as gratificações pagas pelo Santander eram esperadas pelos empregados (i.e., não eventuais). Ausência de contraprestação. A gratificação paga pelo Santander não tem o caráter de retribuição pelo trabalho, como reconhecido pela própria Autoridade Autuante, que afirmou que o Sr. Leonardo (...) recebeu gratificação de R\$ 1.440.000,00, em 12/2017, um mês após ter sido admitido (i.e., 11/2017), sendo certo que nesse exíguo período de um mês, não poderia ter contribuído à melhoria dos indicadores de produtividade da empresa. Confirma-se, assim, que a verba foi

concedida pelo Santander de forma incondicionada, sem qualquer necessidade de o beneficiário contribuir à melhoria dos índices de produtividade da empresa, evidenciando a ausência de contraprestação de serviço da gratificação. A Câmara Superior deste CARF apreciou caso referente ao controverso Bônus de Contratação e concluiu que, em se reconhecendo o caráter incondicionado da bonificação pela própria Autoridade Fiscal, sem a devida comprovação de que o valor foi pago a título de contraprestação de serviço, deve ser cancelada a cobrança de Contribuições Previdenciárias (Acórdão nº 9202-007.637). O caso em tela assemelha-se ao caso apreciado pela Câmara Superior do CARF, especialmente porque a Autoridade Autuante (i) reconheceu que a gratificação paga ao Sr. Leonardo não decorreria do seu esforço para melhorar os indicadores de produtividade da empresa; (ii) não comprovou, no entanto, que decorreria da efetiva contraprestação de serviços prestados pelo Sr. Leonardo. Nesse sentido, outro não pode ser o entendimento aplicado ao presente feito. Ademais, não caberia ao Acórdão Recorrido adicionar à motivação da autuação em tela, alegando que o pagamento efetuado ao Sr. Leonardo teria natureza de *hiring bonus* e como tal estaria vinculado ao contrato de trabalho.

- (e) Anulação da Representação Fiscal para Fins Penais. Não comprovada a intencionalidade do agente no presente caso, é falsa a afirmação de que o Santander teria se valido do pagamento de PLR e gratificação com o intuito de evitar o pagamento de Contribuições Previdenciárias, pelo que deve ser reconhecida a nulidade da representação fiscal para fins penais em razão da imprecisão que a macula e da insubsistência da autuação, não tendo havido sonegação de contribuição. Destaque-se a inaplicabilidade da Súmula CARF nº 28, a qual tem efeito vinculante, haja vista que o Santander não pretende discutir o mérito da representação fiscal para fins penais, mas tão somente demonstrar a ausência de lastro fático e conjunto probatório mínimo que justifique a sua formalização. Diante da ausência dos pressupostos para a representação fiscal para fins penais, quais sejam indícios de crime contra a ordem tributária, não há que se cogitar a validade da sua formalização, impondo-se o seu imediato cancelamento.
- (f) Terceiros. Limite legal. O art. 3º do Decreto-lei nº 2.318/86 em nada alterou o § único do art. 4º da Lei nº 6.950/81 e, portanto, a base de cálculo das contribuições destinadas a terceiros permanece limitada a 20 salários-mínimos, sendo imperativa a revisão do lançamento de contribuição de terceiros para conformar o ato administrativo aos ditames legais.

Em 09/06/2025 (e-fls. 454), a recorrente protocola petição (e-fls. 455) carreando aos autos declaração da Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro - CONTRAF (e-fls. 457).

É o relatório.

VOTO

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Relator.

Admissibilidade. Diante da intimação em 25/08/2022 (e-fls. 378/381), o recurso interposto em 08/09/2022 (e-fls. 382/383) é tempestivo (Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 5º e 33). Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do recurso voluntário.

