



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



**Processo nº** 16327.720038/2020-10  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-010.137 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 1 de fevereiro de 2023  
**Recorrente** BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

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

PLR. NEGOCIAÇÃO PRÉVIA. CRITÉRIOS CLAROS E OBJETIVOS. INEXISTÊNCIA. CARÁTER REMUNERATÓRIO DO PAGAMENTO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Os programas de participação nos lucros ou resultados demandam ajuste prévio ao correspondente período de aferição, quando vinculados ao desempenho do empregado ou do setor da pessoa jurídica face a critérios e metas preestabelecidas.

A simples referência em convenção ou acordo coletivo a outros planos, ainda que pretensamente incorporados ao instrumento daqueles resultante, não atesta a existência de negociação coletiva na elaboração desses planos, tampouco supre a exigência legal de efetiva participação da entidade sindical, ou de representante por ela indicado em comissão, na elaboração e fixação de suas regras, e respectivos critérios de avaliação, destinadas aos empregados.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). AJUSTE PRÉVIO. ASSINATURA DO ACORDO NO INÍCIO DO PERÍODO DE VIGÊNCIA. POSSIBILIDADE. ANÁLISE DO CASO CONCRETO.

A Lei nº 10.101/00 não determina sobre quão prévio deve ser o ajuste de PLR. Tal regra demanda, necessariamente, a avaliação do caso concreto. Portanto, não há que se falar em celebração retroativa ou ausência de pactuação prévia quando os instrumentos forem celebrados no mês imediatamente posterior ao início da respectiva vigência.

PLR. VALOR MÍNIMO FIXO E CERTO.

A previsão de que seja pago valor mínimo, fixo e certo retira do acordo a finalidade de que haja o incentivo à produtividade, que se afigura como um dos objetivos mediatos da lei.

PARTICIPAÇÃO NO LUCRO. ADMINISTRADORES.

A participação nos lucros e resultados prevista na Lei nº 6.404 de 1976 paga a diretores não empregados (contribuintes individuais) tem a natureza de retribuição pelos serviços prestados à pessoa jurídica, ensejando a incidência

de contribuição previdenciária, por não estar abrigada nos termos da Lei nº 10.101 de 2000.

**BÔNUS DE CONTRATAÇÃO (*HIRING BONUS*). INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES ADSTRITA À OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA.**

Os bônus de contratação pagos a empregados têm natureza salarial por representarem parcelas pagas como antecipação pecuniária para atrair o empregado, ainda que seja disponibilizada ao beneficiário em parcela única, há a necessidade da prestação de serviço para que o valor incorpore-se ao seu patrimônio. Possuindo os bônus de contratação pagos a empregados caráter remuneratório, a incidência das contribuições previdenciárias dá-se na data do pagamento.

**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ALIMENTAÇÃO. VALE ALIMENTAÇÃO. VALE REFEIÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA.**

Não incide contribuições previdenciárias (parte patronal, inclusive GILRAT), bem como a contribuições devidas à seguridade social e destinadas a terceiros, sobre os pagamentos realizados pela contribuinte, a título de alimentação, a seus empregados e diretores (contribuintes individuais), sob a forma de vale refeição e de vale alimentação, por meio de tíquete ou cartão, por tais valores não integrarem o salário de contribuição, diante da ausência de natureza salarial destes pagamentos.

**FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO (FAP). CONTESTAÇÃO.**

O FAP atribuído às empresas pelo antigo Ministério da Previdência Social poderá ser contestado perante o Departamento de Políticas de Saúde e Segurança Ocupacional da Secretaria de Políticas de Previdência Social do Ministério da Previdência Social, no prazo de trinta dias da sua divulgação oficial.

**ALÍQUOTA GILRAT.**

A alíquota GILRAT é determinada pela atividade preponderante de cada estabelecimento da empresa e respectivo grau de risco, sendo passível de revisão quando constatada incorreção. O permissivo legal e regulamentar para a empresa realizar o auto enquadramento está restrito à apuração de sua atividade preponderante, não havendo amparo legal para que o contribuinte deixe de observar os graus de risco definidos no Anexo V do Decreto nº 3.048 de 1999.

**ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.**

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do lançamento os valores do auxílio alimentação pagos aos

empregados na forma de vale-refeição ou vale-alimentação (ticket). Votou pelas conclusões o Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo. Vencidos os Conselheiros Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita e Fernando Gomes Favacho, que deram provimento parcial em maior extensão, exonerando, ainda, o lançamento de diferença de GILRAT.

Carlos Alberto do Amaral Azeredo – Presidente

Débora Fófano dos Santos – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Débora Fófano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 6.296/6.463) interposto contra decisão no acórdão exarado pela 14ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 08 (fls. 6.131/6.279), que julgou a impugnação improcedente, mantendo os créditos tributários formalizados nos Autos de Infração, lavrados em 27/01/2020, abaixo relacionados, acompanhado do Relatório Fiscal (fls. 4.277/4.436) e demonstrativos (fls. 4.437/5.714):

(i) **Auto de Infração - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DA EMPRESA E DO EMPREGADOR**, no montante de R\$ 956.614.319,29, referente à contribuição previdenciária da empresa, correspondente a parte (fls. 4.251/4.264):

- Patronal e àquela destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT, sobre Participação nos Lucros ou Resultados dos Empregados, *Hiring* Bônus a Empregados e Auxílio Alimentação Concedido em Pecúnia e/ou Mediante Cartões Alimentação e Refeição a Empregados;
- Patronal sobre Participação nos Lucros dos Administradores e *Hiring* Bônus a Administradores; e
- Destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT (parcela relativa à diferença de 1% da alíquota base de RAT do estabelecimento matriz) sobre a contribuição dos empregados.

(ii) **Auto de Infração - CONTRIBUIÇÃO PARA OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS**, no montante de R\$ 88.156.740,43, correspondente a parte atribuída ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação – FNDE (Salário Educação) e aquela destinada ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária – INCRA sobre Participação nos Lucros ou Resultados dos Empregados, *Hiring* Bônus a Empregados e Auxílio Alimentação Concedido em Pecúnia e/ou Mediante Cartões Alimentação e Refeição a Empregados (fls. 4.265/4.276).

## Da Impugnação

O contribuinte foi cientificado pessoalmente do lançamento na data de 28/01/2020 (fl. 5.718) e apresentou, em 26/02/2020 (fls. 5.727/5.729), impugnação (fls. 5.730/5.880),

acompanhada de documentos (fls. 5.881/6.129), com os argumentos sintetizados nos tópicos abaixo:

#### I - FATOS

#### II - PRELIMINARES

II.1 - Indispensáveis Considerações Prévias sobre a Participação nos Lucros ou Resultados do Impugnante

II.2 – Premissa Incorreta da Autoridade Fiscal: Existência de Apenas Dois Instrumentos – Inexistência de programas Próprios Autônomos de Participação nos Lucros e Resultados

#### III. - DIREITO

III.1 – Regularidade dos Pagamentos Efetuados a Título de Participação nos Lucros ou Resultados – Não Incidência de Contribuições Previdenciárias

III.1.1 – Acusações Contra as Convenções Coletivas de Trabalho

- *Data de Assinatura e Negociação Prévia – Vigência Retroativa*
- *Existência de Regras Claras e Objetivas nas Convenções Coletivas*

III.1.2 - Acusações Contra os Acordos Coletivos de Trabalho

- *Autorização Prévia dos Empregados e Desnecessidade de Registro Junto ao Ministério do Trabalho e Emprego*
- *Existência de Metas e Regras Claras e Objetivas nos Acordos*

III.1.3 – Acusações ao Programa Próprio de Gestão e Programas Próprios Específicos

III.1.4 – Acusações Comuns às Convenções e aos Acordos

- *Fixação de Valor Mínimo*
- *Suposto Caráter Substitutivo da Remuneração Atribuído aos Pagamentos Realizados a Título de PLR*
- *Possibilidade de Pagamentos Simultâneos de PLR Efetuados com Base em Convenção e Acordos Coletivos*

III.2 - Participação nos Lucros e Resultados Paga a Administradores

III.3 – Bônus de Contratação – Inexistência de Caráter Remuneratório e Contraprestação por Serviços Prestados

- *Esclarecimentos Prévios – Prática de Mercado e Ausência de Simulação*
- *Ausência de Subsunção do Bônus de Contratação à Hipótese de Incidência das Contribuições Previdenciárias*
- *Ausência de Comprovação da Materialidade da Suposta Obrigação Tributária*

III.4 – Do Fornecimento de Alimentação ao Trabalhador: Contexto Histórico-Legal

III.5 – Da Não Incidência das Contribuições Previdenciárias e de Terceiros sobre o Vale-Refeição e o Vale-Alimentação

III.5.1 – O Caso Concreto do Impugnante e a Necessidade de Aplicação das Leis nº 6.321/76 e 8.212/91

III.5.2 – A Ausência de Retributividade nos Pagamentos Realizados pelo Impugnante a Título de Auxílio-Alimentação e de Auxílio-Refeição

III.6 – Da Alteração de Entendimento pela Receita Federal do Brasil: Violação ao Artigo 146 CTN

III.7 – *Ad Argumentandum* – Da Aplicabilidade do Artigo 100, Incisos I e III, do CTN ao Presente Caso

III.8 – Da Indevida Aplicação da Alíquota de 3% para o Cálculo da Contribuição ao GILRAT

III.9 – Da Necessidade de Sobrestamento do Lançamento Relativo às Contribuições Destinadas ao INCRA em Razão da Concomitância – Ação Judicial em Curso

III.10 – Da Impossibilidade de se Exigir as Contribuições Destinadas ao INCRA

IV - PEDIDOS

### **Da Decisão da DRJ**

A Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 08, em sessão de 28 de agosto de 2020, no acórdão n.º 108-000.951 – 14ª Turma da DR/08 (fls. 6.131/6.279), julgou a impugnação improcedente, conforme ementa abaixo reproduzida (fls. 6.131/6.133):

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

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

**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.

**ACRÉSCIMOS LEGAIS. MULTA DE OFÍCIO. JUROS. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DOS FATOS GERADORES.**

No lançamento do crédito tributário, é correta a incidência da multa de ofício de 75% sobre o valor das contribuições apuradas, capitulada no artigo 44 da Lei n.º 9.430/1996, ao qual remete o artigo 35-A da Lei n.º 8.212/1991, incluído pela Medida Provisória n.º 449/2008, bem como a aplicação de juros moratórios, previstos na legislação.

**AÇÃO JUDICIAL. IDENTIDADE DE OBJETO. RENÚNCIA AO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. MATÉRIA DIFERENCIADA. JULGAMENTO.**

A propositura de ação judicial antes do lançamento implica renúncia ao contencioso administrativo no tocante à matéria em que os pedidos administrativo e judicial são idênticos, devendo o julgamento ater-se à matéria diferenciada.

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. SOBRESTAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.**

O processo administrativo fiscal é regido por princípios, dentre os quais o da oficialidade, que obriga à administração impulsionar o processo até sua decisão final, não havendo previsão, no Decreto n.º 70.235/1972 e no Decreto n.º 7.574/2011, para o seu sobrestamento em virtude da existência de ação judicial contra dispositivos da legislação que amparam o lançamento.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

**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.

#### **PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS PAGA A DIRETORES NÃO EMPREGADOS.**

A participação nos lucros da companhia, paga, por ela, aos administradores (diretores não empregados), prevista na Lei nº 6.404/1976, integra o salário-de-contribuição, base de incidência das contribuições sociais previdenciárias, por caracterizar contraprestação aos serviços prestados, e por não se enquadrar em nenhuma hipótese liberada de tributação pela legislação previdenciária.

#### **BÔNUS DE CONTRATAÇÃO.**

O pagamento de “*hiring bonus*” ou bônus de contratação a profissional, destinado a atraí-lo para trabalhar na empresa, integra, por seu caráter contraprestacional, o salário-de-contribuição.

#### **AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA CONDICIONADA.**

Para que o auxílio alimentação das empresas não sofra a incidência de contribuições previdenciárias, conforme a legislação vigente à época dos fatos geradores, é necessário que o mesmo seja fornecido “*in natura*”. O auxílio alimentação fornecido pelo empregador em espécie, ou mediante cartões até 10/11/2017, integra o salário-de-contribuição.

#### **CONTRIBUIÇÃO DAS EMPRESAS PARA FINANCIAMENTO DOS BENEFÍCIOS EM RAZÃO DA INCAPACIDADE LABORATIVA DECORRENTE DOS RISCOS AMBIENTAIS DO TRABALHO.**

A contribuição da empresa, para financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidente sobre as remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos, está incluída no rol das contribuições previstas no artigo 195, inciso I da Constituição Federal de 1988, e varia de 1% a 3%, de acordo com o risco de acidentes do trabalho de sua atividade preponderante.

É de 3,0% a alíquota da contribuição para o GILRAT para o CNAE 6422-1/00, nos termos do Anexo V do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, na redação dada pelo Decreto nº 6.957/2009.

#### **ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES**

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

#### **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

## Do Recurso Voluntário

O contribuinte tomou ciência do acórdão em 01/09/2020, por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB (fl. 6.286) e interpôs, em 30/09/2020 (fls. 6.294/6.295), recurso voluntário (fls. 6.296/6.463), acompanhado de documentos (fls. 6.464/6.623), no qual repisa os mesmos argumentos da impugnação, sintetizados nos tópicos abaixo:

### I - FATOS

#### II - PRELIMINARES

II.1 - NULIDADE DO ACÓRDÃO VERGASTADO POR AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO – CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA DA RECORRENTE

II.2 - INDISPENSÁVEIS CONSIDERAÇÕES PRÉVIAS SOBRE A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS DO RECORRENTE

II.3 – PREMISSA INCORRETA DA AUTORIDADE FISCAL: EXISTÊNCIA DE APENAS DOIS INSTRUMENTOS – INEXISTÊNCIA DE PROGRAMAS PRÓPRIOS AUTÔNOMOS DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS

II.4 – DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS A TERCEIROS: NÃO OBSERVÂNCIA DO LIMITE DE 20 SALÁRIOS MÍNIMOS DAS BASES DE CÁLCULO

#### III. - DIREITO

III.1 – REGULARIDADE DOS PAGAMENTOS EFETUADOS A TÍTULO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS – NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

III.1.1 – ACUSAÇÕES CONTRA AS CONVENÇÕES COLETIVAS DE TRABALHO

- *DATA DE ASSINATURA E NEGOCIAÇÃO PRÉVIA – VIGÊNCIA RETROATIVA*
- *EXISTÊNCIA DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS NAS CONVENÇÕES COLETIVAS*

III.1.2 - ACUSAÇÕES CONTRA OS ACORDOS COLETIVOS DE TRABALHO

- *AUTORIZAÇÃO PRÉVIA DOS EMPREGADOS E DESNECESSIDADE DE REGISTRO JUNTO AO MINISTÉRIO DO TRABALHO E EMPREGO*
- *EXISTÊNCIA DE METAS E REGRAS CLARAS E OBJETIVAS NOS ACORDOS*

III.1.3 – ACUSAÇÕES AO PROGRAMA PRÓPRIO DE GESTÃO E PROGRAMAS PRÓPRIOS ESPECÍFICOS

III.1.4 – ACUSAÇÕES COMUNS ÀS CONVENÇÕES E AOS ACORDOS

- *FIXAÇÃO DE VALOR MÍNIMO*
- *SUPOSTO CARÁTER SUBSTITUTIVO DA REMUNERAÇÃO ATRIBUÍDO AOS PAGAMENTOS REALIZADOS A TÍTULO DE PLR*
- *POSSIBILIDADE DE PAGAMENTOS SIMULTÂNEOS DE PLR EFETUADOS COM BASE EM CONVENÇÃO E ACORDOS COLETIVOS*

III.2 - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS/RESULTADOS PAGA A ADMINISTRADORES

III.3 - BÔNUS DE CONTRATAÇÃO - INEXISTÊNCIA DE CARÁTER REMUNERATÓRIO E CONTRAPRESTAÇÃO POR SERVIÇOS PRESTADOS

- *ESCLARECIMENTOS PRÉVIOS - PRÁTICA DE MERCADO E AUSÊNCIA DE SIMULAÇÃO*
- *AUSÊNCIA DE SUBSUNÇÃO DO BÔNUS DE CONTRATAÇÃO À HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS*
- *AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA MATERIALIDADE DA SUPOSTA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA*

III.4 - DO FORNECIMENTO DE ALIMENTAÇÃO AO TRABALHADOR: CONTEXTO HISTÓRICO-LEGAL

III.5 - DA NÃO INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E DE TERCEIROS SOBRE O VALE-REFEIÇÃO E O VALE-ALIMENTAÇÃO

III.5.1 - O CASO CONCRETO DO IMPUGNANTE E A NECESSIDADE DE APLICAÇÃO DAS LEIS Nº 6.321/76 E 8.212/91

III.5.2 - A AUSÊNCIA DE RETRIBUTIVIDADE NOS PAGAMENTOS REALIZADOS PELO IMPUGNANTE A TÍTULO DE AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO E DE AUXÍLIO-REFEIÇÃO

III.6 - DA ALTERAÇÃO DE ENTENDIMENTO PELA RECEITA FEDERAL DO BRASIL: VIOLAÇÃO AO ARTIGO 146 CTN

III.7 - *AD ARGUMENTANDUM* - DA APLICABILIDADE DO ARTIGO 100, INCISOS I E III, DO CTN AO PRESENTE CASO

III.8 - DA INDEVIDA APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA DE 3% PARA O CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO AO GILRAT

III.9 - DA NECESSIDADE DE SOBRESTAMENTO DO LANÇAMENTO RELATIVO ÀS CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS AO INCRA EM RAZÃO DA CONCOMITÂNCIA - AÇÃO JUDICIAL EM CURSO

III.10 - DA IMPOSSIBILIDADE DE SE EXIGIR AS CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS AO INCRA

IV - PEDIDOS

Em 21/03/2022 (fls. 6.633/6.634) o contribuinte compareceu novamente aos autos (fls. 6.635/6.643), acompanhado de documentos (fls. 6.644/6.655), aduzindo que em razão da recente publicação do Parecer nº 00001/2022/CONSUNIAO/CGU/AGU que consagrou a não incidência de contribuições previdenciárias sobre “auxílio-alimentação na forma de tíquetes ou congêneres”, os argumentos aduzidos deverão ser devidamente apreciados, por se tratar de fato novo, o qual impõe a exoneração integral do crédito tributário atrelado à rubrica de auxílio-alimentação (vale refeição pago em ticket) no presente processo.

O presente recurso compôs lote sorteado para esta relatora.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Débora Fófano dos Santos, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

### **PRELIMINARES**

Conforme já relatado anteriormente, em suas razões recursais o Recorrente alega as seguintes nulidades: (i) do acórdão por cerceamento do direito de defesa por ausência de fundamentação; (ii) do auto de infração por adoção de premissa incorreta ante a existência de apenas dois instrumentos – inexistência de programas próprios autônomos de Participação nos Lucros e Resultados e (iii) em relação às contribuições devidas a terceiros por não observância do limite de 20 salários mínimos das bases de cálculo.

Nos termos do artigo 142 da Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 (CTN):

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

No âmbito do processo administrativo fiscal são tidos como nulos os atos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do artigo 59 do Decreto nº 70.235 de 1972:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

Desta forma, para serem considerados nulos os atos, termos e a decisão têm que ter sido lavrados por pessoa incompetente ou violar a ampla defesa do contribuinte. Ademais, a violação à ampla defesa deve sempre ser comprovada, ou ao menos existir fortes indícios do prejuízo sofrido pelo contribuinte.

Também não houve qualquer cerceamento do direito de defesa, posto que a matéria está sendo rediscutida no presente recurso pelo contribuinte, não havendo que se falar ainda em supressão de instâncias.

Da leitura do Relatório Fiscal e do acórdão da DRJ não merecem prosperar as alegações do Recorrente em nenhum dos pontos aduzidos.

O Recorrente alega a nulidade da decisão recorrida por falta de enfrentamento da maior parte dos argumentos veiculados na defesa, apenas reproduzindo o Relatório Fiscal produzido pela Autoridade lançadora, sem fundamentar devidamente a decisão recorrida.

Consoante jurisprudência assente nos tribunais superiores, o julgador possui o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na conclusão, não é obrigado a se manifestar sobre todas as questões suscitadas pelas partes, nem a se ater aos fundamentos indicados por elas ou apreciar, um a um, a todos os seus argumentos, quando já

tenha encontrado motivo suficiente para fundamentar a decisão, como o que de fato ocorreu no caso presente.

Ao contrário do alegado pelo Recorrente, a decisão recorrida além de reproduzir excertos do Relatório Fiscal, apresenta os fundamentos legais e fundamentos pelos quais devem ser rechaçados os argumentos do contribuinte.

Em virtude dessas considerações, não é pertinente a arguição de nulidade da decisão pelo fato do órgão recorrido supostamente não ter enfrentado todas as alegações apresentadas pelo sujeito passivo na sua defesa.

O auto de infração e seu relatório fiscal foram lavrados em consonância com o artigo 142 do CTN e tanto estes quanto o acórdão recorrido foram lavrados por autoridade competente e sem preterição do direito de defesa, razão pela qual não há qualquer nulidade a ser reconhecida.

O contribuinte alega a nulidade da autuação por adoção de premissa incorreta ante a existência de apenas dois instrumentos – inexistência de programas próprios autônomos de Participação nos Lucros e Resultados. Nesse sentido, aduz que os Programas Próprios são programas de metas das respectivas áreas, regulados e partes integrantes dos Acordos Coletivos de Trabalho celebrados. Tal fato decorre da realidade do Recorrente, instituição financeira com diferentes linhas de negócios, presente em todo o território nacional e com uma população de mais de 100 mil empregados no ano autuado. Ou seja, as partes negociantes - Confederação, Federação, Sindicatos e o Recorrente - entenderam que a participação precisa estimular o empregado em sua própria área. Por isso, há metas próprias, para cada área, conforme se verifica nos Anexos I dos Acordos e nos documentos apresentados durante o procedimento fiscalizatório.

Sobre o tema, assim se manifestou a autoridade julgadora de primeira instância (fl. 6.245):

(...)

19.13. Com relação à argumentação da impugnante, relativa aos Programas Próprios, cumpre registrar:

- que não há que se acolher, aqui, a alegação dela no sentido de que tais programas seriam integrantes dos Acordos Coletivos, realizada com base apenas na cláusula oitava dos mesmos, sendo que, conforme exposto no Relatório Fiscal, “não é possível vincular os Programas Próprios Específicos PPE, o Programa Próprio Gestão PPG 2014/2015, e os Planos de Incentivo a Longo Prazo PILP, em questão, ao Acordo Coletivo PPRS que os “ratificaram” como “instrumentos integrantes do acordo” por não constar, dentre outros, suas datas de celebração, assinaturas e identificação das partes”;

(...)

A despeito das alegações de que a autoridade fiscal e a DRJ partiram de premissas equivocadas na medida que os pagamentos realizados pelo Recorrente a título de participação nos lucros ou resultados teriam se pautado por três instrumentos: Convenções, Acordos e Programas Próprios, uma vez que os referidos pagamentos pautaram-se em apenas dois instrumentos: Convenções Coletivas de Trabalho e Acordos Coletivos de Trabalho, não subsistindo de forma autônoma os Programas Próprios constantes no Anexo I, integrantes dos Acordos Coletivos, tem-se que os mesmos apresentavam metas individuais e/ou coletivas conforme o seguimento de negócio aos quais se relacionava, apesar de não se ter evidências de que os termos foram efetivamente negociados com os empregados e representante sindical, motivo pelo qual, conforme relatado no acórdão, os mesmos não podem ser considerados como

partes integrantes dos acordos coletivos e não se prestam a disciplinar a PLR enquanto parcela isenta das contribuições previdenciárias.

Por fim, o contribuinte arguiu a nulidade do auto de infração em relação às contribuições devidas a terceiros por não observância do limite de 20 salários mínimos das bases de cálculo.

Cotejando as razões recursais com as consignadas na peça impugnatória, constata-se que neste ponto, o presente recurso voluntário corresponde a uma cópia *ipsis litteris* da impugnação (fls. 5.752/5.755). Em decorrência desse fato e tendo em vista a disposição contida no artigo 57, § 3º do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343 de 09/06/2015, com redação dada pela Portaria MF n.º 329 de 04/06/2017, por concordarmos com a decisão recorrida, adotamos os seus fundamentos como razões de decidir neste ponto, mediante a transcrição, no presente voto, do seguinte excerto (fls. 6.235/6.236):

(...)

**Da questão da não observância do limite de 20 salários mínimos das bases de cálculo – Auto de Infração de contribuição para outras entidades e fundos:**

18. Não merece prosperar, aqui, a tese da impugnante no sentido de que a autuação fiscal referente às contribuições destinadas a terceiros estaria eivada de nulidade, por não ter observado o limite de 20 (vinte) salários mínimos das bases de cálculo, previsto no parágrafo único do artigo 4º da Lei n.º 6.950/1981.

18.1. A empresa aduz, em síntese, em sua defesa, que o Decreto-Lei n.º 2.318/1986, por meio do seu artigo 3º, teria revogado o limite de 20 (vinte) salários mínimos da base de cálculo tão somente no tocante às contribuições previdenciárias (caput do artigo 4º da Lei n.º 6.950/1981), permanecendo intacto o parágrafo único do artigo 4º relativo às contribuições destinadas a terceiros. Tal argumento, entretanto, não procede.

18.2. Cabe mencionar, inicialmente, que a Lei n.º 6.950/1981 alterou a Lei n.º 3.807/1960, fixando novo limite máximo do salário-de-contribuição previsto na Lei n.º 6.332/76, e deu outras providências. No artigo 4º, preceituava nos seguintes termos:

**Lei n.º 6.950/1981:**

Art 4º - O limite máximo do salário-de-contribuição, previsto no art. 5º da Lei n.º 6.332, de 18 de maio de 1976, é fixado em valor correspondente a 20 (vinte) vezes o maior salário-mínimo vigente no País.

Parágrafo único - O limite a que se refere o presente artigo aplica-se às contribuições parafiscais arrecadadas por conta de terceiros. 18.3. Como se vê, a base de cálculo das contribuições previdenciárias e das contribuições arrecadadas para terceiros restava, com fundamento no referido dispositivo legal, limitada ao valor correspondente a 20 (vinte) vezes o maior salário mínimo vigente no país.

18.4. Cumpre salientar, no entanto, que o artigo 4º da Lei n.º 6.950/1981 foi revogado pelo artigo 3º do Decreto-Lei n.º 2.318/1986, que assim dispõe:

**Decreto-Lei n.º 2.318/1986:**

Art 3º Para efeito do cálculo da contribuição da empresa para a previdência social, o salário de contribuição não está sujeito ao limite de vinte vezes o salário mínimo, imposto pelo art. 4º da Lei n.º 6.950, de 4 de novembro de 1981.

18.5. Com efeito, a limitação de 20 (vinte) salários mínimos, prevista no parágrafo único do artigo 4º da Lei 6.950/1981, foi revogada juntamente com o artigo 4º, pelo Decreto-Lei n.º 2.318/1986, pois não é possível subsistir em vigor o parágrafo, estando revogado o artigo correspondente.

18.6. Note-se que os parágrafos constituem, na técnica legislativa, uma disposição acessória com a finalidade apenas de explicar ou excepcionar a disposição principal contida no caput.

18.7. Nesse sentido, cabe consignar, ainda, que, de acordo com o artigo 11 da Lei Complementar n.º 95/1998, que dispõe sobre a elaboração, redação, alteração e a consolidação das leis, os parágrafos servem para expressar “aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida”. Portanto, os parágrafos compõem o artigo. Sendo assim, como o artigo 3º do Decreto-Lei n.º 2.318/1986 é claro ao se referir ao “art. 4º da Lei n.º 6.950” e não exclusivamente ao “caput”, tem-se que a norma ali enunciada (fim do limite) estende-se a todo o artigo 4º da Lei n.º 6.950/1981, inclusive parágrafo único.

18.8. Cumpre citar, a propósito, jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, acerca do assunto:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA O INCRA. LIMITE PREVISTO NO ART. 4º DA LEI Nº 6.950/81. INAPLICABILIDADE. DISPOSITIVO REVOGADO PELO DECRETO-LEI Nº 2.318/86. TÉCNICA LEGISLATIVA.

1. O art. 4º da Lei n.º 6.950/81 foi integralmente revogado pelo art. 3º do Decreto-Lei n.º 2.318/86.

2. Os parágrafos constituem, na técnica legislativa, uma disposição acessória com a finalidade apenas de explicar ou excepcionar a disposição principal contida no caput.

3. Não é possível subsistir em vigor o parágrafo estando revogado o artigo correspondente.

(TRF4, AC 2003.72.08.003097-6, Primeira Turma, Relator Jorge Antonio Maurique, D.E. 07/10/2009)

18.9. Diante do exposto, tem-se que devem ser mantidos os valores lançados no Auto de Infração de contribuição para outras entidades e fundos, não havendo que se falar em sua nulidade, por não observância do limite previsto no artigo 4º da Lei n.º 6.950/1981.

(...)

Cumpre observar, por derradeiro, que encontra-se na Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no rito dos recursos repetitivos, a fim de uniformizar o entendimento jurisprudencial acerca da definição se o limite máximo de 20 salários mínimos é aplicável para a base de cálculo de contribuições parafiscais arrecadadas por conta de terceiros<sup>1</sup>. Foram afetados pelos ministros os Recursos Especiais n.º 1.898.532 e 1.905.870. A questão que encontra-se submetida a julgamento no Tema 1.079 é a seguinte:

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

À vista do exposto, não há que se falar em nulidade a ser reconhecida, não merecendo reparo o acórdão recorrido nestes pontos.

## **MÉRITO**

Superadas as preliminares suscitadas passamos à análise do mérito do recurso de acordo com os argumentos apresentados pelo Recorrente.

## **PAGAMENTOS FEITOS À TÍTULO DE PLR**

<sup>1</sup> Tendo em vista a existência de julgamentos, tanto no sentido da revogação tácita do artigo 4º da Lei n.º 6.950 de 1981, quanto no sentido de que a revogação foi apenas do “caput” do dispositivo.

A matéria em discussão consiste em definir se os pagamentos realizados pelo Recorrente obedeceram aos requisitos legais para que pudessem ser caracterizados como participação nos lucros e resultados da empresa, nos termos da Lei nº 10.101 de 2000, e, conseqüentemente, não se submeterem à incidência da contribuição previdenciária e das contribuições para terceiros.

A participação nos lucros ou resultados como prevista constitucionalmente é desvinculada da remuneração, não possuindo natureza jurídica salarial e não integrando o salário de contribuição, desde que paga em conformidade com lei específica.

Quanto a desvinculação da remuneração atribuída constitucionalmente à PLR, assim dispõe a alínea "j" do § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212 de 24 de julho de 1991<sup>2</sup>:

Art. 28. (...)

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

(...)

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

(...)

No mesmo sentido dispõe o artigo 214, § 9º, inciso X do Regulamento da Previdência Social (RPS)<sup>3</sup>, prevendo o § 10 do referido dispositivo a consequência do pagamento de tais valores em desacordo com a legislação de referência:

Art. 214. (...)

§ 10. As parcelas referidas no parágrafo anterior, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, integram o salário-de-contribuição para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis.

(...)

Nos dispositivos citados, resta clara a relevância do atendimento integral ao que dispõe a legislação, no caso a Lei nº 10.101 de 2000<sup>4</sup>, para que os pagamentos realizados a título de PLR assim sejam reconhecidos.

Da dicção do artigo 2º da referida lei, extraem-se os requisitos necessários para a caracterização da PLR:

(...)

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:

<sup>2</sup> Da mesma maneira dispõe o inciso X, § 9º do art. 214 do Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999.

<sup>3</sup> DECRETO Nº 3.048 DE 6 DE MAIO DE 1999. Aprova o Regulamento da previdência Social, e dá outras providências.

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

(...)

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

(...)

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

(...)

<sup>4</sup> LEI No 10.101, DE 19 DE DEZEMBRO DE 2000. Dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa e dá outras providências.

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

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

II - convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

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

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

I - a pessoa física;

II - a entidade sem fins lucrativos que, cumulativamente:

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

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

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

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

~~§ 3-A. A não equiparação de que trata o inciso II do § 3º não é aplicável às hipóteses em que tenham sido utilizados índices de produtividade ou qualidade ou programas de metas, resultados e prazos. Produção de efeitos (Incluído pela Medida Provisória nº 905, de 2019) (Revogada pela Medida Provisória nº 955, de 2020) Vigência encerrada~~

~~§ 3-A. A não equiparação de que trata o inciso II do § 3º não é aplicável às hipóteses em que tenham sido utilizados índices de produtividade ou qualidade ou programas de metas, resultados e prazos. Produção de efeitos (Incluído pela Medida Provisória nº 905, de 2019) (Vigência encerrada)~~

§ 3º-A. A não equiparação de que trata o inciso II do § 3º deste artigo não é aplicável às hipóteses em que tenham sido utilizados índices de produtividade ou qualidade ou programas de metas, resultados e prazos. (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

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

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

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

~~§ 5º As partes podem: Produção de efeitos (Incluído pela Medida Provisória nº 905, de 2019) (Vigência encerrada)~~

~~I - adotar os procedimentos de negociação estabelecidos nos incisos I e II do caput e no § 10º simultaneamente; e (Incluído pela Medida Provisória n.º 905, de 2019) (Vigência encerrada)~~

~~II - estabelecer múltiplos programas de participação nos lucros ou nos resultados, observada a periodicidade estabelecida pelo § 1º do art. 3º. (Incluído pela Medida Provisória n.º 905, de 2019) (Vigência encerrada)~~

§ 5º As partes podem: (Incluído pela Lei n.º 14.020, de 2020)

I - adotar os procedimentos de negociação estabelecidos nos incisos I e II do **caput** deste artigo, simultaneamente; e (Incluído pela Lei n.º 14.020, de 2020)

II - estabelecer múltiplos programas de participação nos lucros ou nos resultados, observada a periodicidade estabelecida pelo § 2º do art. 3º desta Lei. (Incluído pela Lei n.º 14.020, de 2020)

~~§ 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. Produção de efeitos (Incluído pela Medida Provisória n.º 905, de 2019) (Vigência encerrada)~~

§ 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 n.º 14.020, de 2020)

§ 7º Consideram-se previamente estabelecidas as regras fixadas em instrumento assinado: ~~Produção de efeitos (Incluído pela Medida Provisória n.º 905, de 2019) (Vigência encerrada)~~

~~I - anteriormente ao pagamento da antecipação, quando prevista; e (Incluído pela Medida Provisória n.º 905, de 2019) (Vigência encerrada)~~

~~II - com antecedência de, no mínimo, noventa dias da data do pagamento da parcela única ou da parcela final, caso haja pagamento de antecipação. (Incluído pela Medida Provisória n.º 905, de 2019) (Vigência encerrada)~~

§ 7º Consideram-se previamente estabelecidas as regras fixadas em instrumento assinado: (Incluído pela Lei n.º 14.020, de 2020)

I - anteriormente ao pagamento da antecipação, quando prevista; e (Incluído pela Lei n.º 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 n.º 14.020, de 2020)

~~§ 8º A inobservância à periodicidade estabelecida no § 2º do art. 3º macula exclusivamente os pagamentos feitos em desacordo com a norma, assim entendidos: Produção de efeitos (Incluído pela Medida Provisória n.º 905, de 2019) (Vigência encerrada)~~

~~I - os pagamentos excedentes ao segundo, feitos a um mesmo empregado, dentro do mesmo ano civil; e (Incluído pela Medida Provisória n.º 905, de 2019) (Vigência encerrada)~~

~~II - os pagamentos efetuados a um mesmo empregado, em periodicidade inferior a um trimestre civil do pagamento anterior. (Incluído pela Medida Provisória n.º 905, de 2019) (Revogada pela Medida Provisória n.º 955, de 2020)~~

§ 8º A inobservância à periodicidade estabelecida no § 2º do art. 3º desta Lei invalida exclusivamente os pagamentos feitos em desacordo com a norma, assim entendidos: (Incluído pela Lei n.º 14.020, de 2020)

I - os pagamentos excedentes ao segundo, feitos a um mesmo empregado, no mesmo ano civil; e (Incluído pela Lei n.º 14.020, de 2020)

II - os pagamentos efetuados a um mesmo empregado, em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil do pagamento anterior. (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

~~§ 9º Na hipótese do inciso II do § 8º, mantêm-se a higidez dos demais pagamentos. Produção de efeitos (Incluído pela Medida Provisória nº 905, de 2019) (Revogada pela Medida Provisória nº 955, de 2020)~~

§ 9º Na hipótese do inciso II do § 8º deste artigo, mantêm-se a validade dos demais pagamentos. (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

~~§ 10. A participação nos lucros ou nos resultados de que trata esta Lei poderá ser fixada diretamente com o empregado de que trata o parágrafo único do art. 444 da Consolidação das Leis do Trabalho, aprovada pelo Decreto Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943. Produção de efeitos (Incluído pela Medida Provisória nº 905, de 2019) (Vigência encerrada)~~

§ 10. Uma vez composta, a comissão paritária de que trata o inciso I do **caput** deste artigo dará ciência por escrito ao ente sindical para que indique seu representante no prazo máximo de 10 (dez) dias corridos, findo o qual a comissão poderá iniciar e concluir suas tratativas. (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

(...)

Dentre os requisitos formais, a lei prevê: a negociação entre empregadores e empregados por meio de comissão, integrada também por um representante do sindicato da categoria ou de convenção/acordo coletivo; a existência de instrumentos de aferição com a finalidade de evidenciar o cumprimento de metas ou os critérios eleitos para a distribuição da PLR e a vigência dos instrumentos de negociação, no máximo de 2 (dois) anos, sendo que a assinatura deve ocorrer antes da realização de qualquer antecipação de pagamento pela empresa e com antecedência mínima de 90 (noventa) dias do pagamento da parcela final (no caso de ter sido realizada antecipação) ou parcela única.