Nulidade do lançamento e Nulidade do Acórdão. Não prospera a alegação de ser o lançamento nulo pela não intimação da empresa para prestar esclarecimentos sobre a gratificação eventual e por insuficiência de motivação, uma vez que, considerando dispor de elementos suficientes à constituição do crédito tributário, a fiscalização é competente para efetuar o lançamento de ofício (Inteligência da Súmula CARF nº 46). Analisar se os elementos e fundamentos são efetivamente suficientes para motivar o lançamento é matéria de mérito. Verificar se o acolhimento desses elementos e fundamentos pela decisão recorrida é suficiente para motivar o Acórdão também matéria de mérito. Confunde-se com o mérito determinar se tal motivação da decisão recorrida transborda à imputação fiscal. Nesse contexto, não se cogita de nulidade do lançamento ou do Acórdão de Impugnação e nem de cerceamento de defesa. Rejeitam-se as preliminares.

Participação nos Lucros e Resultados. Existência de regras claras e objetivas. Unilateralidade. No caso concreto, o PPRSAM - Programa de Participação nos Resultados SAM BRASIL foi estabelecido no Acordos Coletivo de Trabalho firmado pela empresa recorrente com o Sindicato dos Securitários do Estado de São Paulo (e-fls. 307/310) e no Acordo Coletivo de Trabalho firmado com Sindicato dos Empregados em Empresas de Seguros Privados e Capitalização, de Agentes Autônomos de Seguros Privados e de Créditos em Empresas de Previdência Privada no Estado De São Paulo (e-fls. 312/314), sendo as regras de ambos os acordos praticamente idênticas e a reger o PPRSAM que, por força das respectivas cláusulas oitava, recepcionam ainda o PPG – Programa Próprio de Gestão com as metas, indicadores, formas de aquisição e prazo de vigência que constam do respectivo instrumento e que obedeceriam as regras e valores fixados pela Diretoria com base no cumprimento de metas e desempenho nos respectivos cargos e funções, bem como determinando que os valores decorrentes do PPG serão compensáveis com os valores devidos a título de PPRSAM, inclusive eventuais antecipações, sendo ambos compensados com a Participação nos Lucros ou Resultados estabelecidos pela Convenção Coletiva de Trabalho da categoria, por força da cláusula sétima dos Acordos Coletivos de Trabalho.

Apesar de mencionarem o PPG, os Acordos Coletivos de Trabalho não foram instruídos com o instrumento a abrigo do PPG, uma vez que foram apresentados para a fiscalização durante o procedimento fiscal apenas os Acordos desacompanhados do PPG, conforme atesta a fiscalização nos itens 3 e 4 do Relatório Fiscal (e-fls. 226/227):

3. Através do TIF - Termo de Intimação Fiscal nº01, de 14/06/2021, que foi juntado ao Dossiê de Comunicação com o Contribuinte - DCC nº 13032.652165/2020-98, foram solicitados: 1 - Atos Constitutivos da Pessoa Jurídica e posteriores alterações, 2- Documentos que embasam o pagamento, bem como contenham as regras para a PLR- Participação nos Lucros e Resultados, 3 — Relação mensal por empregados, administradores e sócios que tenham recebido PLR- Participação nos Lucros e Resultados, 4 - Documentos pessoais (CPF e RG) e comprovante de residência dos administradores e sócios.

4. Foram encaminhados pelo fiscalizado durante a fiscalização através de correio eletrônico (e-mail), bem como anexados ao e-dossiê, os seguintes documentos:

a) 3', 4', 5', 6', 7a, 8', 9', 10a, 11a, 12a, 13', 19a, 20', 21', 22a e 23' alteração contratual;

b) Acordo do Programa de Participação nos Resultados SAM BRASIL (PPRSAM), Biênio 2016/2017 — assinado pelo Sindicato e pelo contribuinte;

c) Plano de Incentivo de Longo Prazo - Regra Geral — sem datas e sem assinaturas

d) Plano de Incentivo de Longo Prazo - Coletivo Supervisionado (Parcela Diferida em Dinheiro) — sem data e sem assinaturas

e) Plano de Incentivo de Longo Prazo - Coletivo Supervisionado Bônus em Units — sem data e sem assinaturas

f) Acordo Coletivo de Trabalho 2016/2017 de 19/12/2016, assinado pelo Sindicato, pelo contribuinte e registrado no MTE g) Ata de Reunião dos Sócios de 29/04/2016;

h) Ata de Reunião dos Sócios de 28/04/2017;

i) Ata de Reunião dos Sócios de 08/04/2021;

j) Ata da Assembleia Geral Extraordinária;

k) Relação Mensal dos beneficiários que receberam pagamentos a título de Participação nos Lucros e Resultados em excel;

l) Guias da Previdência Social (GPS) de 01/2017 a 12/2017; m) Folhas de Pagamentos 01 a 12/2017 arquivo MANAD