Como requisitos materiais estão: a premissa do incentivo ao incremento da produtividade; as regras claras e objetivas quanto aos direitos substantivos e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição do seu cumprimento, periodicidade da distribuição, vigência e prazos de revisão.

O critério de pagamento pode ter por base, entre outros, índices de produtividade, qualidade ou lucratividade ou de programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

### **ACUSAÇÕES ÀS CONVENÇÕES COLETIVAS DE TRABALHO (CCT)**

O Recorrente alega que a fiscalização sustenta a inobservância da lei em relação aos seguintes pontos: (i) data de assinatura e negociação prévia – vigência retroativa e (ii) ausência de regras claras e objetivas.

É da essência do instituto da participação nos lucros ou resultados que a assinatura do termo de ajuste preceda os fatos que se propõe a regular, incentivando, desse modo, o alcance de lucros ou resultados pactuados previamente.

Conforme foi aduzido pelo Recorrente e informações constantes nos respectivos instrumentos, a CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO SOBRE PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS NOS LUCROS OU RESULTADOS DOS BANCOS EM 2015 (CCT/2015) foi assinada em 03/11/2015, teve vigência declarada para o período de 01/09/2015 a 31/08/2016 (fls. 1.208/1.217) e convencionou-se o pagamento até o dia 01/03/2016, a título de PLR do lucro líquido do exercício de 2015. O período anterior foi abrangido pela CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO SOBRE PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS NOS LUCROS OU

RESULTADOS DOS BANCOS EM 2014 (CCT/2014), assinada em 13/10/2014, para o período de 01/09/2014 a 31/08/2015, tendo sido convencionado o pagamento da PLR do lucro líquido do exercício de 2014 até o dia 02/03/2015, prevendo, excepcionalmente, o pagamento da antecipação, até 10 dias após a assinatura da Convenção (fls. 1.199/1.207).

Essa Turma já se deparou com o tema em questão e, em caso análogo, inclusive do próprio contribuinte, decidiu no sentido de que não haveria celebração retroativa ou ausência de pactuação prévia, quando os instrumentos são celebrados no início do período de vigência, conforme se depreende do seguinte excerto do voto vencedor de relatoria do Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, no acórdão n.º 2201-005.314 de 06/08/2019:

(...)

Contudo, ao contrário do que entendeu o ilustre Relator, verifico que as CCTs não foram celebradas de forma retroativa, uma vez que foram assinadas apenas 1 mês após o período da respectiva vigência.

Sobre o tema, peço vênia para fazer uma breve introdução com trechos extraídos de voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, no acórdão n.º 2201-003.723, cujas lições utilizo como razões de decidir:

**Falta de ajuste prévio.**

(...)

Quanto ao ponto, não se pode concordar com a posição adotada pelo Agente Fiscal. Não há determinação na Lei 10.101/00 sobre quando o ajuste deve ser o ajuste e principalmente, prévio a quê.

Tal lacuna deve ser preenchida pelo intérprete, segundo critérios de hermenêutica constitucional acima expostos.

Com o fito de dar maior concretude ao direito constitucionalmente garantido da participação do empregado nos resultados da empresa, entendo que o ajuste entre as partes deve ser firmado antes do pagamento da primeira parcela da PLR, com a antecedência que demonstre que os trabalhadores tinham ciência dos resultados a serem alcançados e que permita que se infira que o ajuste entre as partes foi construído com a devida discussão e busca dos interesses comuns que culminaram no acordo coletivo firmado.

Ressalto que não há na Lei da PLR nenhuma determinação que tal ajuste deva ser realizado no ano anterior àquele em que se vai buscar as metas pactuadas, posto que tal exigência, por óbvio inimaginável em empresas dinâmicas e de atividades complexas, não consta da Lei n.º 10.101/00, nem permite tal inferência ao intérprete em norma de caráter isentivo, onde, bem se sabe, é vedada a interpretação analógica. Questiono, em que norma garantidora de direito social se encontra uma disposição literal, ou interpretação com o mínimo de razoabilidade, de que um ajuste prévio é aquele realizado no ano anterior?

(...)

Nesse sentido, entendo cumpridos os ditames da Lei n.º 10.101/00 quanto à existência de ajuste prévio.

No caso concreto, a CCT 2012 foi assinada em outubro/2012, porém, conforme sua Cláusula 5ª, o seu período de vigência foi de 01/09/2012 a 31/08/2013 (fl. 50). O mesmo fato pode ser observado em relação à CCT 2013, cuja vigência foi de 01/09/2013 a 31/08/2014 (fl. 59), sendo a mesma assinada em outubro/2013. Ora, ambas as CCTs foram assinadas no mês posterior ao início da respectiva vigência. Portanto, entendo que, no caso concreto, não há que se falar em celebração retroativa ou ausência de pactuação prévia, uma vez que os instrumentos foram celebrados no início do período de vigência.

Tendo em vista o exposto, não há que se falar em celebração retroativa.

De acordo com a fiscalização, ainda que as regras e disposições sejam semelhantes àquelas definidas em convenções de anos anteriores, o único critério para a elegibilidade dos beneficiários adotado por tal acordo é a admissão do empregado antes do início do ano-base a que se refere o pagamento da PLR (ou no decorrer deste) e estar em efetivo exercício ao término desse mesmo ano.

Nesse sentido, entendeu que não há metas a serem cumpridas por parte do trabalhador e nem de critérios para avaliação do desempenho individual, de modo a que perfaça real incentivo à produtividade dentro de um plano de resultados, uma vez que todos os empregados ganharão o mesmo valor de PLR, desatendendo os preceitos da Lei nº 10.101 de 2000, motivo pelo qual, por si só, é suficiente para caracterizar os pagamentos neles baseados como sendo de caráter remuneratório.

A CCT/2014 (fls. 1.200/1.202) e a CCT/2016-2017<sup>5</sup> (fls. 1.209/1.211) estabeleceram as seguintes regras a para a percepção da PLR pelo empregado:

(...)

#### **CLÁUSULA 1º PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (P.L.R.)**

Ao empregado admitido até **31.12.2013 (31.12.2014)**, em efetivo exercício em **31.12.2014 (31/12/2015)**, convencionou-se o pagamento pelo banco, até **01.03.2015 (01.03.2016)**, a título de "PLR", até 15% (quinze por cento) do lucro líquido do **exercício de 2015 (2016)**, mediante a aplicação das regras estabelecidas nesta cláusula:

##### **I - REGRA BÁSICA**

Esta parcela corresponderá a 90% (noventa por cento) do salário-base acrescido das verbas fixas de natureza salarial, reajustados em **setembro/2014 (setembro/2015)**, mais o valor fixo de **R\$ 1.837,99 (um mil, oitocentos e trinta e sete reais e noventa e nove centavos)**, limitada ao valor individual de **R\$ 9.859,93 (nove mil, oitocentos e cinquenta e nove reais e noventa e três centavos) / (R\$ 2.021,79 (dois mil, vinte e um reais e setenta e nove centavos))**, limitada ao valor individual de **R\$ 10.845,92 (dez mil, oitocentos e quarenta e cinco reais e noventa e dois centavos))**. O percentual, o valor fixo e o limite máximo convencionados na "REGRA BÁSICA" observarão, em face do exercício de **2014 (2015)**, como teto, o percentual de **12,8%** (doze inteiros e oito décimos por cento) e, como mínimo, o percentual de **5%** (cinco por cento) do lucro líquido do banco. Se o valor total da "REGRA BÁSICA" da PLR for inferior a 5% (cinco por cento) do lucro líquido do banco, no exercício de **2014 (2015)**, o valor individual deverá ser majorado até alcançar **2,2** (dois inteiros e dois décimos) salários do empregado e limitado ao valor de **R\$ 21.691,82 (vinte e um mil, seiscentos e noventa e um reais e oitenta e dois centavos) / (R\$ 23.861,00 (vinte e três mil, oitocentos e sessenta e um reais))**, ou até que o valor total da "REGRA BÁSICA" da PLR atinja 5% (cinco por cento) do lucro líquido, o que ocorrer primeiro.

I.a.) No pagamento da "REGRA BÁSICA" da PLR o banco poderá compensar os valores já pagos ou que vierem a ser pagos, a esse título, referentes ao exercício de **2014 / 2015** em razão de planos próprios.

##### **II - PARCELA ADICIONAL**

O valor desta parcela será determinado pela divisão linear da importância equivalente a **2,2%** (dois inteiros e dois décimos por cento) do lucro líquido do exercício de **2014 (2015)**, pelo número total de empregados elegíveis de acordo com as regras desta convenção, em partes iguais, até o limite individual de **R\$ 3.675,98 (três mil, seiscentos e setenta e cinco reais e noventa e oito centavos) / (R\$ 4.043,58 (quatro mil, quarenta e três reais e cinquenta e oito centavos))**.

<sup>5</sup> Informações entre parênteses correspondem à CCT/2016-2017.

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

#### **Parágrafo Primeiro**

O empregado admitido até **31.12.2013 (31.12.2014)** e que se afastou a partir de **01.01.2014 (01.01.2015)**, por doença, acidente do trabalho ou licença-maternidade, faz jus ao pagamento integral da Participação nos Lucros ou Resultados, ora estabelecido.

#### **Parágrafo Segundo**

Ao empregado admitido a partir de **01.01.2014 (01.01.2015)**, em efetivo exercício em **31.12.2014 (31.12.2015)**, mesmo que afastado por doença, acidente do trabalho ou licença-maternidade, será efetuado o pagamento de 1/12 (um doze avos) do valor estabelecido, por mês trabalhado ou fração igual ou superior a 15 (quinze) dias. Ao afastado por doença, acidente do trabalho ou licença-maternidade fica vedada a dedução do período de afastamento para cômputo da proporcionalidade.

#### **Parágrafo Terceiro**

Ao empregado que tenha sido ou venha a ser dispensado sem justa causa, entre **02.08.2014 e 31.12.2014 (03.08.2015 e 31.12.2015)**, será devido o pagamento, até **01.03.2015 (01.03.2016)**, de 1/12 (um doze avos) do valor estabelecido no caput, por mês trabalhado, ou fração igual ou superior a 15 (quinze) dias.

#### **Parágrafo Quarto**

O banco que apresentar prejuízo no exercício de **2014 (balanço de 31.12.2014) / (2015 (balanço de 31.12.2015))** estará isento do pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados.

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

Excepcionalmente, e respeitados os termos do caput e dos parágrafos da Cláusula Primeira, o banco efetuará, até (dez) dias após a assinatura da presente Convenção, o pagamento de antecipação da Participação nos Lucros ou Resultados, mediante a aplicação das regras estabelecidas nesta cláusula:

#### **I - REGRA BÁSICA**

54% (cinquenta e quatro por cento) sobre o salário-base mais verbas fixas de natureza salarial, reajustados em **setembro/2014 (setembro/2015)**, acrescido do valor fixo de **R\$ 1.102,79 (um mil, cento e dois reais e setenta e nove centavos)**, limitada ao valor individual de **R\$ 5.915,95 (cinco mil, novecentos e quinze reais, noventa e cinco centavos) / (R\$ 1.213,07 (um mil, duzentos e treze reais e sete centavos))**, limitada ao valor individual de **R\$ 6.507,55 (seis mil, quinhentos e sete reais e cinquenta e cinco centavos)** e também ao teto de **12,8%** (doze inteiros e oito décimos por cento) do lucro líquido do banco apurado no 1º semestre de **2014 (2015)**, o que ocorrer primeiro.

I.a) No pagamento da antecipação da "REGRA BÁSICA" da Participação nos Lucros ou Resultados o banco poderá compensar os valores já pagos ou que vierem a ser pagos, a esse título, referentes ao exercício de **2014 (2015)**, em razão de planos próprios.

#### **II - PARCELA ADICIONAL**

O valor desta parcela da antecipação será determinado pela divisão linear da importância equivalente a 2,2% (dois inteiros e dois décimos por cento) do lucro líquido apurado no 1º semestre de **2014 (2015)**, pelo número total de empregados elegíveis de acordo com as regras desta convenção, em partes iguais, até o limite individual de **R\$ 1.837,99 (um mil, oitocentos e trinta e sete reais e noventa e nove centavos) / (R\$ 2.021,79 (dois mil, vinte e um reais e setenta e nove centavos))**.

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

#### **Parágrafo Primeiro**

O empregado admitido até **31.12.2013 (31.12.2014)** e que se afastou a partir de **01.01.2014 (01.01.2015)**, por doença, acidente do trabalho ou licença-maternidade, fará jus ao pagamento integral da antecipação de que trata a presente cláusula, se pertencente ao quadro funcional na data da assinatura desta Convenção.

#### **Parágrafo Segundo**

Ao empregado admitido a partir de **01.01.2014 (01.01.2015)**, em efetivo exercício na data da assinatura da Convenção Coletiva de Trabalho, mesmo que afastado por doença, acidente do trabalho ou licença-maternidade, será efetuado o pagamento de 1/12 (um doze avos) do valor estabelecido no caput desta cláusula, por mês trabalhado ou fração igual ou superior a 15 (quinze) dias. Para efeito de cálculo da proporcionalidade deve ser considerado como trabalhado o período até **31.12.2014 (31.12.2015)**. Aos afastados por doença, acidente do trabalho ou licença-maternidade fica vedada a dedução do período de afastamento para cômputo da proporcionalidade.

#### **Parágrafo Terceiro**

Ao empregado que tenha sido dispensado sem justa causa, entre **03.08.2014 (03.08.2015)** e a data da assinatura desta Convenção Coletiva de Trabalho, será efetuado o pagamento da antecipação prevista nesta cláusula na proporção de 1/12 (um doze avos) do valor estabelecido no caput, por mês trabalhado ou fração igual ou superior a 15 (quinze) dias, no prazo de 10 (dez) dias úteis da data de recebimento, pelo banco, de sua solicitação, por escrito.

#### **Parágrafo Quarto**

O banco que apresentou prejuízo no 1º semestre de **2014 (balanço de 30.06.2014)** / (1º semestre de **2015 (balanço de 30.06.2015)**), está isento do pagamento da antecipação.

(...)

Como visto da reprodução acima, as cláusulas de ambas as CCT são idênticas e as mesmas foram firmadas com base em índices de lucratividade, sendo lastreadas de modo especial no inciso I do § 1º do artigo 2º da Lei nº 10.101 de 2000<sup>6</sup>, uma vez que está focada no “lucro” e não no “resultado”, inclusive, com as seguintes previsões contidas nos parágrafos 4º das cláusulas 2º: no caso de ocorrer prejuízo no primeiro semestre de 2015 (balanço de 30/06/2015) – (fl. 1.210), haveria “isenção” de pagamento da antecipação; no caso de prejuízo no exercício de 2014 (balanço de 31/12/2014) - (fl. 1.201), o banco estaria isento do pagamento da PLR.

Conclui-se não merecer reparo o acórdão recorrido neste ponto, restando configurada a ausência de incentivo à produtividade, uma vez que o único critério de elegibilidade é a admissão do empregado antes do início ou no decorrer do ano-base e que a estipulação de valor fixo ou valor mínimo, de modo que tal pagamento toma as feições de prêmio ou gratificação.

### **ACUSAÇÕES AOS ACORDOS COLETIVOS DE TRABALHO (ACT)**

Em relação aos Acordos Coletivos de Trabalho (ACT) destaca que no ponto de vista da fiscalização não haveria: autorização prévia dos empregados e registro junto ao

<sup>6</sup> 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:

(...)

§ 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;

(...)

Ministério do Trabalho e Emprego; metas e regras claras e objetivas nos acordos uma vez que a elegibilidade seria unicamente estar trabalhando e haveria a estipulação de valor fixo mínimo.

Segundo relatado pela Autoridade Fiscal os ACT PPRS (fls. 4.283/4.297), deixaram de atender as determinações constantes na legislação específica, pelos seguintes motivos:

- São os seguintes os Acordos Coletivos de Trabalho do Programa da Participação nos Resultados Santander (PPRS) - Biênio 2014/2015, todos de igual teor e vigentes para os pagamentos realizados no exercício de 2015:
  - Acordo do Programa da Participação nos Resultados Santander (PPRS) Biênio 2014/2015, celebrado em 28 de fevereiro de 2014, entre, de um lado, o Banco Santander (Brasil) S.A. e outros e, de outro lado, a CONTRAF – Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro, Federação dos Empregados em Estabelecimentos Bancários da Bahia e Sergipe e Sindicato dos Bancários de Itabuna e Região;
  - Acordo do Programa da Participação nos Resultados Santander (PPRS) Biênio 2014/2015, celebrado em 28 de fevereiro de 2014, entre, de um lado, o Banco Santander (Brasil) S.A. e outros e, de outro lado, a Federação dos Trabalhadores em Empresas de Crédito em São Paulo, Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários em São Paulo, Sindicato dos Trabalhadores em Empresas do Ramo Financeiro do Grande ABC (SP), Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários e Financeiros do Município do Rio de Janeiro (RJ), Federação dos Empregados em Estabelecimentos Bancários dos Estados de São Paulo e Mato Grosso do Sul FEEB SP/MS, Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de Campinas (SP) e Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de Lins e Região (SP);
  - Acordo do Programa da Participação nos Resultados Santander (PPRS) Biênio 2014/2015, celebrado em 28 de fevereiro de 2014, entre, de um lado, o Banco Santander (Brasil) S.A. e, de outro lado, a Federação dos Trabalhadores em Empresas de Crédito do Paraná, Sindicatos no Estado de Santa Catarina e outros;
  - Acordo do Programa da Participação nos Resultados Santander (PPRS) Biênio 2014/2015, celebrado em 28 de fevereiro de 2014, entre, de um lado, o Banco Santander (Brasil) S.A. e outros e, de outro lado, a CONTEC – Confederação Nacional dos Trabalhadores nas Empresas de Crédito, Federação dos Empregados e outros;
  - Termo de Ratificação ao Acordo do Programa da Participação nos Resultados Santander (PPRS) Biênio 2014/2015, assinado em 05 de dezembro de 2014, entre, de um lado, o Banco Santander (Brasil) S.A. e outros e, de outro lado, a CONTRAF – Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro, Sindicatos dos Empregados em Estabelecimentos Bancários e no Ramo Financeiro dos Municípios de Petrópolis e São José do Vale do Rio Preto, Federação dos Empregados em Estabelecimentos Bancários dos Estados da Bahia e Sergipe, e outros;

- Termo de Ratificação ao Acordo do Programa da Participação nos Resultados Santander (PPRS) Biênio 2014/2015, assinado em 28 de novembro de 2014, entre, de um lado, o Banco Santander (Brasil) S.A. e outros e, de outro lado, a Federação dos Trabalhadores em Empresas de Crédito de São Paulo, Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de São Paulo, Sindicato dos Trabalhadores em Empresas do Ramo Financeiro do Grande ABC (SP), Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários do Município do Rio de Janeiro (RJ), Federação dos Empregados em Estabelecimentos Bancários dos Estados de São Paulo e Mato Grosso do Sul – FEEB SP/MS, Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de Campinas (SP) e Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de Lins e Região (SP) e outros.
- Os Acordos PPR, de 28 de fevereiro de 2014, foram celebrados sem a autorização prévia da Assembleia Geral dos Trabalhadores especialmente convocada para deliberar sobre sua celebração, uma vez que a assembleia foi realizada somente em 26 de novembro de 2014, ou seja, posteriormente às datas de celebração dos acordos ao qual se refere, em total afronta ao preconizado pelo artigo 612 da CLT acima transcrito.
- Além de não comprovarem o registro dos acordos em tela com abrangência nacional para os empregados bancários, os dois registros inicialmente apresentados foram protocolados fora do prazo de oito dias, determinado pelo artigo 614 da CLT, uma vez que foram realizados em 15/10/2015 e 19/05/2015 respectivamente. Desta forma, sendo que de acordo com o § 1º do mesmo artigo 614 da CLT, os acordos coletivos somente entram em vigor três dias após a data de entrega dos mesmos ao Ministério do Trabalho e Emprego para registro, os acordos em tela, apesar de terem sido assinados em 28 de fevereiro de 2014, entraram em vigor, pelo menos em Corumbá/MS, SP e Três Lagoas/MS, somente em 18 de outubro de 2015.
- O único critério para a elegibilidade dos beneficiários adotado por tal acordo é a admissão do empregado antes do início do ano base a que se refere o pagamento da PLR (ou no decorrer deste) e estar em efetivo exercício ao término desse mesmo ano.
- No instrumento de negociação não existe a estipulação de metas individuais que os beneficiários necessitam atingir para receber o benefício, inviabilizando o conhecimento prévio do esforço que deverá dispender para receber a PLR.
- O valor da participação a ser recebida por cada empregado será calculado levando-se em consideração a porcentagem obtida pelo Banco Santander no Índice ROAE, o qual é definido como sendo a relação percentual entre o Lucro Líquido Gerencial e o Patrimônio Líquido Médio.
- Todos os empregados ganharão o mesmo valor de PLR, independentemente de objetivos e metas a serem atingidos, nem de critérios para uma avaliação do desempenho individual.

- Independentemente do índice ROAE obtido, e ainda que ele seja zero, é assegurado um valor fixo mínimo, o que corrobora o fato de não existir qualquer nexo entre os valores ganhos pelos empregados a título de PLR e os lucros ou resultados da empresa.
- Se o empregado jamais deixa de receber uma parcela referente à PLR, uma vez que existe um valor fixo mínimo, trata-se tal verba na verdade de uma gratificação, bonificação, prêmio ou outro nome que se queira, menos de Participação nos Lucros ou Resultados.

A Lei nº 10.101 de 2000 refere-se à participação nos lucros ou resultados como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do artigo 7º, inciso X da Constituição.

É inegável reconhecer que, não sendo possível estabelecer uma correspondência direta entre a atividade do trabalhador e a percepção de lucros da pessoa jurídica, os valores pagos a título de PLR, quando não prescrevem uma individualização da conduta para os beneficiários, aproximam-se do conceito de gratificações ou de prêmios, conforme aduzido pela Autoridade Fiscal.

Sob esse prisma, os pagamentos de PLR apresentam importantes pontos de semelhança com as gratificações ou prêmios, a depender dos critérios acordados. O maior diferencial é que estão abrigados sob a proteção da Lei nº 10.101 de 2000, face ao cumprimento dos requisitos nela estipulados.

Deve ser notado que o alcance de metas por parte do trabalhador, de modo a que perfaça real incentivo à produtividade dentro de um plano de resultados, tem como pressuposto a realização de uma conduta consciente e deliberada com vistas à consecução de resultados previamente avençados, independentemente do instrumento utilizado.

No caso em apreço, restou claramente demonstrado pela fiscalização a inexistência de regras e condições delineadas de metas individuais que os beneficiários necessitam atingir para receber o benefício, inviabilizando o conhecimento prévio do esforço que deverá dispender para receber a PLR, aliado ao fato de que independente do resultado, o empregado jamais deixa de receber parcela fixa do PLR, desatendendo os preceitos da Lei nº 10.101 de 2000, motivo pelo qual, por si só, é suficiente para caracterizar os pagamentos neles baseados como sendo de caráter remuneratório.

Verifica-se que o único critério para elegibilidade dos beneficiários adotado pelos acordos coletivos é a admissão do empregado antes do início do ano-base a que se refere o pagamento da PLR (ou no decorrer deste) e estar em efetivo exercício ao término desse mesmo ano. Além disso, não é exigido nenhum esforço adicional por parte do empregado, vez que, independentemente do índice ROE obtido, ainda que ele seja zero, é assegurado o valor fixo mínimo.

Assim, diante do fato de não existir nenhum critério para servir de incentivo à produtividade, já que participação nos resultados já aparece como um fato consumado, independente de qualquer atitude tomada pelo empregado, afasta qualquer possibilidade de se vislumbrar a parcela paga como PLR prevista na Lei nº 10.101 de 2000.

Em decorrência do exposto até aqui, não há como ser admitida a prevalência da autonomia das vontades das partes em face do interesse do fisco, prevista no § 6º do artigo 2º da

Lei n.º 10.101 de 2000, incluído pela Lei n.º 14.020 de 2020, diante do simples fato da ausência de regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos e regras adjetivas da PLR.

O contribuinte afirma que, ainda que não tenha havido o arquivamento do acordo de PLR na entidade sindical, entende que tal formalidade estaria superada pelo fato da participação sindical nos acordos. Acrescenta que a validade do acordo de PLR não depende de depósito no MTE.

Todavia, tal entendimento não pode prevalecer, tendo em vista que a interpretação da regra isentiva da norma deve se dar de forma restritiva a teor do artigo 111 do CTN, sendo este ônus do contribuinte que pretende desfrutar-se da isenção da norma, por mais que haja a participação da entidade sindical no acordo, não há o cumprimento do artigo 2º § 2º da Lei.

Do exposto, não merece reparo o acórdão recorrido neste ponto.

### **ACUSAÇÕES AO PROGRAMA PRÓPRIO DE GESTÃO E PROGRAMAS PRÓPRIOS ESPECÍFICOS**

A autoridade Fiscal entendeu que os pagamentos não atenderiam as exigências legais pelos seguintes motivos: a) ausência de assinatura das partes/participação do Sindicato; b) ausência de apontamento de data de celebração; c) ausência de demonstração da participação dos representantes legais das partes na elaboração dos programas; d) ausência de arquivamento dos instrumentos no Sindicato/Ministério do Trabalho; e) ausência de regras claras e objetivas quanto à fixação e à apuração de metas; e f) possibilidade de revisão de metas.

A tese defensiva inicia-se por sustentar que referidos programas seriam programas de metas das respectivas áreas, regulados e partes integrantes dos ACT, assim sendo, a ausência de data, assinatura, qualificação, de representante sindical teria sido suprida pelo que constou naquele instrumento. Não obstante tal alegação, tais programas não são mencionados nos acordos coletivos, mas foram "ratificados" pela cláusula oitava (fls. 1.227 e 1.234):

(...)

#### **CLÁUSULA OITAVA - PROGRAMAS ESPECÍFICOS MANTIDOS PELOS ACORDANTES**

Ficam ratificados, nos termos do artigo 2º, II, da Lei 10.101/00, todos os Programas de Participação nos Lucros ou Resultados, específicos para segmento de negócios das EMPRESAS ACORDANTES, relacionados em anexo, com as metas, indicadores, formas de aquisição e prazo de vigência que constam dos respectivos instrumentos, nominados PPE - Programa Próprio Específico, Super Ranking e RV Cartilhas Próprias relacionados no Anexo I, os quais integram o presente Acordo Coletivo de Trabalho.

#### **PARÁGRAFO PRIMEIRO**

Integra, também, o presente Acordo Coletivo de Trabalho, o PPG - Programa Próprio Gestão, destinado às áreas institucionais que obedece as regras e valores fixados pela Diretoria com base no cumprimento de metas e desempenho nos respectivo cargos ou função.

#### **PARÁGRAFO SEGUNDO**

Ficam autorizados o diferimento e o pagamento da remuneração variável, em dinheiro e/ou ações, para os Executivos abrangidos por este Acordo e pela política de diferimento do Banco, na conformidade da Resolução n.º 3921, do Conselho Monetário Nacional, ficando, porém, garantido o pagamento dos valores previstos na cláusula quinta "Apuração dos valores do Programa de Participação nos Resultados Santander (PPRS), em dinheiro nos prazos previstos na cláusula nona "Pagamento.

#### **PARÁGRAFO TERCEIRO**

Os valores decorrentes dos respectivos programas específicos previstos nesta cláusula serão compensáveis com os valores devidos a título de PPRS, inclusive eventuais antecipações.

#### PARÁGRAFO QUARTO

Os Programas de Participação nos Lucros ou Resultados, específicos para segmento de negócios das EMPRESAS ACORDANTES, descritos no caput, serão entregues aos signatários do presente Acordo Coletivo no formato de cartilhas impressas.

(...)

Os PPE apresentavam metas individuais e/ou coletivas conforme o segmento de negócio aos quais se relacionavam. A cláusula sexta e seu parágrafo primeiro não evidenciavam que aqueles PPE acostados aos autos tiveram seus termos efetivamente negociados com os empregados da recorrente conjuntamente com um representante sindical<sup>7</sup>.

Instrumentos que contém cláusulas desse tipo, que fazem mera referência genérica a instrumentos outros não detalhados em seu corpo, ainda que com a aquiescência da representação sindical, não satisfazem a exigência legal de que as metas, resultados e prazo sejam previamente pactuados. Em que pese se reconheça a dificuldade em se estabelecer o detalhamento dos PPE no âmbito das negociações a nível de ACT, fato é, que a opção pela negociação via comissão escolhida pelas partes seria uma alternativa a ser considerada pelo recorrente, o que aparentemente não foi.

No tocante à existência de regras claras e objetivas quanto à fixação e à apuração das metas, segundo relatado pela fiscalização, estas mais configuram regras de comissionamento e premiação pela prestação dos serviços financeiros uma vez que pressupõe a necessária ligação entre um resultado anterior e outro que lhe sobrevenha, com a previsão de que este seja superior, qualitativa (em diversidade de ativos, por exemplo) ou quantitativamente (volume de vendas). Outro aspecto relativo a todos os programas específicos é a correlação entre as regras de elegibilidade e o atingimento das metas.

Os PPE ao fundarem-se no critério da duração e manutenção da relação de trabalho e colocarem-se em periodicidade mensal, evidenciam com clareza a sua real natureza de premiação e não de PLR.

O Programa Próprio Gestão (fls. 1.058/1.061), conforme foi aduzido pela fiscalização, padece de vícios formais, uma vez que o referido documento não conta com: (i) qualquer assinatura, seja de uma comissão paritária, seja de um dirigente sindical ou mesmo do contribuinte; (ii) data de elaboração; (iii) comprovação de que tenha sido arquivado na entidade sindical e (iv) não tem prova em seu favor de que é fruto de um processo de negociação. Além disso: (i) não estabelece as metas previamente em um instrumento de negociação com a participação de um representante do sindicato; (ii) os objetivos são negociados e acordados a *posteriori* entre os funcionários e seus gestores e (iii) devido a fatos supervenientes permite que

---

<sup>7</sup> Excerto extraído das fls. 1.227 e 1.233:

(...)

#### CLÁUSULA SEXTA - FORMA DE DIVULGAÇÃO AOS EMPREGADOS

Após a publicação do balanço e respectiva apresentação do resultado do ROAE, as EMPRESAS ACORDANTES elaborarão o demonstrativo explicativo de cálculo do PPRS e divulgarão para os empregados em data prévia ao pagamento.

#### PARÁGRAFO ÚNICO

Todos os empregados terão acesso às informações relativas às premissas e aos resultados previstos neste acordo, através dos meios internos de comunicação.

(...)

haja uma regulamentação posterior fora do instrumento original de negociação entre as partes e sem a participação sindical.

Em virtude dessas considerações, o Programa Próprio Gestão (PPG) 2014/2015 não se amolda a legislação específica de PLR.

Finalmente, a fiscalização relata que os Planos de Incentivo de Longo Prazo (PILP), abaixo relacionados, se constituíram em instrumentos utilizados pelo banco para pagamento de PLR ao longo do exercício de 2015 (fl. 4.329):

- Plano de Incentivo de Longo Prazo – Regra Geral - Coletivo Não Supervisionado (Espécie) Ano Base 2011;
- Plano de Incentivo de Longo Prazo – Bônus em Units 2011 - Coletivo Não Supervisionado Ano Base 2011;
- Plano de Incentivo de Longo Prazo – Coletivo Supervisionado (Parcela Diferida em Dinheiro) Ano Base 2011;
- Plano de Incentivo de Longo Prazo - Bônus em Units - Coletivo Supervisionado Ano Base 2011; o Plano de Incentivo de Longo Prazo – Regra Geral - Coletivo Não Supervisionado (Espécie) Ano Base 2012;
- Plano de Incentivo de Longo Prazo - Coletivo Supervisionado (Parcela Diferida em Dinheiro) Ano Base 2012;
- Plano de Incentivo de Longo Prazo - Bônus em Units - Coletivo Supervisionado Ano Base 2012;
- Plano de Incentivo de Longo Prazo – Regra Geral - Coletivo Não Supervisionado (Espécie) Ano Base 2013;
- Plano de Incentivo de Longo Prazo - Coletivo Supervisionado (Parcela Diferida em Dinheiro) Ano Base 2013;
- Plano de Incentivo de Longo Prazo – Bônus em Units - Coletivo Supervisionado Ano Base 2013;
- Plano de Incentivo de Longo Prazo - Coletivo Não Identificado (Parcela Diferida em Dinheiro) Ano Base 2014;
- Plano de Incentivo de Longo Prazo - Coletivo Identificado (Parcela Diferida em Dinheiro) Ano Base 2014; e
- Plano de Incentivo de Longo Prazo – Bônus em Units - Coletivo Identificado Ano Base 2014.

Conforme relatado pela fiscalização (fls. 4.229/4.341), ainda que o banco tenha tratado tais planos como Participação nos Lucros e Resultados, nada mais são do que políticas de remuneração de executivos na forma de gratificações/bonificações, visando nitidamente a retenção e comprometimento a longo prazo de seus beneficiários. Por sua vez, os “bônus diferidos”, apesar de terem sido considerados como parte de PLR, transitaram pelas folhas de pagamento, não foram declarados em GFIP e nem sobre eles foram recolhidas as devidas contribuições previdenciárias e as destinadas ao FNDE.

Nesses planos não há qualquer menção: a) de que se trata de Participação nos Lucros ou Resultados; b) ao Acordo Coletivo do PPRS sobre PLR; c) à existência de uma negociação prévia entre empresa e empregados para a definição das regras atinentes aos planos; ou d) à qualquer tipo de participação do sindicato dos empregados na negociação e celebração de tais planos.

Semelhantemente ao ocorrido com o PPG, em tais planos: a) não constam quaisquer assinaturas, nem ao menos suas datas de celebração, não sendo possível comprovar sequer que foram celebrados de fato; b) as brochuras dos programas não comprovam a existência de negociação prévia; c) não comprovam a participação dos empregados em sua elaboração; d) não comprovam a participação de um representante sindical nas negociações; e) nem que os respectivos instrumentos de negociação foram devidamente registrados e arquivados na competente entidade sindical; f) não apontam em momento algum as metas que deverão ser atingidas para que os participantes se tornem beneficiários da gratificação/bonificação e g) as metas são estabelecidas por um Comitê Executivo unilateralmente.

Em virtude dessas considerações, não merece reparo a conclusão apontada pela fiscalização de que os pagamentos realizados com base nesses planos não podem ser considerados e nem se tratam de PLR.

Concluindo, além do aspecto formal, ao invés de legitimar o procedimento adotado pelo contribuinte, mostra a PLR prevista nos acordos coletivos e nos programas próprios que, de uma forma geral toda a PLR do contribuinte, nada mais é do que uma verdadeira política remuneratória pura e simples, pelos motivos apontados e a anteriormente.

Acrescente-se que a inserção do elemento de indeterminação e unilateralidade na relação das metas submeteu a PLR ao subjetivismo e individualismo, violando a Lei n.º 10.101 de 2000.

Concluindo, pelo exposto é indubitável que não houve o atendimento integral ao que dispõe a legislação, no caso a Lei n.º 10.101 de 2000, para que os pagamentos realizados a título de PLR assim sejam reconhecidos, razão pela qual não merece reparo o acórdão recorrido.

### **Possibilidade de Pagamentos Simultâneos de PLR Efetuados com Base em Instrumentos Distintos**

Segundo o Recorrente, a acusação fiscal repousa no entendimento de que o pagamento de PLR com base em instrumentos distintos não seria possível com base nas seguintes premissas: a) não poderiam existir dois planos concomitantemente e b) havendo dois instrumentos, deveria haver obrigatoriamente a compensação entre ambos.

Alega que, ao contrário da compreensão da fiscalização e do acórdão recorrido, o artigo 3º, § 3º da Lei n.º 10.101 de 2000 não veda o pagamento de PLR com base em instrumentos distintos, mas reconhece a possibilidade da sua coexistência.

Afirma não haver imposição ou obrigatoriedade de compensação, uma vez que, se fosse vontade do legislador de obrigar a compensação teria utilizado o verbo “deverão” e não “poderão” como consta na redação do citado dispositivo.

Aduz que Lei n.º 10.101 de 2000 prevê a possibilidade de compensação do pagamento de participação nos lucros decorrentes de plano próprio e da convenção coletiva, sendo incontestado que a adoção de ambos tipos de acordo é absolutamente legítima.

Relata que o entendimento do CARF é pela possibilidade de pagamento de PLR com base em instrumentos distintos.

O entendimento desse colegiado sobre o tema<sup>8</sup> caminha no sentido de que somente quando paga em conformidade com a lei específica a participação nos lucros ou

---

<sup>8</sup> A título exemplificativo, reproduzimos o excerto da ementa de julgado de relatoria desta conselheira, acórdão n.º 2201-005.205, julgado em sessão de 09/07/2019, onde está explicitado o entendimento do colegiado:

resultados não possuirá natureza jurídica salarial, não integrando o salário de contribuição e que a regra contida no artigo 3º, § 3º da Lei nº 10.101 de 2000, não impõe a obrigatoriedade de haver compensação do pagamento da participação estabelecida nos planos mantidos pela empresa com a dos acordos ou convenções coletivas de trabalho, mas sim estabelece uma faculdade ou possibilidade.

Conclui-se do exposto que, no artigo 3º, § 3º da Lei nº 10.101 de 2000 não há vedação do pagamento de PLR com base em instrumentos distintos, reconhecendo a possibilidade da sua coexistência, não havendo obrigatoriedade de compensação, assistindo razão ao contribuinte neste ponto.