Diante disso, a fiscalização considerou que, apesar da menção da integração do PPG ao PPRSAM, havendo outro documento detalhando regras, ele deve fazer parte do primeiro. O PPG, contudo, não foi apresentado para a fiscalização em anexo aos Acordos Coletivos de Trabalho, tendo sido exibido pela empresa apenas com a impugnação (Doc. 5 da impugnação, e-fls. 135/139). Logo, não há que se falar de cerceamento ao direito de defesa pela apreciação e

valoração desse documento a evidenciar regras do PPG apenas pela autoridade julgadora de primeira instância.

Como bem apontado pela decisão recorrida, o documento a veicular o PPG não está datado e nem assinado, o que corrobora a percepção de que as regras relativas ao PPG não estavam definidas ao tempo da celebração dos Acordos Coletivos de Trabalho.

Numa primeira leitura do item 13 do Relatório Fiscal, tive a impressão de que haveria incorreção na afirmativa de que “a Cláusula Oitava do PPRSAM prega que as regras e valores do Programa serão fixados pela Diretoria, ou seja, elaborados unilateralmente, sem qualquer negociação com os empregados” (e-fls. 13), uma vez que a cláusula oitava dos Acordos Coletivos de Trabalho afirma (e-fls. 309 e 313):

CLÁUSULA OITAVA - PROGRAMA PRÓPRIO Fica ratificado, nos termos do artigo 2º, II, da Lei 10.101/00, com redação dada pela Lei 12.832 de 20.06.2013, o Programa de Participação nos Lucros ou Resultados das EMPRESAS ACORDANTES, com as metas, indicadores, formas de aquisição e prazo de vigência que constam do respectivo instrumento, denominado PPG — Programa Próprio Gestão, que obedece as regras e valores fixados pela Diretoria com base no cumprimento de metas e desempenho nos respectivos cargos e funções.

PARÁGRAFO ÚNICO Os valores decorrentes do Programa Próprio de Gestão (PPG) previstos nesta cláusula serão compensáveis com os valores devidos a título de PPRSAM, inclusive eventuais antecipações.

Contudo, considerando que o instrumento a veicular as regras do PPG não acompanhou os instrumentos de Acordo Coletivo de Trabalho, compreende-se que a percepção da fiscalização foi de que a ratificação não se consistiu numa recepção de instrumento anteriormente existente, mas de ratificação de regras ainda a serem definidas unilateralmente pela Diretoria da empresa.

A prova constante dos autos corrobora que, ao menos que, ao tempo da celebração dos Acordos Coletivos de Trabalho, não havia documento escrito a ser ratificado, pois a análise do Doc. 5 da impugnação revela que o instrumento de PPG, mesmo sem data e sem assinatura, foi produzido posteriormente aos Acordos Coletivos de Trabalho, pois cita expressamente em seu item 1 que o PPG é previsto na cláusula oitava dos Acordos Coletivos de Trabalho do Biênio 2016/2017 (e não “a ser previsto”), transcrevo (e-fls. 137):

1. OBJETIVOS

O Programa Próprio Gestão é um programa de participação nos resultados, previsto na cláusula 8ª, parágrafo 1º do Acordo Coletivo de Trabalho do Programa da Participação nos Resultados Santander - ACT/PPRS Biênio 2016/2017, com os seguintes objetivos:

- Reconhecer o desempenho diferenciado;

- Atrair, desenvolver e reter profissionais em linha com os negócios e cultura do Banco;
- Incentivar o cumprimento das metas previamente acordadas;
- Tornar transparente os critérios de aferição dos resultados;
- Estabelecer instrumentos de mensuração institucionais, que coloquem os profissionais em linha com o negócio como um todo.