## **PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS DE ADMINISTRADORES**

Segundo consta do Relatório Fiscal a participação nos lucros a administradores de uma sociedade anônima está prevista nos artigos 152, 189 e 190 da Lei nº 6.404 de 15 de dezembro de 1976. Tendo em vista que a referida lei não desvincula da remuneração o pagamento de tal verba e não faz menção de que sobre ela não haverá incidência de contribuição previdenciária, tais pagamentos integram o salário de contribuição desses administradores e sobre os mesmos incidem as contribuições previdenciárias, nos moldes do preceituado nos artigos 22 e 28 da Lei nº 8.212 de 24 de julho de 1991. Argumenta ainda que a benesse tributária disciplinada pela Lei nº 10.101 de 2000 alcançaria apenas as PLR pagas aos segurados empregados tratados no artigo 7º da Constituição Federal de 1988 (CF/1988), concluindo, por fim, que o pagamento feito a contribuinte individual prescinde de qualquer análise quanto ao cumprimento dos ditames da Lei nº 10.101 de 2000, uma vez que sempre será tributado.

Em sua impugnação e recurso, a tese do contribuinte recai na assertiva de que os pagamentos realizados a título de PLR aos seus administradores encontram fundamento na Lei nº 10.101 de 2000, de modo que devem ser abrangidos pela isenção prevista no artigo 28, § 9º, alínea “j” da Lei nº 8.212 de 1991.

Aduz que o pagamento da participação nos lucros ou resultados foi constitucionalmente previsto para contemplar todos os trabalhadores — e não somente os empregados que mantenham vínculo de emprego de acordo com a CLT.

Afirma que a Lei nº 10.101 de 2000 não tratou exclusivamente de empregados, mencionando expressamente a abrangência aos "trabalhadores", na esteira do comando constitucional. Assim, não há que se falar em qualquer restrição ou limitação da isenção das contribuições previdenciárias previstas na referida lei.

---

(...)

**PLR PAGA COM BASE EM CONVENÇÃO COLETIVA (CCT) E ACORDOS PRÓPRIOS. POSSIBILIDADE DESDE QUE HAJA COMPENSAÇÃO.**

Havendo pagamentos de PLR com base em instrumentos distintos referentes aos mesmo período, deve haver compensação entre eles.

Nos termos do artigo 63, § 8º do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343 de 2015, importa consignar ser o entendimento da maioria do Colegiado de que a disposição contida no § 3º do artigo 3º da Lei nº 10.101 de 2000 não se constitui em obrigatoriedade, mas sim em faculdade ou possibilidade. Deste modo, somente quando paga em conformidade com a lei específica a participação nos lucros ou resultados não possuirá natureza jurídica salarial, não integrando então o salário de contribuição. Por este fundamento, a maioria acompanhou a Relatora pelas conclusões.

(...)

Relata que, desde que respeitados os requisitos previstos na lei em referência, tal como ocorreu no presente caso, os pagamentos realizados a título de participação nos lucros ou resultados encontram-se desvinculados da remuneração, independentemente de o trabalhador beneficiário ser segurado empregado ou contribuinte individual.

Em que pese as alegações do contribuinte, contudo não há base legal para a não incidência de contribuições previdenciárias sobre o pagamento de participação nos lucros e resultados a administradores não empregados. Isto porque a Lei nº 6.404 de 1976, que dispõe sobre as sociedades por ações, em seu artigo 152 e parágrafos<sup>9</sup>, estabeleceu somente normas sobre a forma de remuneração dos administradores das sociedades por ações, não versando, sobre a incidência das contribuições em comento, uma vez que a instituição e o regramento de contribuições para a seguridade social encontra-se prevista em lei específica, ou seja, na Lei nº 8.212 de 1991. Assim, a referida Lei nº 6.404 de 1976 não tem o condão de regulamentar o disposto no inciso XI do artigo 7º da Constituição Federal. Por sua vez, a Lei nº 10.101 de 2000 regulamenta a participação nos lucros e resultados das empresas aos seus empregados, não sendo aplicável aos diretores não empregados.

Corroborando com esse entendimento, o Supremo Tribunal Federal (STF) pacificou sua posição quanto ao tema por meio do RE 569.441/RS, relator original Min. Dias Toffoli, redator do acórdão Min. Teori Zavascki, de 30/10/2014 (Info 765), submetido a sistemática de repercussão geral (artigo 543-B do Código de Processo Civil CPC), nos seguintes termos:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 569.441 RIO GRANDE DO SUL RELATOR : MIN. DIAS TOFFOLI REDATOR DO ACÓRDÃO : MIN. TEORI ZAVASCKI

**EMENTA:** 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.** (g.n.)
3. Recurso extraordinário a que se dá provimento.”

Por força do artigo 62, § 2º do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343 de 09/06/2015, as decisões definitivas de mérito do STF e do STJ, na

<sup>9</sup> LEI Nº 6.404, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações.

Art. 152. A assembléia-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. (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997)

§ 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.

§ 2º Os administradores somente farão jus à participação nos lucros do exercício social em relação ao qual for atribuído aos acionistas o dividendo obrigatório, de que trata o artigo 202.

sistemática dos artigos 543-B e 543-C da Lei 5.869/1973 (Código de Processo Civil CPC), devem ser reproduzidas pelas Turmas do CARF.

Sobre o assunto, pertinente a transcrição das ementas dos acórdãos a seguir:

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 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. (Acórdão 9202-005.705 - 2ª Turma, sessão de 29 de agosto de 2017)

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. REMUNERAÇÃO DIRETORES/ADMINISTRADORES NÃO EMPREGADOS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000. FALTA DE PREVISÃO DA SUA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ART. 28, § 9º DA LEI 8.212/91.

Uma vez estando no campo de incidência das contribuições previdenciárias, para não haver incidência é necessária à previsão legal nesse sentido, sob pena de afronta aos princípios da legalidade e da isonomia. Inteligência do art. 28, § 9º da Lei 8.212/91.

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 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. (Acórdão 9202-004.490 - 2ª Turma, sessão de 29 de setembro de 2016).

Isto posto, não há como acolher a pretensão do Recorrente para excluir o pagamento do PLR dos segurados contribuintes individuais (PLR dos Administradores) do conceito de salário de contribuição, pelos seguintes fundamentos: (i) o artigo 7º, XI da CF/1988 não é auto aplicável; (ii) a previsão do artigo 7º, XI da CF/1988 refere-se apenas aos direitos dos trabalhadores empregados; (iii) a Lei nº 10.101 de 2000 restringe-se expressamente a regulamentar e descrever os requisitos para que o PLR não constitua base de incidência em relação a participação dos lucros/resultados aos empregados; (iv) a Lei nº 6.404 de 1976 não regula dispositivo constitucional do artigo 7º, XI da CF/1988, nem tampouco o artigo 28, § 9º, "j" da Lei nº 8.212 de 1991; (v) o valor da PLR aos administradores/diretores não empregados, mesmo que fundada na Lei nº 6.404 de 1976 não remunera o capital investido e (vi) não existe previsão expressa na Lei nº 6.404 de 1976 para que os valores pagos não sofram a incidência de contribuição previdenciária.

### **BÔNUS DE CONTRATAÇÃO (“HIRING BÔNUS”)**

No que tange a esta matéria, a tese da Autoridade Fiscal repousa na questão de que, nos termos do inciso I do artigo 28 da Lei nº 8.212 de 1991, para a incidência da contribuição previdenciária, não importa se uma verba é salário, remuneração ou indenização, desde que paga em retribuição do trabalho. O próprio artigo 28 em seu parágrafo 9º, prevê inúmeras situações especiais onde, mesmo havendo pagamento direto ao empregado, não haverá a incidência da contribuição previdenciária. Tais hipóteses se consubstanciam em isenções concedidas àqueles que têm o dever de contribuir com a Previdência Social, desonerando-os da exação. Por sua vez, a interpretação da norma isentiva não permite incluir nela situações que não estejam expressamente previstas no texto legal, em face da literalidade em que deve ser interpretada conforme artigo 111, inciso II da Lei nº 5.172 de 1966 (CTN).

Afirma, ainda, que ( fl. 4.406):

(...)

8.6 Durante a auditoria, da mesma forma do apontado no item precedente, verificou-se que o contribuinte efetuou, em março de 2015, o pagamento de R\$ 3.920.000,00 a título de Hiring Bônus ao diretor não empregado Sergio Agapito Lires Rial (CPF 595.644.157-72), através da rubrica nº 3411 Adiantamento Hiring Bonus, tendo sido contabilizado na conta Cosif nº 1.9.9.10.00-2 Desp Antecip-Prev Compl Luvas (conta subsidiária nº 314010).

8.7 Tal pagamento baseia-se nos termos e condições estabelecidos pela Carta de Indicação do referido diretor não empregado ao cargo de Presidente do Conselho de Administração do Santander Brasil, de 09 de março de 2015, nos moldes a seguir:

Em sequência aos recentes entendimentos a respeito de sua indicação para a posição de Presidente do Conselho de Administração do Banco Santander (Brasil) S.A. (“Santander Brasil”), apresentamos a seguir os termos e condições da referida indicação:

(...)

5. Honorários de Contratação: Adicionalmente, mediante a aceitação desta oferta e em relação ao primeiro ano de permanência no cargo, você receberá um pagamento no valor bruto de R\$ 7.840.000,00 (sete milhões oitocentos e quarenta mil reais), a ser quitado em duas parcelas de R\$ 3.920.000,00 (três milhões novecentos e vinte mil reais) cada, sendo que o pagamento da primeira parcela deverá ocorrer na data em que sua eleição for aprovada pelo Banco

Central do Brasil, e a segunda parcela, a ser paga 12 (doze) meses após a primeira parcela, ficará condicionada à sua permanência no Santander Brasil até a data do seu pagamento, conforme permitido pelo artigo 9º da Resolução do Conselho Monetário Nacional nº 3.921/10.

(...)

A DRJ manteve o lançamento, sob os seguintes fundamentos: i) o pagamento de tal verba se dá em função, e posteriormente à assinatura da proposta de contratação do profissional, estando, assim, vinculado ao contrato de trabalho que lhe sucede, umbilicalmente associado à contraprestação de serviço, ausente, portanto, qualquer caráter indenizatório; ii) o fato gerador das contribuições ocorre com o pagamento do “hiring bônus” ao beneficiário, o qual apenas, dependendo dos termos do contrato avençado, fica sujeito a devolver os valores antes auferidos, caso deixe a empresa antes do tempo inicialmente acordado, sendo que referida previsão, se tratando de negócio jurídico privado, em nada influencia o aspecto temporal da incidência tributária, definida pela Lei nº 8.212/1991 e iii) não se vislumbra qualquer traço de eventualidade no pagamento de “hiring bônus”, que corresponde a uma gratificação resultante do ingresso do profissional na empresa para a prestação de serviços com habitualidade, a ela estando diretamente vinculada, e decorre de contrato firmado entre empresa e trabalhador para manutenção deste último a serviço da primeira por um tempo previamente ajustado.

O Recorrente sustenta a ausência dos pressupostos para que o bônus de contratação seja considerado remuneração, possuindo natureza indenizatória uma vez que visaria restabelecer e indenizar o contratado pela rescisão involuntária de seu contrato de trabalho anterior. Podendo também ser pago por uma mera liberalidade, de forma única e pontual. O recebimento efetivo desses valores pelos profissionais contratados fica condicionado a uma determinada permanência mínima deles nos quadros do Recorrente, tratando-se tal condicionamento de prática amplamente adotada no mercado. Esses valores não interferem no valor da remuneração que será paga em razão da regular prestação dos serviços e não integram o valor remuneração. Não representam forma ou meio de contraprestação pelos serviços a serem futuramente prestados, não se confundindo com o conceito de remuneração.

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

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

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

(...)

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

(...)

e) as importâncias:

(...)

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

(...)

Para que os pagamentos a título de bônus de contratação e extraordinários não integrem o salário-de-contribuição é necessário verificar o atendimento de requisitos como pagamento desvinculado do salário, sem habitualidade, não condicionado a metas ou prazo mínimo de permanência. Tais situações, se verificadas, acabam por vincular o pagamento ao trabalho, indiretamente ao salário e, por consequência, caracterizam-se como salário-de-contribuição.

No caso em comento tal pagamento se evidencia como antecipação salarial pela contraprestação do trabalho pelo tempo em que o contratado deve permanecer vinculado à empresa, o que revela sua feição nitidamente remuneratória em detrimento da natureza indenizatória defendida, uma vez que esta resta desconfigurada diante do fato de haver previsão contratual de devolução dos valores em caso de pedido de demissão ou dispensa por justa causa, antes do prazo estabelecido no momento da avença (vide fl. 6.399 do recurso voluntário).

Também não se trata de ganhos eventuais nos termos do artigo 28, § 9º, alínea "e", item 7, da Lei n.º 8.212 de 1991, haja vista decorrer de contrato firmado entre empresa e empregado para manutenção do trabalhador a serviço do empregador por um tempo previamente ajustado.

Por esclarecedor, pertinente a reprodução de excerto do voto do conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, no acórdão n.º 2402-005.392:

(...) De se concluir que esse tipo de pagamento, independente da nomenclatura utilizada, subsume-se ao conceito de salário-de-contribuição acima reproduzido, posto que é um rendimento pago como forma de atrair o empregado e que, malgrado seja disponibilizada ao beneficiário em parcela única, há a necessidade da prestação de serviço para que o valor incorpore-se totalmente ao seu patrimônio, posto que, caso não cumpra o prazo de permanência mínima na empresa estabelecido contratualmente, terá que devolver total ou parcialmente o valor transferido.

Não há dúvida de que a configuração fática revela não uma verba de natureza indenizatória, mas um pagamento que é efetuado como antecipação salarial pelo tempo que o segurado deve permanecer vinculado à empresa, o que revela sua feição nitidamente remuneratória.

Ora, o fato de ficar claro no acordo do pagamento do hiring bonus que tais valores são um adiantamento pelo período futuro em que o empregado deverá ficar vinculado à empresa, já demonstra forte indício de que existe uma vinculação do seu pagamento à contraprestação pelo serviço. No presente caso vê-se sem dúvida uma remuneração antecipada.

A Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), em seu art. 457, prescreve que compõe o salário toda contraprestação pelo trabalho do empregado. Tal premissa nos leva a indagar a que título o bônus de contratação é pago. A contratante paga um bônus de contratação (no caso denominado hiring bônus) para atrair e manter por um período em seus quadros um profissional reconhecidamente competente no seu ramo.

Pretende dispor do trabalho do profissional por um tempo e compromete-se a pagar uma quantia adicional em relação ao salário contratado. Portanto, de um lado temos a empresa oferecendo uma quantia ao trabalhador e de outro temos o empregado que deverá ficar vinculado à nova contratante por um período. Dessa configuração emerge a natureza contraprestacional do bônus.

Esse entendimento tem sido também adotado nas cortes trabalhistas, onde se entende que os pagamentos em questão se assemelham as luvas do atleta profissional, que não têm natureza de indenização, mas de pagamento vinculado à performance do trabalhador no cumprimento do seu contrato de trabalho. Vale a pena trazer à colação as seguintes decisões do TST:

"INTEGRAÇÃO DOS VALORES PAGOS A TÍTULO DE EMPRÉSTIMO. LUVAS. NATUREZA SALARIAL. Evidenciada a figura equiparada às luvas do atleta profissional, paga pelo empregador com o objetivo de tornar mais atraente o ingresso da Reclamante em seu quadro funcional, é de se concluir que as parcelas concedidas ostentam nítida natureza salarial, razão pela qual devem integrar o salário para todos os efeitos legais. Nesse sentido, precedentes desta Corte. Recurso de Revista conhecido e provido, no particular. (TST-RR-56741-38.2003.5.04.0028, 4ª Turma, Rel. Min. Maria de Assis Calsing, DEJT 01.4.2011)"

"RECURSO DE REVISTA. INTEGRAÇÃO DOS VALORES PAGOS A TÍTULO DE LUVAS. NATUREZA SALARIAL. Evidenciada a figura equiparada às luvas do atleta profissional, paga pelo empregador com o objetivo de tornar mais atraente o ingresso do Reclamante em seu quadro funcional, é de se concluir que as parcelas concedidas ostentam nítida natureza salarial, razão pela qual devem integrar o salário para todos os efeitos legais. Nesse sentido, precedentes desta Corte. Recurso de Revista não conhecido. (RR 15260058.2009.5.15.0095, 4ª Turma, Relatora Ministra Maria de Assis Calsing, DJ de 19.04.2013)"

"RECURSO DE REVISTA. DIFERENÇAS SALARIAIS. ABONO PAGO NO MOMENTO DA CONTRATAÇÃO. "LUVAS". NATUREZA JURÍDICA. O valor pago a título de empréstimo, formalizado por meio de contrato de mútuo, com a finalidade de tornar mais atrativa a contratação de empregado bancário, equipara-se às luvas pagas aos atletas profissionais, razão por que tem nítida natureza salarial e, não obstante o pagamento ter ocorrido uma única vez, a parcela deve integrar a remuneração da autora para todos os efeitos. Recurso de revista conhecido e provido (PROCESSO Nº TSTRR133698.2012.5.03.0005, 6ª Turma, Relator Ministro Aloysio Correia da Veiga, DJ de 16.04.2014)"

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

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

Como se pode ver da pesquisa efetuada no Dicionário Michaelis:

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

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

Concluindo, o pagamento de "hiring bônus" tem relação direta com o vínculo contratual estabelecido entre as partes, representando um pagamento antecipado ao contratado pela futura prestação de serviço de modo que compõe a remuneração do beneficiado, nos termos do artigo 28 da Lei nº 8.212 de 1991.

Diante do exposto, também não merece reparo o acórdão recorrido neste ponto.

## **AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO**

O Recorrente alega a improcedência da autuação sobre o auxílio alimentação sob os seguintes argumentos: (i) da não incidência das contribuições previdenciárias e de terceiros sobre o vale-refeição e o vale-alimentação; (ii) o caso concreto do impugnante e a necessidade de aplicação das Leis nº 6.321 de 1976 e 8.212 de 1991; (iii) a ausência de retributividade nos

pagamentos realizados pelo impugnante a título de auxílio-alimentação e de auxílio-refeição e (iv) da alteração de entendimento pela Receita Federal do Brasil: violação ao artigo 146 CTN

Em petição protocolada em 21/03/2022 o Recorrente solicitou o cancelamento da autuação sobre o auxílio alimentação concedido via tíquete, vale ou congêneres em atenção ao Parecer nº 1/2022/CONSUNIAO/CGU/AGU, aprovado pelo Despacho do Presidente da República, publicado no DOU em 23/02/2022 (fls. 6.633/6.634).

A autoridade fiscal após tecer várias considerações sobre os diversos dispositivos que tratam do auxílio alimentação concluiu que a parcela paga aos empregados mediante vales, tíquetes ou cartões, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias a partir de 11 de novembro de 2017. Antes dessa data, somente não haverá incidência de contribuições previdenciárias sobre o auxílio alimentação pago *in natura* ao trabalhador; ou seja, quando o próprio empregador fornece a alimentação aos seus empregados, para consumo imediato no ambiente da empresa, ou se fornecida cesta básica para o empregado levar para casa.