Diante disso, a objeção da autoridade lançadora de ausência de regras claras e objetivas apresenta-se como pertinente em relação PPRSAM no que ratifica o PPG. Explico, há regra clara e objetiva em relação ao PPRSAM no que toca ao resultado a ser atingido a partir do RON – Resultados operacionais do Negócio, conforme cláusulas quinta e sexta dos Acordos Coletivos de Trabalho, mas em relação ao PPRSAM no que ratifica o PPG há obscuridade, quando se compreende que o instrumento a abrigo das regras postas unilateralmente pela Diretoria da empresa não foi apresentado para a fiscalização e que ele é posterior aos Acordos Coletivos de Trabalho, não sendo admissível sua efetiva recepção ao tempo da negociação coletiva e da assinatura dos Acordos Coletivos de Trabalho. Logo, correta a imputação de ausência de regras claras e objetivas no que toca o PPG e de ausência de recepção do PPG no PPRSAM em razão deste não o integrar, nem mesmo enquanto documento anexo, e de suas regras ainda terem de ser postas unilateralmente pela empresa ao tempo da assinatura dos Acordos Coletivos de Trabalho, circunstância esta que se confirma pela análise do instrumento de PPG (e-fls. 136/139).

Ainda que se admita que o regramento do PPG, veiculado no instrumento de e-fls. 136/139, existisse noutro documento não apresentado para a fiscalização e nem carreado aos autos, as genéricas regras veiculadas no documento de e-fls. 136/139 não são claras e nem objetivas e ainda a serem definidas, como podemos constatar (e-fls. 137):

3. PREMISSAS BÁSICAS

O Programa Próprio Gestão leva em consideração metas vinculadas aos resultados:

- Do Banco – será definido anualmente a partir da elaboração e aprovação do orçamento corporativo.
- Das Áreas – cada uma das áreas tem metas gerais que representam os principais objetivos a serem alcançados no exercício.
- Dos Funcionários - serão definidos a partir das metas da área de atuação e acordados entre gestor e funcionário. Deverão ser traduzidos em metas quantificáveis, sendo que cada uma terá um peso que somados totalizem 100%.

4. DO VALOR A SER PAGO

Os valores a serem distribuídos serão baseados no cumprimento das metas, resultado, histórico e práticas do mercado.

Considerando a especificidade do cargo e atividade, cada posição terá um potencial de participação no resultado através do Programa Próprio Gestão, não comparável com os demais.

5. CRITÉRIOS DE MEDIÇÃO DA PERFORMANCE

O desempenho dos profissionais será medido de acordo com os seguintes critérios:

- Metas Quantitativas – Levam em consideração o alcance e superação dos objetivos contratados de cada funcionário juntamente com seu gestor.
- Metas Qualitativas – Levam em consideração a aderência do funcionário à cultura e comportamentos corporativos definidos de acordo com a governança e estratégia do Banco Santander.

Para medirmos o desempenho dos critérios acima citados, o Banco utilizará a seguinte tabela:

- De 1 a 5 nas competências e objetivos, sendo que o reconhecimento será feito de forma proporcional ao cumprimento das metas.

Admite-se a delegação de competência para a complementação técnica da norma veiculada no Acordo Coletivo de Trabalho, contudo as regras em tela demandam muito mais do que uma mera complementação técnica e não há especificação clara de quem definiria as metas do Banco e das Áreas, aparentando tratar-se de definição unilateral por parte do Banco, e nem de quando ela se daria, bem como não há definição de parâmetros claros e objetivos a serem seguidos para a concretização da estipulação de metas quantitativas e qualitativas.

Por fim, a declaração firmada pelo Presidente da CONTRAF (e-fls. 457), além de carreada aos autos extemporaneamente e sem justificativa para tanto (e-fls. 454/455), veicula alegações genéricas de entidade não participante das negociações coletivas, não sendo capaz de gerar convencimento (Lei nº 5.869, de 1973, art. 368; e Lei nº 13.105, de 2015, arts. 15 e 408).

Diante do conjunto probatório constante dos autos e da imputação veiculada no relatório fiscal, considero devidamente motivado o lançamento efetuado a partir dos valores pagos a título de PROGRAMA PRÓPRIO GESTÃO, especificados pela fiscalização na tabela de e-fls. 315 e que ensejaram a base de cálculo de R\$ 15.375.057,52 na competência 03/2017, não tendo os argumentos de defesa o condão de infirmar as constatações da fiscalização.

Participação nos Lucros e Resultados. Retroação do art. 6º do art. 2º da Lei nº 10.101/00. A empresa recorrente argumenta que o art. 2º, §6º, da Lei nº 10.101, de 2000, incluído pela Lei nº 14.020, de 2020, determinaria que a autonomia da vontade das partes contratantes deve ser respeitada em detrimento do interesse do Fisco, devendo tal dispositivo ser observado por força do art. 106, II, a, do CTN.

De plano, destaque-se que o §6º do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000¹, incluído pela Lei nº 14.020, de 2020, não afasta definição de infração tributária, não sendo regra de direito tributário, como a seguir será evidenciado a partir da análise da esfera de prevalência do negociado sobre o legislado. Logo, não se aplica o inciso II, alínea a, do art. 106 do CTN. De qualquer forma, também não se aplica o inciso I do art. 106 do CTN, eis que não se cogita de norma expressamente interpretativa, restando vetado o art. 37 da Lei nº 14.020, de 2020².

A prevalência do negociado pelos particulares sobre a lei trabalhista (CLT, art. 611-A, XV³; e Tema STF nº 1.046⁴) não tem o condão de afetar direitos insuscetíveis de negociação, como é o caso do tributo. Isso porque, o legislador asseverou expressamente no inciso XXIX do art. 611-B da CLT⁵, incluído pela Lei nº 13.467, de 2017, que a supressão ou redução de tributos constitui-se em objeto ilícito de convenção coletiva ou de acordo coletivo de trabalho.

Os votos do Ministro Relator Gilmar Mendes⁶ e do Ministro Alexandre de Moraes⁷ no Recurso Extraordinário com Agravo nº 1.121.633 (Tema STF nº 1.046) evidenciam que, em face

¹ **Lei nº 10.101, de 2000.**

Art. 2º (...)

§ 6º 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. (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

² **Lei nº 14.020, de 2020.**

Art. 37. Para efeito de aplicação do inciso I do caput do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), têm caráter interpretativo as alterações promovidas pela presente Lei nos §§ 3º-A, 5º, 6º, 7º, 8º e 9º do art. 2º da Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000. **VETADO**

³ **Consolidação das Leis do Trabalho – CLT**

Art. 611-A. A convenção coletiva e o acordo coletivo de trabalho têm prevalência sobre a lei quando, entre outros, dispuserem sobre: (...)

XV - participação nos lucros ou resultados da empresa. (Incluído pela Lei nº 13.467, de 2017)

⁴ **Tema STF nº 1046** - Validade de norma coletiva de trabalho que limita ou restringe direito trabalhista não assegurado constitucionalmente. ARE 1121633 - **Tese:** São constitucionais os acordos e as convenções coletivos que, ao considerarem a adequação setorial negociada, pactuam limitações ou afastamentos de direitos trabalhistas, independentemente da explicitação especificada de vantagens compensatórias, desde que respeitados os direitos absolutamente indisponíveis.

⁵ **Consolidação das Leis do Trabalho – CLT**

Art. 611-B. Constituem objeto ilícito de convenção coletiva ou de acordo coletivo de trabalho, exclusivamente, a supressão ou a redução dos seguintes direitos:

XXIX - tributos e outros créditos de terceiros; (Incluído pela Lei nº 13.467, de 2017)

⁶ **RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO 1.121.633 GOIÁS**

VOTO

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES (RELATOR): Trata-se do julgamento do processo-paradigma do tema 1.046 da sistemática da repercussão geral, que versa sobre a prevalência de acordos e convenções coletivas, nos termos do art. 7º, XXVI, da Constituição Federal.

(...)

É claro que nem sempre é fácil delimitar *ex ante* qual seria o patamar civilizatório mínimo que escaparia do âmbito da negociabilidade coletiva.