De acordo com o “Demonstrativo Consolidado de Auxílio Alimentação Concedido a Empregados” (fl. 5.515), a base de cálculo do lançamento incluiu, além dos valores do auxílio alimentação pagos mediante vales, tíquetes ou cartões, também a parcela paga em pecúnia:

Banco Santander - Demonstrativo Consolidado de Auxílio Alimentação Concedido a Empregados					
Comp	Auxílio Alimentação Concedido em Pecúnia (em R\$)	Auxílio Alimentação Concedido em Cartões Alimentação VA (em R\$)	Auxílio Alimentação Concedido em Cartões Refeição VR (em R\$)	Auxílio Alimentação Total Concedido em Cartões - VA e VR (em R\$)	Total do Auxílio Alimentação a Empregados (em R\$)
201501	825.049,25	27.316.241,36	15.282.514,00	42.598.755,36	43.423.804,61
201502	765.418,23	27.187.204,32	15.193.386,00	42.380.590,32	43.146.008,55
201503	1.240.274,30	27.167.433,24	15.265.094,00	42.432.527,24	43.672.801,54
201504	990.593,88	27.111.286,84	15.334.514,00	42.445.800,84	43.436.394,72
201505	794.849,77	27.154.452,32	15.527.226,00	42.681.678,32	43.476.528,09
201506	1.133.871,20	27.153.242,80	15.615.158,00	42.768.400,80	43.902.272,00
201507	1.062.913,10	27.164.918,28	15.695.914,00	42.860.832,28	43.923.745,38
201508	1.006.296,56	27.167.803,56	15.716.896,00	42.884.699,56	43.890.996,12
201509	967.805,98	27.211.694,76	15.823.288,00	43.034.982,76	44.002.788,74
201510	727.033,35	27.274.041,48	15.933.762,00	43.207.803,48	43.934.836,83
201511	1.072.126,22	27.313.905,28	16.019.796,00	43.333.701,28	44.405.827,50
201512	592.409,20	63.803.877,33	25.080.273,43	88.884.150,76	89.476.559,96
	<b>11.178.641,04</b>	<b>363.026.101,57</b>	<b>196.487.821,43</b>	<b>559.513.923,00</b>	<b>570.692.564,04</b>

Conforme foi esclarecido pelas autoridades lançadora e julgadora de primeira instância, com base nos atos normativos que regem a matéria, os valores a título de auxílio alimentação, apurados em folhas de pagamento e admitidos pelo contribuinte como tendo sido pagos em pecúnia, compõem a base de cálculo da contribuição previdenciária.

Aliás, o próprio Recorrente, tanto na impugnação (fls. 5.830/5.831) como no recurso voluntário (fls. 6.412/6.413), cujo excerto segue abaixo reproduzido, transcreve o texto legal em que há a vedação ao pagamento em dinheiro:

(...)

Posteriormente, com o advento da Lei nº 13.467/17 ("Reforma Trabalhista"), o legislador alterou o disposto no § 2º do artigo 457 da CLT, abaixo transcrito, para constar expressamente na legislação que o auxílio-alimentação, vedado seu pagamento em dinheiro, não integra a remuneração dos empregados:

"Art. 457 - Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber.

(...)

**§ 2º As importâncias, ainda que habituais, pagas a título de ajuda de custo, auxílio-alimentação, vedado seu pagamento em dinheiro, diárias para viagem, prêmios e abonos não integram a remuneração do empregado, não se incorporam ao contrato de trabalho e não constituem base de incidência de qualquer encargo trabalhista e previdenciário." (g.n.)**

Assim, por meio da Reforma Trabalhista, o legislador positivou o entendimento que já era pacífico nos Tribunais Superiores no sentido de que **o auxílio-alimentação, salvo se o pagamento for realizado em pecúnia, não integra a remuneração do empregado, não constituindo, conseqüentemente, base de cálculo das contribuições previdenciárias** - o que, inclusive, foi expressamente reconhecido pela Autoridade Fiscal (...).

O direito básico à alimentação é assegurado pela Constituição Federal em seu artigo 6º, sendo o seu provimento um dever do Estado. Nesse sentido, a não incidência das contribuições previdenciárias sobre o valor da alimentação privilegia o direito social à alimentação.

O auxílio alimentação, concedido de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias por expressa previsão da Lei nº 8.212 de 1991.

Por sua vez, a jurisprudência é pacífica quanto à não incidência das contribuições previdenciárias sobre os valores relativos ao auxílio alimentação, ainda que fornecido por empresa não inscrita no programa de alimentação aprovado pelos órgãos governamentais (Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT), desde que o seu pagamento seja realizado *in natura* ou mediante cartão ou vale.

A legislação previdenciária estabelece base de cálculo da contribuição patronal e do segurado ampla, composta por parcelas destinadas a retribuir o trabalho. Por sua vez, o § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212 de 1991, relaciona as parcelas não incluídas no salário de contribuição e, portanto, não alcançadas pela incidência da tributação.

A exclusão da base de cálculo da contribuição previdenciária não alcança a parcela destinada ao custeio da alimentação paga em pecúnia, mas tão somente a que for paga *in natura*, isto é, quando o próprio empregador fornece a alimentação aos trabalhadores, independentemente de inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT).

Quando a parcela a título de auxílio alimentação for paga em espécie, como no caso em análise, a retribuição assume feição salarial e, desse modo, integra a base de cálculo da contribuição previdenciária.

Nesse contexto, o pagamento feito em dinheiro a título de auxílio alimentação, não revela atender a característica de desvinculação ao efetivo exercício da atividade laboral.

Com efeito, quanto a esse último aspecto, verifica-se que o pagamento representa contraprestação pelo serviço realizado pelo segurado empregado, o que denota a sua vinculação com o salário e com o trabalho.

No que diz respeito às decisões judiciais mencionadas pelo Recorrente tomadas em casos sem repercussão geral, estas não vinculam o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda (Carf) que somente está obrigado a seguir a jurisprudência fixada em ações de controle concentrado ou em recursos com repercussão geral reconhecida.

Assim, é de se concluir que a parcela paga em pecúnia ao segurado empregado a título de auxílio alimentação, por não encontrar previsão legal que a exclua, integra a base de cálculo para fins de incidência das contribuições sociais previdenciárias.

Como visto anteriormente, a parcela correspondente ao auxílio alimentação pago aos empregados por meio de vales, tíquetes ou cartões foi incluída no lançamento por entender a fiscalização que a mesma não integraria a base de cálculo das contribuições previdenciárias somente a partir de 11 de novembro de 2017.

O Parecer nº 00001/2022/CONSUNIAO/CGU/AGU, exarado em decorrência de consulta acerca da incidência de contribuição previdenciária sobre o auxílio alimentação na forma de tíquetes ou congêneres, considerado o período até 10 de novembro de 2017, data de corte referente ao início de vigência da Lei nº 13.467 de 2017 (Reforma Trabalhista), que alterou o artigo 457 da CLT, pacificou a celeuma instaurada, reconhecendo que mesmo já não integrava a base de cálculo da contribuição previdenciária, conforme ementa abaixo reproduzida:

EMENTA: Exame acerca da incidência da contribuição previdenciária sobre os valores recebidos pelo empregado na forma de tíquetes ou congêneres. Dissonância interna apontada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Exame sob a disciplina do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, até 10 de novembro de 2017. Natureza jurídica de parcela não salarial, para os fins da exação em testilha. Consequências concretas da decisão e princípio da eficiência. O auxílio-alimentação na forma de tíquetes ou congêneres, mesmo antes do advento do §2º do art. 457, já não integrava a base de cálculo da contribuição previdenciária, nos termos do caput do art. 28 da Lei 8.212/1991.

Assim, os valores fornecidos aos empregados na forma de vale-refeição ou vale-alimentação (tíquete), não podem ser considerados como pagamento em dinheiro e não integram o conceito de remuneração e, por conseguinte, não devem compor o salário de contribuição dos segurados favorecidos para os específicos fins de incidência de contribuições previdenciárias.

Finalmente, os argumentos de violação do artigo 146 do CTN pela alteração de entendimento pela Receita Federal do Brasil e da aplicabilidade do artigo 100, incisos I e III do CTN não merecem acolhida.

Em relação a esses tópicos, por concordar com os fundamentos da decisão recorrida, utilizo-os como razão de decidir, com a reprodução do seguinte excerto, tendo em vista a disposição contida no artigo 57, § 3º do RICARF (fls. 6.264/6.270):

(...)

22.14. Cabe enfatizar, no caso, que não assiste razão à empresa quando afirma, em sua defesa, que o entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) à época dos fatos geradores (01/2015 a 12/2015) era de que os tíquetes/cartões alimentação e refeição consistiriam em pagamento de auxílio alimentação “in natura”.

22.15. Com relação à Solução de Consulta COSIT nº 130/2015, citada pela impugnante, cumpre esclarecer que ela, em momento algum, assevera que o fornecimento de tíquetes/cartões alimentação e refeição aos empregados se subsumiria ao conceito de parcela “in natura” do auxílio alimentação, dispondo apenas que esta parcela abrangeria o fornecimento de cesta básica e refeições, conforme se pode verificar dos trechos da referida consulta abaixo reproduzidos.

**Solução de Consulta COSIT nº 130/2015:**

(...)

**AUXILIO ALIMENTAÇÃO IN NATURA...**

A parcela in natura do auxílio alimentação, a que se refere o inciso III do art. 58 da IN RFB n.º 971, de 2009, abrange tanto a cesta básica, quanto as refeições fornecidas pelo empregador aos seus trabalhadores.

(...)

Dispositivos Legais: art. 58, IN RFB n.º 971/2009; art. 4º, Decreto n.º 5/1991; art. 19, §§ 4º e 5º, da Lei n.º 10.522/2002; Parecer PGFN/CRJ/N.º 2117/2011; Ato Declaratório PGFN n.º 03/2011; Parecer PGFN/CRJ/N.º 2114/2011; e Ato Declaratório PGFN n.º 16/2011.

(...)

10. ... toda a jurisprudência que fundamentou a mudança na norma foi construída com base no conceito de alimentação fornecida pelo empregador, mas sem distinguir se esse fornecimento seria para consumo imediato ou não, até porque não há motivo juridicamente razoável para a distinção. Tanto o fornecimento de cesta básica para o empregado levar para casa, quanto o fornecimento de refeições para consumo imediato no ambiente da empresa se subsumem ao conceito de parcela in natura de auxílio alimentação.

11. Nesse sentido, a parcela in natura do auxílio alimentação, a que refere o inciso III do art. 58 da IN RFB n.º 971, de 2009, abrange tanto a cesta básica, quanto as refeições fornecidas aos seus trabalhadores.

(...)

(grifos nossos)

22.16. É de se registrar, ainda, que, ao contrário do que entende a empresa, não houve alteração do entendimento da RFB acerca da incidência das contribuições previdenciárias sobre o auxílio alimentação pago em tíquetes ou cartões, no que tange às competências objeto de autuação (01/2015 a 12/2015), por meio das Soluções de Consulta COSIT n.º 288/2018 e n.º 35/2019, a seguir parcialmente reproduzidas.

**Solução de Consulta COSIT n.º 288/2018:**

(...)

REFORMADA PELA SC COSIT N.º 35/2019

(...) AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO IN NATURA.

A parcela in natura do auxílio-alimentação, a que se refere o inciso III do art. 58 da Instrução Normativa RFB n.º 971, de 2009, abrange tanto a cesta básica, quanto as refeições fornecidas pelo empregador aos seus empregados, e não integra a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa e dos segurados empregados.

VINCULAÇÃO À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT N.º 130, DE 1º DE JUNHO DE 2015.

**AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO PAGO EM TÍQUETES-ALIMENTAÇÃO OU CARTÃO ALIMENTAÇÃO. INCIDÊNCIA.**

O auxílio-alimentação pago mediante tíquetes-alimentação ou cartão-alimentação integra a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa e dos segurados empregados.

Dispositivos Legais: Lei n.º 8.212, de 1991, arts. 13, 20, 22, incisos I e II, e 28, inciso I, e § 9º; Lei n.º 10.522, de 2002, art. 19, §§ 4º e 5º; Decreto n.º 3.048, de 1999, art. 9º, inciso I alínea “j”; Decreto n.º 5, de 1991, art. 4º; Instrução Normativa RFB n.º 971, de 2009, art. 58, III; Pareceres PGFN/CRJ n.º 2.117, de 2011, e n.º 2.114, de 2011; Atos Declaratórios PGFN n.º 3, de 2011, e n.º 16, de 2011.

(...)

10.1. Do entendimento desta Cosit, exposto nas Soluções de Consulta acima reproduzidas, percebe-se que somente não há incidência de contribuições previdenciárias sobre o auxílio-alimentação que for pago in natura ao trabalhador; ou seja, quando o próprio empregador fornece a alimentação aos seus empregados, para consumo imediato no ambiente da empresa, ou se fornecida cesta básica para o empregado levar para casa. Quando o auxílio-alimentação for pago em pecúnia ou em outra forma a ela equiparável, não assume o caráter in natura, prevalecendo a natureza salarial da parcela a ele correspondente, incidindo, por conseguinte, as contribuições sociais previdenciárias.

10.2. É de se notar que, quando a legislação diz que é “a parcela in natura do auxílio alimentação” que não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, depreende-se que ela objetiva restringir o alcance da expressão “auxílio-alimentação” à literalidade do vocábulo que representa a ideia principal – alimentação –, de modo a compreender somente o auxílio que se dê mediante o fornecimento de alimentação na forma de refeição ou de cesta básica.

10.3. Diante disso constata-se que, na hipótese de o auxílio-alimentação ser pago mediante “ticket-alimentação ou cartão alimentação”, a parcela a ele correspondente assume feição salarial e, desse modo, integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias a cargo da empresa e dos segurados empregados.

(...)

(grifos nossos)

**Solução de Consulta COSIT nº 35/2019:**

(...)

ALIMENTAÇÃO. PAGAMENTO EM PECÚNIA. INCIDÊNCIA.

A parcela paga em pecúnia aos segurados empregados a título de auxílio-alimentação integra a base de cálculo para fins de incidência das contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa e dos segurados empregados.

VINCULAÇÃO À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 353, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2014.

AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO IN NATURA.

A parcela in natura do auxílio-alimentação, a que se refere o inciso III do art. 58 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, abrange tanto a cesta básica, quanto as refeições fornecidas pelo empregador aos seus empregados, e não integra a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa e dos segurados empregados.

VINCULAÇÃO À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 130, DE 1º DE JUNHO DE 2015.

AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO PAGO EM TÍQUETES-ALIMENTAÇÃO OU CARTÃO ALIMENTAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA.

A partir do dia 11 de novembro de 2017, o auxílio-alimentação pago mediante tíquetes alimentação ou cartão-alimentação não integra a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa e dos segurados empregados.

(...)

9. Passa-se à análise dos questionamentos de nº 3 (se há incidência da contribuição previdenciária sobre o auxílio-alimentação “fornecido através de ticket alimentação ou cartão alimentação, destinado exclusivamente à compra de alimentos”) e de nº 3.1 (se “há necessidade de a Administração Pública Direta inscrever-se no PAT”, em relação a essa parcela) da petição.

(...)

10.1. Veja que a nova redação do § 2º do art. 457 da CLT, dada pela Lei nº 13.467, de 2017, veda apenas o pagamento em dinheiro do auxílio alimentação, sendo que, para todas as outras formas de pagamento dessa verba, não haverá incidência da contribuição previdenciária ou de qualquer outro encargo trabalhista.

10.2. Todavia, é importante deixar claro que o art. 6º da Lei nº 13.467, de 2017, prevê a sua vigência dessa Lei após decorridos 120 dias de sua publicação que se deu em 14 de julho de 2017, de modo que os dispositivos da CLT alterados por ela, somente passaram a ter validade a partir de 11 de novembro de 2017.

10.3. Diante disso constata-se que, na hipótese de o auxílio-alimentação ser pago mediante “ticket-alimentação ou cartão alimentação”, a parcela a ele correspondente não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias a cargo da empresa e dos segurados empregados, a partir de 11 de novembro de 2017, não havendo necessidade de a Administração Pública Direta inscrever-se no PAT ou de qualquer regulamentação por Lei, para que não haja a incidência da contribuição previdenciária sobre o valor respectivo.

10.4. Antes dessa data, porém, somente não haverá incidência de contribuições previdenciárias sobre o auxílio-alimentação pago in natura ao trabalhador; ou seja, quando o próprio empregador fornece a alimentação aos seus empregados, para consumo imediato no ambiente da empresa, ou se fornecida cesta básica para o empregado levar para casa.

(...)

(grifos nossos)

22.17. Note-se que as Soluções de Consulta COSIT tem efeito vinculante no âmbito da RFB, a partir da data da sua publicação, nos termos do artigo 9º da IN RFB nº 1.396/2013.

22.18. Cabe enfatizar, ainda, que, tendo em vista o exposto, não merece acolhida, aqui, a afirmação da impugnante no sentido de que a Lei nº 13.467/2017 se trataria de norma interpretativa, não havendo que se aplicar ao caso, portanto, o disposto no artigo 106, inciso I do Código Tributário Nacional (CTN).

22.19. É de se mencionar, também, que não se vislumbra, no caso, qualquer violação ao artigo 146 do Código Tributário Nacional (CTN), tendo sido observado, pela fiscalização, o artigo 144, caput do referido diploma legal, segundo o qual o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, sendo tais dispositivos normativos abaixo transcritos. CTN:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

(...)

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

(grifos nossos)

22.20. Cabe consignar, a propósito, que o artigo 58 da IN RFB nº 971/2009, que trata das parcelas não-integrantes do salário-de-contribuição, assim dispõe acerca da matéria, no inciso III, na redação vigente à época dos fatos geradores e, no parágrafo 2º, inciso I, na redação atual: IN RFB 971/2009:

Art. 58. Não integram a base de cálculo para fins de incidência de contribuições:

(...)

III - a parcela in natura do auxílio alimentação; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1453, de 24 de fevereiro de 2014)

III - o auxílio-alimentação, vedado seu pagamento em dinheiro, observado o disposto no § 2º; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1867, de 25 de janeiro de 2019)

(...)

§ 2º Até 10 de novembro de 2017 deverá ser observado, em relação às parcelas a que se referem os incisos III, VII, VIII e XVI, que a não incidência prevista no caput aplica-se apenas: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1867, de 25 de janeiro de 2019)

I - à parcela in natura do auxílio alimentação; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1867, de 25 de janeiro de 2019)

(...)