Para conferir maior segurança jurídica às negociações, a Lei 13.467/2017, que instituiu a chamada Reforma Trabalhista, acrescentou à CLT dois dispositivos que definiriam, de forma positiva e negativa, os direitos passíveis de serem objeto de negociação coletiva. A redação conferida ao art. 611-A da CLT prevê as hipóteses em que a convenção coletiva e o acordo coletivo de trabalho têm prevalência sobre a lei, enquanto que o art. 611-B da CLT, lista matérias que não podem ser objeto de transação em acordos e negociações coletivos caso sejam suprimidos ou reduzidos.

da conjugação dos arts. 611-A e 611-B da CLT, tributos não são disponíveis pelo exercício da autonomia privada dos particulares. Note-se que o voto do Ministro Relator Gilmar Mendes é explícito ao afirmar que não se discutiu no ARE 1121633/GO a constitucionalidade dos arts. 611-A e 611-B da CLT, não cabendo ao presente colegiado declarar a inconstitucionalidade do inciso XXIX do art. 611-B da CLT (Súmula CARF nº 2; e Decreto nº 70.235, de 1972, art. 26-A).

Nesse contexto, impõe-se a constatação de que o §6º do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000⁸, incluído pela Lei nº 14.020, de 2020, não se refere ao tributo, pois indisponível pela autonomia da vontade das partes contratantes, como expressamente definido no inciso XXIX do art. 611-B da CLT, mas apenas aos interesses de terceiros passíveis de serem licitamente atingidos pelo exercício do poder normativo dos particulares.

O decidido pela 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão nº 9202-010.569, de 19 de dezembro de 2022, não destoia do entendimento aqui esposado, pois a maioria dos conselheiros acompanhou a conselheira relatora tão somente pelas conclusões em razão de a maioria adotar o entendimento “*de a fiscalização possuir competência ampla para analisar as regras do PLR, sendo vedada a instituição de regras subjetivas*”, transcrevo do voto da conselheira relatora com grifos e negritos constantes do original:

Essa liberdade negocial foi ratificada com as alterações promovidas na Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) pela Reforma Trabalhista da Lei nº 13.467/17, valendo mencionar o art. 611-A o qual prevê que a convenção coletiva

Considerando que, na presente ação, não estamos discutindo a constitucionalidade dos arts. 611-A e 611-B da CLT, entendo que uma resposta mais efetiva sobre os limites da negociabilidade coletiva deve ser buscada na própria jurisprudência consolidada do TST e do STF em torno do tema.

7 RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO 1.121.633 GOIÁS

VOTO

O SENHOR MINISTRO ALEXANDRE DE MORAES: Sr. Presidente, trata-se do Tema 1046 da repercussão geral: (...)

Antes mesmo da reforma trabalhista de 2017, que estabeleceu um rol de direitos insuscetíveis de negociação, a doutrina já trilhava meios para identificar os limites jurídicos dos acordos (Princípio da Adequação Setorial Negociada).

Dessa forma, trazendo o acordo disposições favoráveis ao trabalhador, não há qualquer violação às normas protetivas, de forma que podem ser aplicadas sem qualquer restrição.

Doutro lado, havendo no acordo cláusula que restringe o direito dos trabalhadores, torna-se necessário analisar se os direitos suprimidos são de indisponibilidade relativa ou absoluta.

A doutrina trata como direito de indisponibilidade absoluta (insuscetível de qualquer flexibilização) as parcelas “imantadas por uma tutela de interesse público, por constituírem um patamar civilizatório mínimo que a sociedade democrática não concebe ver reduzido em qualquer segmento econômico-profissional, sob pena de se afrontarem a própria dignidade da pessoa humana e a valorização daquela deferível ao trabalho” (DELGADO, p. 1567).

Sendo, todavia, de indisponibilidade relativa, não há óbice à transação.

Com o escopo de esclarecer a celeuma que vigorava entre o que seria direito disponível e indisponível, a reforma trabalhista inseriu o art. 611-B da CLT, que elencou um rol de direitos insuscetíveis de negociação: (...)

⁸ **Lei nº 10.101, de 2000.**

Art. 2º (...)

§ 6º 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. (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

e o acordo coletivo de trabalho têm prevalência sobre a lei quando, entre outros, dispuserem sobre participação nos lucros ou resultados da empresa e também, recentemente, pela Lei nº 14.020/2020, que embora não seja aplicável ao caso – como destacado acima, passa a prever que “a autonomia da vontade das partes contratantes será respeitada e prevalecerá em face do interesse de terceiros”.

Assim, partindo-se da premissa de que a PLR não substitui ou complementa a remuneração devida ao empregado, somente nos casos em que restar demonstrado abuso que leve a sua descaracterização será possível admitir a incidência da Contribuição Previdenciária.

A Lei 10.101/00, no meu entender, possui como objetivo defender os interesses do empregado no que tange a negociação do plano de PLR, tanto é assim que em alguns casos trazem imposições que devem ser observadas. É o que ocorre com a exigência de o acordo ser celebrado com a presença de sindicato ou comissão eleita pelos empregados, vedando assim a instituição de regras unilaterais, o acordo deve trazer regras claras e objetivas de livre eleição pelas partes já que os incisos do §1º do art. 2º são meras sugestões.

Neste sentido, não caberia à Administração Pública na figura do fiscal desqualificar as regras de participação nos lucros eleitas pela empresa em comum acordo com a comissão de empregados e, se for o caso, ratificada pelo sindicato. O juízo de valor acerca do que seriam regras claras e objetivas fica restrito ao entendimento das partes interessadas, pensamento diverso levaria a uma interpretação extremamente subjetiva da fiscalização acarretando insegurança jurídica.

Neste cenário, compartilho do entendimento de ser aceitável que os critérios de apuração de metas e sua respectiva aferição sejam delimitados com base em índices de produtividade, qualidade ou lucratividade fixados pela própria empresa e ratificados pelos empregados, nos moldes em que suscitado pelo Contribuinte, podendo ainda serem aceitos critérios subjetivos desde que intrinsecamente relacionados com o exercício da função do trabalhador.

Da análise do relatório fiscal e tomando como base as conclusões do acórdão recorrido “no caso dos autos, verifica-se que há utilização de critérios subjetivos na avaliação das competências individuais, tais como: “trabalho em equipe”, “iniciativa”, “compromisso com qualidade”, “comunicação”, o que, como vimos, contraria os requisitos exigidos pela legislação para as regras de PLR”. Ora é possível observar que os critérios aplicados estão relacionados ao bom desempenho do colaborador no ambiente corporativo e, nestas condições, deve-se entender como cumprido o requisito do art. 2º, §1º da Lei nº 10.101/00 (dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas).

Vale destacar que o entendimento da maioria do Colegiado é no sentido de a fiscalização possuir competência ampla para analisar as regras do PLR, sendo vedada a instituição de regras subjetivas. Entretanto, considerando que no caso

concreto o Relatório Fiscal não traz imputação específica no sentido de a “ausência de regras claras” estar diretamente relacionada/fundamentada com a aplicação de critérios objetivos, o Colegiado acompanhou essa relatora pelas conclusões.

Destarte, é ampla a competência da fiscalização para analisar as regras de plano de participação nos lucros ou resultados, detendo o poder-dever de verificar o cumprimento dos requisitos legais traçados na Lei nº 10.101, de 2000, dentre eles a exigência de constar dos instrumentos decorrentes da negociação regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas; poder-dever abrigado na alínea “j” do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, com fundamento de validade do art. 7º, XI, da Constituição, a determinar que a desvinculação da remuneração se dá “conforme definido em lei”, como estabelecido pelo Supremo Tribunal Federal ao fixar a tese de repercussão geral de que a natureza jurídica dos valores pagos a trabalhadores sob a forma de participação nos lucros para fins tributários depende de regulamentação e decidir que, na medida em que a disciplina do direito à participação nos lucros somente se operou com a edição da Medida Provisória nº 794, de 1994, houve a incidência da respectiva contribuição previdenciária sobre os valores percebidos antes da entrada em vigor desse ato normativo (RE 569.441, Tema STF nº 344). Como decorrência lógica do raciocínio adotado no julgamento do RE 569.441, a inobservância da regulamentação enseja igualmente a incidência da respectiva contribuição.