(grifos nossos)

22.21. Cumpre informar, ainda, tendo em vista a argumentação apresentada na impugnação, que não se aplica ao caso o disposto no parágrafo único do artigo 100 do CTN, a seguir reproduzido, tendo em vista que a empresa não observou o disposto nas normas complementares quanto à incidência de contribuições sobre o auxílio alimentação concedido a seus empregados sob a forma de auxílio refeição e auxílio cesta alimentação, por meio de cartão magnético, ou em pecúnia, não sendo estes considerados como parcela “in natura”, no período objeto de autuação. CTN:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

(grifos nossos)

22.22. Desta forma, não há que se falar em cancelamento da exigência de contribuições previdenciárias e de terceiros sobre o auxílio alimentação fornecido pela empresa a seus empregados, e em afastamento da multa de ofício e dos juros de mora.

22.23. Cabe mencionar que a multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), bem como os juros, exigidos por meio dos Autos de Infração de contribuição previdenciária da empresa e do empregador, e de contribuição para outras entidades e fundos, possuem o devido respaldo legal, tendo sido aplicados, pela fiscalização, de acordo com a legislação constante nos Demonstrativos de Multa e Juros de Mora, não podendo ser excluídos nesta instância de julgamento, sendo a autoridade administrativa vinculada, nos termos do artigo 116, inciso III da Lei nº 8.112/1990, aos referidos dispositivos legais, a seguir transcritos.

**Lei nº 8.212/1991:**

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

**Lei nº 9.430/1996:**

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

(...)

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

(grifos nossos)

(...)

De aduzir-se, em conclusão deste tópico, que devem ser excluídos do lançamento os valores do auxílio alimentação pagos aos empregados na forma de vale-refeição ou vale-alimentação (tíquete), mantendo-se incólume o lançamento em relação ao auxílio alimentação concedido em pecúnia.

**DO GILRAT AJUSTADO**

Neste ponto o contribuinte arguiu a improcedência da autuação de GILRAT ajustado fundamentado nos tópicos a seguir: (i) considerou a alíquota de 2% para o estabelecimento matriz no período autuado, haja vista enquadrar-se no CNAE preponderante 82113-00, com base em parecer técnico elaborado por Ernest & Young, por possuir 62% de seu quadro de funcionários em funções predominantemente administrativas; (ii) o enquadramento nos correspondentes graus de risco é de responsabilidade da empresa e deve ser realizado de acordo com a sua atividade preponderante por estabelecimento, a partir da atividade econômica desempenhada pelo maior número de empregados segurados e contribuinte individuais com fulcro no artigo 72 da IN RFB nº 971 de 2009 e (iii) a autoridade fiscal descreve algumas funções/seus respectivos códigos de CBO eleitos pelo Recorrente e, com base em conceitos prontos, as enquadra como atividades “bancárias” ao invés de “administrativas” e (iv) como a classificação está intimamente relacionada à formação da alíquota aplicável com relação ao GILRAT, a eleição da alíquota de 3% para o RAT, quando o correto seria 2%, maculou a autuação levando a sua nulidade.

Em síntese, conforme foi asseverado pelo Recorrente, a lide reside no fato da fiscalização entender que as classificações feitas pela empresa estariam equivocadas e que a proporção entre as atividades administrativas (atinentes ao CNAE 82113-00) e as atividades bancárias (inerentes ao CNAE 64221-00) não indicariam a preponderância das primeiras sobre a segunda, razão pela qual o grau de risco a ser considerado deveria ser 3% e não 2%.

Sintetizadas as razões de defesa e os fundamentos da manutenção da autuação, convém rememorar as normas que regem a apuração do RAT Ajustado, para os fatos ocorridos no período de 01/01/2015 a 31/12/2015, constantes do auto de infração (fl. 4.254):

Lei n.º 8.212, de 24.07.91, art. 22, II e alterações posteriores; Decreto n.º 3.048, de 06.05.99, art. 12, I, parágrafo único, art. 202, I, II e III, § 1º ao 6º, art. 202-A e alterações posteriores; Decreto n.º 6.957, de 09.09.09, arts. 2º e 4º e alterações posteriores; Lei n.º 10.666, de 08/05/2003, art.10 e alterações posteriores.

De acordo com as disposições constantes especificamente nos parágrafos §§ 3º a 5º do artigo 202 do Decreto n.º 3.048 de 1999<sup>10</sup>, verifica-se ser de responsabilidade da empresa o enquadramento nos correspondentes graus de risco, constante no Anexo V, para fins de recolhimento da contribuição ao RAT, de acordo com a sua atividade econômica preponderante em cada estabelecimento que tenha número de CNPJ, ou seja, aquela que concentra o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos. Nesse sentido é o entendimento pacífico do Superior Tribunal de Justiça (STJ) que, após reiterados julgados a respeito da matéria editou a Súmula 351, com o seguinte teor:

#### **SÚMULA Nº 351**

A alíquota de contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT) é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro.

Por sua vez, uma vez constatado erro no autoenquadramento, o § 6º do referido artigo 202 do Decreto n.º 3.048 de 1999, assim estabelece:

(...)

§ 6º Verificado erro no auto-enquadramento, a Secretaria da Receita Previdenciária adotará as medidas necessárias à sua correção, orientará o responsável pela empresa em caso de recolhimento indevido e procederá à notificação dos valores devidos. (Redação dada pelo Decreto n.º 6.042, de 2007).

O artigo 72 da Instrução Normativa RFB n.º 971 de 2009 repisa a regra do artigo 202 do Decreto n.º 3.048 de 1999, nos termos a seguir:

---

<sup>10</sup> Art. 202. A contribuição da empresa, destinada ao financiamento da aposentadoria especial, nos termos dos arts. 64 a 70, e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho corresponde à aplicação dos seguintes percentuais, incidentes sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título, no decorrer do mês, ao segurado empregado e trabalhador avulso:

(...)

§ 3º Considera-se preponderante a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

§ 3º Considera-se preponderante a atividade que ocupa, em cada estabelecimento da empresa, o maior número de segurados empregados e de trabalhadores avulsos. (Redação dada pelo Decreto n.º 10.410, de 2020)

§ 3º-A Considera-se estabelecimento da empresa a dependência, matriz ou filial, que tenha número de Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ próprio e a obra de construção civil executada sob sua responsabilidade. (Incluído pelo Decreto n.º 10.410, de 2020)

§ 4º A atividade econômica preponderante da empresa e os respectivos riscos de acidentes do trabalho compõem a Relação de Atividades Preponderantes e correspondentes Graus de Risco, prevista no Anexo V.

5º O enquadramento no correspondente grau de risco é de responsabilidade da empresa, observada a sua atividade econômica preponderante e será feito mensalmente, cabendo ao Instituto Nacional do Seguro Social rever o auto-enquadramento em qualquer tempo.

§ 5º É de responsabilidade da empresa realizar o enquadramento na atividade preponderante, cabendo à Secretaria da Receita Previdenciária do Ministério da Previdência Social revê-lo a qualquer tempo. (Redação dada pelo Decreto n.º 6.042, de 2007)

(...)

### Das Contribuições da Empresa

Art. 72. As contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa ou do equiparado, observadas as disposições específicas desta Instrução Normativa, são:

(...)

II - para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhes prestam serviços, observado o disposto no inciso I do art. 57, correspondente à aplicação dos seguintes percentuais:

- a) 1% (um por cento), para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;
- b) 2% (dois por cento), para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado médio;
- c) 3% (três por cento), para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado grave;

(...)

~~I - o enquadramento nos correspondentes graus de risco é de responsabilidade da empresa, e deve ser feito mensalmente, de acordo com a sua atividade econômica preponderante, conforme a Relação de Atividades Preponderantes e Correspondentes Graus de Risco, elaborada com base na CNAE, prevista no Anexo V do RPS, que foi reproduzida no Anexo I desta Instrução Normativa, obedecendo às seguintes disposições: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1080, de 03 de novembro de 2010)~~

I - o enquadramento da atividade nos correspondentes graus de risco é de responsabilidade da empresa, e deve ser feito mensalmente, com base em sua atividade econômica preponderante, observados o código CNAE da atividade e a alíquota correspondente ao grau de risco, constantes do Anexo I desta Instrução Normativa, de acordo com as seguintes regras: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1867, de 25 de janeiro de 2019)

(...)

a) a empresa com 1 (um) estabelecimento e uma única atividade econômica, enquadrar-se-á na respectiva atividade; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1080, de 03 de novembro de 2010)

b) a empresa com estabelecimento único e mais de uma atividade econômica, simulará o enquadramento em cada atividade e prevalecerá, como preponderante, aquela que tem o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1080, de 03 de novembro de 2010)

(...)

c) a empresa com mais de 1 (um) estabelecimento e com mais de 1 (uma) atividade econômica deverá apurar a atividade preponderante em cada estabelecimento, na forma da alínea "b", exceto com relação às obras de construção civil, para as quais será observado o inciso III deste parágrafo. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1453, de 24 de fevereiro de 2014)

d) os órgãos da Administração Pública Direta, tais como Prefeituras, Câmaras, Assembleias Legislativas, Secretarias e Tribunais, identificados com inscrição no CNPJ, enquadrar-se-ão na respectiva atividade, observado o disposto no § 9º; e (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1080, de 03 de novembro de 2010)

e) a empresa de trabalho temporário enquadrar-se-á na atividade com a descrição "7820-5/00 Locação de Mão de Obra Temporária" constante da relação mencionada no caput deste inciso; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1080, de 03 de novembro de 2010)

(...)

II - considera-se preponderante a atividade econômica que ocupa, no estabelecimento, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos, observado que na ocorrência de mesmo número de segurados empregados e trabalhadores avulsos em atividades econômicas distintas, será considerada como preponderante aquela que corresponder ao maior grau de risco; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1453, de 24 de fevereiro de 2014)

(...)

III - a obra de construção civil edificada por empresa cujo objeto social não seja construção ou prestação de serviços na área de construção civil será enquadrada no código CNAE e grau de risco próprios da construção civil, e não da atividade econômica desenvolvida pela empresa; os trabalhadores alocados na obra não serão considerados para os fins do inciso I; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1080, de 03 de novembro de 2010)

(...)

IV - verificado erro no autoenquadramento, a RFB adotará as medidas necessárias à sua correção e, se for o caso, constituirá o crédito tributário decorrente. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1080, de 03 de novembro de 2010)

(...)

§ 2º Exercendo o segurado atividade em condições especiais que possam ensejar aposentadoria especial após 15 (quinze), 20 (vinte) ou 25 (vinte e cinco) anos de trabalho sob exposição a agentes nocivos prejudiciais à sua saúde e integridade física, é devida pela empresa ou equiparado a contribuição adicional destinada ao financiamento das aposentadorias especiais, conforme disposto no § 6º do art. 57 da Lei nº 8.213, de 1991, e nos §§ 1º e 2º do art. 1º e no art. 6º da Lei nº 10.666, de 2003, observado o disposto no § 2º do art. 293, sendo os percentuais aplicados:

I - sobre a remuneração paga, devida ou creditada ao segurado empregado e trabalhador avulso, conforme o tempo exigido para a aposentadoria especial seja de 15 (quinze), 20 (vinte) ou 25 (vinte e cinco) anos, respectivamente:

a) 4% (quatro por cento), 3% (três por cento) e 2% (dois por cento), para fatos geradores ocorridos no período de 1º de abril de 1999 a 31 de agosto de 1999;

b) 8% (oito por cento), 6% (seis por cento) e 4% (quatro por cento), para fatos geradores ocorridos no período de 1º de setembro de 1999 a 29 de fevereiro de 2000;

c) 12% (doze por cento), 9% (nove por cento) e 6% (seis por cento), para fatos geradores ocorridos a partir de 1º de março de 2000;

II - sobre a remuneração paga ou creditada ao contribuinte individual filiado à cooperativa de produção, 12% (doze por cento), 9% (nove por cento) e 6% (seis por cento), para fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 2003, conforme o tempo exigido para a aposentadoria especial seja de 15 (quinze), 20 (vinte) ou 25 (vinte e cinco) anos, respectivamente;

~~III - sobre o valor bruto da nota fiscal ou da fatura de prestação de serviços, emitida por cooperativa de trabalho em relação aos serviços prestados por cooperados a ela filiados, 9% (nove por cento), 7% (sete por cento) e 5% (cinco por cento), para fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 2003, observado o disposto no art. 222, conforme o tempo exigido para a aposentadoria especial seja de 15 (quinze), 20 (vinte) ou 25 (vinte e cinco) anos, respectivamente. (Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1867, de 25 de janeiro de 2019)~~

§ 3º A empresa contratante de serviços mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, quando submeter os trabalhadores cedidos a condições especiais de trabalho, conforme disposto no art. 292, deverá efetuar a retenção prevista no art. 112, acrescida, quando for o caso, dos percentuais previstos no art. 145, relativamente ao valor dos serviços prestados pelos segurados empregados cuja

atividade permita a concessão de aposentadoria especial após 15 (quinze), 20 (vinte) ou 25 (vinte e cinco) anos de contribuição, respectivamente.

§ 4º A contribuição adicional de que trata o § 2º também é devida em relação ao trabalhador aposentado de qualquer regime que retornar à atividade abrangida pelo RGPS e que enseje a aposentadoria especial.

(...)

§ 5º Tratando-se de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, de financiamento ou de investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos ou de valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, empresas de seguros privados ou de capitalização, agentes autônomos de seguros privados ou de crédito e entidades de previdência privada abertas ou fechadas, além das contribuições previstas nos incisos I a IV do caput, é devida a contribuição adicional de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) incidente sobre a base de cálculo definida nos incisos I e II do caput do art. 57. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1453, de 24 de fevereiro de 2014)

§ 6º As contribuições da pessoa jurídica que tenha como fim a atividade de produção rural, incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, para fatos geradores ocorridos a partir de 1º de agosto de 1994, bem como as da agroindústria, incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção, para fatos geradores ocorridos a partir de 1º de novembro de 2001, conforme definido nos arts. 171 e 173, em substituição às previstas nos incisos I e II do caput são as relacionadas no Anexo III.

§ 7º A associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional tem as contribuições previstas nos incisos I e II do caput substituídas pelas contribuições incidentes sobre a receita, conforme disposto no art. 249.

§ 8º A contribuição das cooperativas de trabalho, no período de 1º de maio de 1996 a 29 de fevereiro de 2000, é de 15% (quinze por cento) do total das importâncias pagas, distribuídas ou creditadas a seus cooperados, a título de remuneração ou retribuição pelos serviços que prestam a pessoas jurídicas por intermédio delas.

§ 9º Na hipótese de um órgão da Administração Pública Direta com inscrição própria no CNPJ ter a ele vinculados órgãos sem inscrição no CNPJ, aplicar-se-á o disposto na alínea "c" do inciso I do § 1º.

§ 10. A informação de que trata o § 13 do art. 202 do RPS será prestada em conformidade com o disposto no Manual da GFIP.

§ 11. As sociedades cooperativas de crédito estavam obrigadas a recolher a contribuição adicional estabelecida no § 5º até 24 de setembro de 2007.

§ 12. A partir de 1º de janeiro de 2008, as sociedades cooperativas de crédito devem contribuir para o Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo (Sescoop) com alíquota de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) incidente apenas sobre o montante da remuneração paga, devida ou creditada a seus empregados, na forma do inciso I do art. 10 da Medida Provisória n.º 2.168-40, de 24 de agosto de 2001, a que se refere o art. 10 da Lei n.º 11.524, de 24 de setembro de 2007.

§ 13. As contribuições devidas pela agroindústria, incidentes sobre a receita bruta da comercialização da produção, não substituem as devidas a terceiros, incidentes sobre a folha de salários, salvo a destinada ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar). (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1071, de 15 de setembro de 2010)

§ 14. As alíquotas das contribuições sociais referidas no inciso II do caput serão reduzidas em até 50% (cinquenta por cento) ou aumentadas em até 100% (cem por cento), em razão do desempenho da empresa em relação à sua respectiva atividade, aferido pelo Fator Acidentário de Prevenção - FAP de que trata o art. 202-A do Decreto

nº 3.048, de 1999. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1453, de 24 de fevereiro de 2014)

§ 15. O FAP atribuído às empresas poderá ser contestado perante o órgão competente no Ministério da Previdência Social, no prazo de 30 (trinta) dias contados da data de sua divulgação oficial. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1453, de 24 de fevereiro de 2014)

§ 16. O processo administrativo de que trata o § 15 tem efeito suspensivo até decisão final da autoridade competente, ficando o contribuinte obrigado a informar em GFIP o FAP que lhe foi atribuído e a retificar as declarações caso a decisão lhe seja favorável. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1453, de 24 de fevereiro de 2014)

§ 17. No caso de decisão definitiva contrária ao sujeito passivo, no processo administrativo de que trata o § 15, eventuais diferenças referentes ao FAP deverão ser recolhidas no prazo de 30 (trinta) dias contados da data da ciência da decisão, sendo-lhes aplicados os acréscimos legais previstos nos arts. 402 e 403. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1453, de 24 de fevereiro de 2014)

§ 18. O disposto no § 5º não se aplica às sociedades corretoras de seguro. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1867, de 25 de janeiro de 2019)

Extrai-se do dispositivo normativo acima reproduzido que o CNAE (Classificação Nacional da Atividade Econômica) Preponderante é a atividade na qual o empregador tem mais empregados atuando no mês no estabelecimento na atividade-fim.

Para as empresas que só têm uma atividade cadastrada o CNAE Preponderante sempre será a atividade cadastrada como CNAE Principal, que consta no cadastro do CNPJ. Se o empregador, além da atividade principal, executar outra atividade, deverá verificar mensalmente a quantidade de trabalhadores na atividade fim indicada e alterar a CNAE Preponderante, se for o caso.

Resumindo:

- O CNAE Principal se refere a atividade que gera, ou a que se espera que gere, a maior receita da empresa, é a mesma que consta no comprovante de inscrição e de situação da pessoa jurídica no campo “Código e Descrição da Atividade Econômica Principal”.
- O CNAE Preponderante é a atividade na qual existe o maior número de empregados atuando, uma vez que a empresa possui mais de uma atividade econômica, podendo ser alterado mensalmente, devendo a empresa consultar mensalmente a atividade com maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos para enquadrar-se corretamente ao RAT.

De acordo com as informações constantes no Relatório Fiscal (fl. 4.422), nas GFIP's das competências 01/2015, 02/2015, 09/2015, 12/2015 e 13/2015 o contribuinte informou o CNAE-Fiscal e CNAE Preponderante 8211-3/00 (Serviços combinados de escritório e apoio administrativo); nas competências 03/2015 a 06/2015 e 11/2015 informou o CNAE-Fiscal 6422-1/00 (Bancos múltiplos com carteira comercial) e CNAE Preponderante 8211-3/00 (Serviços combinados de escritório e apoio administrativo) e nas competências 07/2015, 08/2015 e 10/2015 informou CNAE-Fiscal e CNAE Preponderante 6422-1/00 (Bancos múltiplos com carteira comercial).

Regularmente intimado a justificar a utilização em GFIP da alíquota de 2% referente ao SAT/RAT, o contribuinte afirmou o que segue, conforme consta no Relatório Fiscal (fl. 4.423):

(...) que o número do CNAE correto a ser considerado para o CNPJ nº 90.400.888/0001-42 (matriz) no ano de 2015 é o 82113-00 - Serviços Combinados de Escritório e Apoio Administrativo.

Conforme resumo mensal do ano de 2015 apresentado em resposta aos itens 9 e 10 do Termo de Intimação nº 05 (protocolado em 30/09/2019), o CNPJ da Matriz apresentava 62% de seu quadro em funções administrativas neste ano. Por fim, informamos que houve falha operacional no envio da informação para os meses transmitidos com o CNAE 64221-00 no ano de 2015.

À partir da análise minuciosa dos CBO declarados em GFIP, a fiscalização apontou no Relatório Fiscal os seguintes motivos pelos quais não acatou o CNAE Preponderante declarado pelo banco (fls. 4.423/4.426):

(...)

10.22 Passando de nossa parte a um minucioso diagnóstico da situação, foram utilizadas as informações declaradas nas GFIP constantes do Modelo Analítico Dinâmico das Informações Gerais da GFIP e os resultados obtidos pela auditoria fiscal encontram-se no Demonstrativo da Classificação CBO Declarados em GFIP do Estabelecimento Matriz cf. Auditoria. Esse último apresenta o enquadramento dos diferentes CBO declarados em GFIP conforme entendimento da presente auditoria fiscal e compara resumidamente tais resultados com aqueles apresentados pelo contribuinte de acordo com o item anterior. Para facilitar a visualização as atividades (CBO) consideradas pela presente auditoria como “atividade fim” do banco foram hachuriadas na cor verde, enquanto (*sic*) as atividades consideradas como puramente “atividade administrativa” (*sic*) encontram-se hachuriadas na cor salmão.

10.23 Antes de mais nada, destacamos a seguir certas discrepâncias no enquadramento de alguns CBO realizados pelo contribuinte.

10.23.1 Observa-se que o CBO nº 1210, “Diretores Gerais”, é considerado pelo contribuinte (*sic*) como uma atividade administrativa. No entanto, verifica-se estarmos diante dos diretores do mais alto nível da empresa, os quais, dentre outros, estabelecem as estratégias operacionais, supervisionam os negócios do banco, representam e preservam a imagem da empresa, concedem entrevistas e participam de negociações, ou seja, dirigem efetivamente a sociedade, atuando, obviamente, na atividade fim da empresa. Ademais, o citado CBO possui entre zero e dois funcionários informados em GFIP na categoria 01 (empregado) ao longo de 2015. Sem embargo, quando o contribuinte aponta entre 17 e 22 funcionários nesse CBO engloba na contagem os colaboradores das categorias 01 (empregado), 03 (trabalhador não vinculado ao RGPS, mas com direito ao FGTS) e 05 (contribuinte individual diretor não empregado com FGTS), ainda que para a determinação da Atividade Preponderante da empresa e correspondente recolhimento da alíquota RAT sejam utilizados somente os empregados e trabalhadores avulsos.

10.23.2 Outro engano pode ser encontrado no CBO nº 1221, “Diretores de produção e operações em empresa agropecuária, pesqueira, aquícola e florestal”, uma vez que esse CBO é nitidamente utilizado por empresas agropecuárias, pesqueiras, aquícolas e florestais e não para estabelecimentos financeiros, comerciais ou industriais.

10.23.3 O banco enquadra o CBO nº 1421, “Gerentes administrativos, financeiros e de riscos”, como atividade administrativa. Não obstante, a própria descrição dessa ocupação é caracterizada pelo exercício de gerência de serviços administrativos, das operações financeiras e dos riscos de empresas do setor bancário (dentre outras), ou seja, dentro da atividade fim da empresa, não sendo possível, desta feita, tê-la como uma simples tarefa administrativa.

10.23.4 No caso do CBO nº 1233, “Diretores de comercialização e marketing”, também classificado pela empresa como atividade administrativa, observa-se estarmos diante de empregados em posição de diretoria que definem o planejamento estratégico da sociedade, definem e executam o plano de marketing e vendas, gerem a qualidade das

vendas, dentre outros, atuando com os produtos do banco numa atividade evidentemente não meramente administrativa.

10.23.5 O mesmo pode ser observado no CBO n.º 1423, “Gerentes de comercialização, marketing e comunicação”, o qual foi enquadrado pelo contribuinte como atividade administrativa, em cerca de 90% das ocorrências. Ainda assim, observa-se que tais colaboradores são encarregados de elaborar os planos estratégicos das áreas de comercialização, marketing e comunicação. Ora, resta claro que esses funcionários trabalham na atividade final do contribuinte, através da comercialização, marketing e comunicação dos produtos oferecidos pelo banco e não em funções administrativas ou intermediárias.

10.23.6 Vejamos ainda os eventos relacionados ao CBO n.º 3517, “Técnicos de seguros e afins”, considerados como atividade administrativa pelo contribuinte. Temos aqui manifestamente pessoas que trabalham na atividade fim do banco com os seguros oferecidos pela empresa. São funcionários que, inclusive, operacionalizam cálculos de prêmios e outros procedimentos correlacionados. 10.23.7 No que tange ao CBO n.º 3541, “Técnicos de vendas especializadas”, os quais são enquadrados em 90% dos casos como atividade administrativa, temos, notadamente, empregados que trabalham mais uma vez na atividade fim do banco, planejando e concretizando vendas de produtos bancários e não ocupando uma função administrativa.

10.23.8 Vejamos ainda o CBO n.º 4102, “Supervisores de serviços financeiros, de câmbio e controle”, igualmente enquadrados pelo contribuinte como atividade administrativa. Pois bem, sendo tais empregados encarregados do controle de equipes de serviços financeiros, de câmbio, créditos e bancários, atividades tipicamente bancárias, não podem visivelmente ser incluídos dentre as funções administrativas do banco.

10.23.9 Temos, além disso, o caso do CBO n.º 4223, “Operadores de telemarketing”, os quais, foram classificados como atividade administrativa pelo contribuinte. Ora, tais empregados oferecem produtos e serviços do banco, atendem a usuários do banco para a resolução de problemas, prestam serviços técnicos especializados na atividade fim do banco, fazem serviços de cobrança e cadastramento dos clientes do banco, prestando assim patente atividade fim e não administrativa.

10.23.10 Ademais, o CBO n.º 5201, “Supervisores de vendas e de prestação de serviços”, também enquadrado pelo contribuinte como atividade administrativa, reúne funcionários que planejam vendas de produtos do banco, atendem clientes do banco e gerenciam serviços de vendas de produtos bancários, funções, portanto, primordiais na atividade bancária, não podendo ser incluídos dentre as atividades administrativas da empresa.

10.24 Em síntese, conforme retratado pelo demonstrativo mencionado anteriormente, e a despeito do autoenquadramento do banco para seu estabelecimento matriz no CNAE 8211-3, de acordo com quadro exibido durante a ação fiscal, a presente auditoria chegou a resultados bastantes diversos. Consoante os CBO declarados em GFIP, observa-se mensalmente 61-62% das ocorrências relacionadas a atividades bancárias e não administrativas como entende o contribuinte. Por conseguinte, resta patente que a atividade preponderante do estabelecimento matriz do Banco Santander é a atividade bancária à qual corresponde o CNAE 64.22-1 (bancos múltiplos, sem carteira comercial), cuja alíquota base do RAT é de 3%.

(...)

10.26 Diante do exposto temos que, para o ano de 2015, o RAT Ajustado do contribuinte em apreço é igual a sua alíquota básica RAT, qual seja 3% (CNAE Preponderante 6422-1), multiplicada pelo FAP, ou seja,  $3\% \times 1,7468$ , que resulta em 5,2404% (alíquota final RAT a ser observada durante o exercício de 2015). Todavia, durante esse período, apenas no estabelecimento matriz, o banco declarou em GFIP e recolheu a alíquota RAT básica de 2% (CNAE Preponderante 8211-3) e FAP igual à 1,78 (1,7812), resultando num RAT Ajustado de 3,5624% ( $2\% \times 1,7812$ ).

10.27 Isto posto, foram levantadas as irregularidades encontradas entre os valores devidos de RAT Ajustado e os efetivamente declarados e pagos. As diferenças de contribuição relativas ao RAT Ajustado apuradas correspondem à alíquota de 1,6780% (5,2404 – 3,5624), sendo que:

- A parcela referente apenas à alíquota básica de RAT de 1% (resultante da diferença entre a alíquota básica do RAT de 3%, conforme o CNAE Preponderante da matriz, e a alíquota básica do RAT declarada em GFIP de 2%) é motor do Processo Administrativo Fiscal nº 16327.720.038/2020-10;
- A parcela referente apenas à majoração da alíquota básica do RAT pelo FAP, correspondente a 0,6780%, em razão da existência do Processo Administrativo nº 1411130008271/03-1, o qual versa sobre o FAP 2015, está com sua exigibilidade suspensa e, por isso, é objeto de Auto de Infração apartado, integrante do Processo Administrativo Fiscal nº 16327.720.039/2020-56.

10.28 O crédito foi apurado tendo como base os valores dos salários de contribuição dos empregados constantes das GFIP em situação “exportadas”, conforme Demonstrativo de Diferenças das Contribuições ao RAT Ajustado do Estabelecimento Matriz em 2015.

(...)

Quando da análise da impugnação apresentada, a autoridade julgadora de primeira instância rechaçou os argumentos do contribuinte, com base no fundamento sintetizado no excerto abaixo reproduzido (fl. 6.273):

(...)

23.5. Cumpre mencionar que, apesar de contestar o entendimento da autoridade lançadora, fundamentado no Relatório Fiscal, de que os trabalhadores com referidos CBO's, no estabelecimento matriz, desenvolvessem atividades bancárias, a empresa não trouxe aos autos, em sua defesa, documentos hábeis e suficientes a comprovar sua alegação de que tais grupos de profissionais deveriam ser classificados na realização de atividade administrativa, tendo apenas repetido, na impugnação, a descrição sumária constante no “Demonstrativo da Classificação CBO Declarada em GFIP do Estabelecimento Matriz cf. Banco Santander” (fls. 5.518 a 5.703), que já havia apresentado durante a ação fiscal.

23.6. É de se consignar que as alegações, apresentadas em impugnação, desacompanhadas de prova não produzem efeito em sede de processo administrativo fiscal, sendo insuficientes para elidir o lançamento de ofício.

23.7. Assim, tem-se que não há que se falar, aqui, em cancelamento da autuação relativa às contribuições ao GILRAT.

(...)

Convém ponderar que a fiscalização, no seu mister, seguiu estritamente as disposições legais e normativas que regem a matéria. O fundamento para não serem acatados os CBO's adotados pela Recorrente pautou-se basicamente no fato de que os empregados desenvolvem atividades fim da empresa, de modo que não podem tais atividades serem incluídas como simples atividades administrativas.

Ademais, as Comunicações de Acidente do Trabalho (CAT), o Programa de Prevenção de Riscos Ambientais (PPRA) e os laudos/pareceres técnicos não se prestam a alterar a GILRAT, por falta de amparo legal, já que o grau de risco de cada atividade está definido no já citado anexo V do Decreto nº 3.048 de 1999, cabendo apenas ao contribuinte se auto enquadrar na respectiva atividade preponderante, informando-a em GFIP.

Conforme preceitua o § 15 do artigo 72 da Instrução Normativa RFB nº 971 de 2009, o FAP atribuído às empresas pelo antigo Ministério da Previdência Social poderá ser

contestado perante o Departamento de Políticas de Saúde e Segurança Ocupacional da Secretaria de Políticas de Previdência Social do Ministério da Previdência Social, no prazo de trinta dias da sua divulgação oficial.

De todo o exposto, conclui-se não merecer reforma a decisão recorrida, devendo ser mantida pelos seus próprios fundamentos, com os quais concordo, de modo que não podem ser acolhidos os argumentos repisados pelo contribuinte no recurso voluntário.

### **CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS AO INCRA**

Neste tópico o Recorrente refuta a exigência de contribuição de Terceiros alegando: (i) a necessidade de sobrestamento do lançamento em razão da concomitância – ação judicial em curso e (ii) impossibilidade de se exigir contribuições destinadas ao INCRA.

O Recorrente repisa os mesmos argumentos da impugnação, motivo pelo qual, tendo em vista a prerrogativa do artigo 57, § 3º do RICARF, por concordar com os fundamentos da decisão recorrida, utilizo-os como razão de decidir, mediante a reprodução do seguinte excerto (fls. 6.273/6.278):

(...)

#### **Das contribuições destinadas ao INCRA:**

24. Não merecem acolhida, aqui, as alegações da impugnante no sentido de necessidade de sobrestamento do presente processo administrativo, com relação ao lançamento das contribuições destinadas ao INCRA, até julgamento definitivo da Ação Ordinária nº 2005.34.00.0168646, distribuída à 20ª Vara Federal da Seção Judiciária do Distrito Federal (Apelação em Remessa Necessária nº 0016832- 55.2005.4.01.3400), e da Ação Rescisória nº 0002159-10.2013.404.0000/RS, em trâmite junto ao Tribunal Regional Federal da 4ª Região, bem como da impossibilidade de exigência das referidas contribuições.

24.1. A empresa afirma, em síntese, em sua defesa:

- a) que a Ação Ordinária nº 2005.34.00.0168646 objetivava a declaração da inexistência de relação jurídico-tributária no que se refere à exigência das contribuições ao INCRA, sendo em 2009 teria sido proferida sentença julgando procedentes os pedidos formulados por ela, e que a União teria interposto Recurso de Apelação, que ainda estaria pendente de julgamento;
- b) que, caso se conclua, nos autos da Ação Rescisória nº 0002159-10.2013.404.0000/RS, pela manutenção da sentença transitada em julgado em favor dela, não haveria que se falar em relação jurídico-tributária entre ela e a Fazenda Nacional/INCRA;
- c) que o Auto de Infração de contribuição para outras entidades e fundos possuiria relação de prejudicialidade com a discussão objeto das ações judiciais retro mencionadas;
- d) que o sobrestamento estaria previsto no artigo 313, inciso V, alínea “a” do Código de Processo Civil;
- e) que a contribuição ao INCRA seria inconstitucional.

24.2. Cumpre reproduzir, a seguir, alguns trechos do Relatório Fiscal, que tratam das ações judiciais citadas pela impugnante.

(...)

11.7 O Banco Santander Meridional S.A. (antiga razão social do Banco Santander (Brasil) S.A.) impetrou, em 10 de abril de 2002, o Mandato de Segurança Preventivo com Pedido de Liminar nº 2002.71.00.009804-9, junto à

11ª Vara da Justiça Federal de Porto Alegre da Seção Judiciária do RS, visando afastar a exigibilidade da Contribuição ao INCRA de 0,2%.

11.8 Em 12 de abril de 2002, o impetrante obteve liminar para suspender a exigibilidade do crédito devido ao INCRA, a título de contribuição adicional de 0,2%, a partir da vigência da Lei nº 8.212/91; sendo tal decisão confirmada por sentença, prolatada em 27 de novembro de 2002, a qual julga procedente o pedido para reconhecer a inexigibilidade da Contribuição ao INCRA no percentual de 0,2%, a partir da vigência da Lei 8.212/91, e concede a segurança, determinando às autoridades coatoras que se abstenham de exigir a contribuição em tela a partir da data da impetração.

11.9 Contra essa sentença de primeira instância, INCRA e INSS interpuseram Apelação, no entanto, ambos recursos, bem como a Remessa Oficial, tiveram seu provimento negado em acórdão, de 04 de fevereiro de 2004. Em prosseguimento, o INCRA, em 01 de março de 2004, interpõe Recurso Especial, provido em decisão de 25 de abril de 2007. Inconformado, o banco opõe Embargos de Declaração, os quais recebem provimento em decisão, de 28 de maio de 2009, que lhes empresta efeitos infringentes com o fim de reconsiderar a decisão prolatada anteriormente e negar seguimento ao Recurso Especial do INCRA. Posteriormente, em 23 de junho de 2009, o INCRA opõe Embargos de Declaração, rejeitados em decisão de 29 de novembro de 2010. E, finalmente, face à ausência de recurso da União, a decisão que rejeita os Embargos de Declaração do INCRA transita em julgado, em 05 de abril de 2013.

11.10 Inconformada, a Fazenda Nacional interpõe Ação Rescisória com Pedido de Tutela Antecipada nº 0002159-10.2013.404.0000/RS, junto ao Tribunal Regional Federal da 4ª Região, visando desconstituir o acórdão da Primeira Turma da Corte Regional (Mandado de Segurança nº 2002.71.00.009804-9), o qual reconheceu a inexigibilidade da Contribuição ao INCRA após a vigência da Lei nº 8.212/91, para que, em novo julgamento, sejam providas as apelações da Fazenda Pública e a remessa oficial, e julgado improcedente o pedido de reconhecimento da inexigibilidade da Contribuição ao INCRA, além da concessão de tutela antecipada para que seja obstado o levantamento dos depósitos judiciais realizados nos autos da ação originária, visando, portanto, desconstituir a decisão que reconheceu a inexigibilidade das Contribuições ao INCRA após a vigência da Lei nº 8.212/91.

11.11 Em sede de Rescisória, acórdão, de 27 de maio de 2013, defere o pedido de Antecipação de Tutela do INCRA para suspender o levantamento dos depósitos judiciais realizados nos autos da ação originária, até o julgamento definitivo da ação rescisória (relacionados a Autos de Infração específicos da Receita Federal do Brasil -créditos que teriam sido lançados por equívoco, em desrespeito à decisão transitada em julgado no mandato de segurança original).

11.12 Seguidamente, na Rescisória, acórdão, de 20 de novembro de 2014, reconhece a decadência da Ação Rescisória (acórdão disponibilizado eletronicamente em 10 de dezembro de 2014). Por sua vez, em 20 de abril de 2015, o banco interpõe Recurso Especial e em 06 de maio de 2015, a União interpõe o mesmo recurso. Logo após, em setembro de 2015, a União e o Banco Santander interpõem Agravo de Decisão Denegatória de Recurso Especial em Ação Rescisória contra a decisão que inadimitiu os Recursos Especiais, sendo ambos negados em decisão de 06 de setembro de 2016. Mais tarde, em 03 de maio de 2017, decisão na Rescisória acolhe Agravo Interno da Fazenda Nacional e reconsidera o decisório agravado, prolatando nova decisão que conhece o Agravo Interno interposto pela Fazenda Nacional e dá provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, determinando o retorno dos autos ao Tribunal de origem, a fim de que seja dado prosseguimento ao julgamento da Ação Rescisória, além de considerar prejudicado o recurso interposto pelo banco.

11.13 Salientamos que, a partir de 22 de maio de 2019, o processo passou a tramitar, eletronicamente, no sistema e-proc, sob o n.º 5021841-50.2019.4-04-0000.

11.14 Por fim, em 05 de dezembro de 2019, acórdão julga procedente a ação rescisória, para desconstituir o acórdão anterior, proferido no Mandado de Segurança n.º 2002.71.00.009804-9/RS, e, em juízo rescisório, dar provimento à Apelação do INSS, do Incra e à remessa oficial. Ademais, em 26 de dezembro de 2019, o Banco Santander deposita judicialmente