Gratificação. Caráter não habitual e eventual. A leitura do Relatório Fiscal (e-fls. 226/233) revela sustentar a fiscalização que, por não conseguir detectar que a Gratificação Eventual (R\$ 12.841.250,40 na competência 04/2017, conforme e-fls. 318) estaria relacionada com o PPRSAM/PPG, seria remuneração disfarçada, conclusão também aplicável à gratificação de R\$ 1.440.000,00 paga ao Sr. Leonardo eventual na competência 12/2017 e para a qual soma a circunstância de a admissão ter se dado em 06/11/2017. Além disso, a parte final do item 19 do Relatório Fiscal assevera que as Gratificações Eventuais pagas aos administradores foram selecionadas a partir de batimentos de Folhas de Pagamento fornecidas pelo contribuinte, das GFIP e da DIRF, constantes do Sistema Informatizado.

No item 18 do Relatório Fiscal, ao resumir o Plano de Incentivo de Longo Prazo (“Plano”), a fiscalização menciona que o objetivo do “Plano” seria o de “alinhar interesses do banco e dos participantes de crescimento e lucratividade, reconhecer a contribuição dos participantes, manter os participantes oferecendo uma remuneração adicional (gratificação em dinheiro e units)”.

Contudo, não articula tal descrição com os lançamentos efetuados, sendo relevante notar que o “Plano” seria pago até 31 de março, ver e-fls. 267, 276 e 287, mas a Gratificação Eventual foi paga na competência 04, ver tabela e-fls. 318, e há também o pagamento para o Sr. Leonardo na competência 12, ver tabela e-fls. 323.

Diante desse contexto, aflora que a autoridade lançadora não imputa e muito menos prova que os pagamentos referentes às competências 04/2017 (gratificações eventuais, e-

fls. 318) e 12/2017 (gratificação Sr. Leonardo) consubstanciam-se em gratificação ajustada em retribuição pelo trabalho e reconhecimento dos resultados profissionais do empregado, de modo a atrair e/ou reter o empregado, nem ao menos existindo coincidência para com a data de pagamento do Plano de Incentivo de Longo Prazo, até 31 de março.

Não há no Relatório Fiscal articulação de motivo capaz de gerar a convicção de as gratificações eventuais relacionadas na tabela de e-fls. 318, a totalizar uma base de cálculo de R\$ 12.841.250,40 na competência 04/2017, e de a gratificação paga ao Sr. Leonardo na competência 12/2017 serem em verdade remuneração disfarçada, não bastando imputar não estarem relacionadas com participação nos lucros ou resultados e, em relação ao Sr. Leonardo, agregar que o exíguo prazo de contratação solaparia a natureza de participação nos lucros ou resultados.

Portanto, a fiscalização não apresenta pressupostos de fato e de direito aptos a alicerçar a conclusão de remuneração disfarçada. Impõe-se a exclusão da base de cálculo dos lançamentos fiscais da importância de R\$ 12.841.250,40 na competência 04/2017 e da importância de R\$ 1.440.000,00 na competência 12/2007.

Terceiros. Limite Legal. O artigo 4º da Lei nº 6.950, de 1981, que estabelecia limite para a base de cálculo das contribuições destinadas a outras entidades e fundos (Terceiros), foi integralmente revogado pelo artigo 3º do Decreto-Lei nº 2.318 de 1986, sendo o parágrafo único do art. 4º da Lei nº 6.950, de 1981, de natureza manifestamente acessória ao se reportar ao "limite a que se refere o presente artigo". No mesmo sentido, ver Acórdão de Recurso Voluntário nº 2401-011.568. Inteligência respaldada pela tese fixada no Tema Repetitivo 1.079 do STJ, não havendo ainda trânsito em julgado.

Anulação da Representação Fiscal para Fins Penais. Ao discutir a ausência de lastro fático e conjunto probatório mínimo que justifique a formalização de representação fiscal para fins penais, o recorrente ataca, em última análise, a representação fiscal para fins penais, sendo aplicável o entendimento veiculado na Súmula CARF nº 28, não competindo ao presente colegiado se manifestar sobre o cabimento ou não de cancelamento de representação fiscal para fins penais.

Isso posto, voto por CONHECER do recurso voluntário, REJEITAR AS PRELIMINARES e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para excluir da base de cálculo dos lançamentos a importância de R\$ 12.841.250,40 na competência 04/2017 e a importância de R\$ 1.440.000,00 na competência 12/2007.

Assinado Digitalmente

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro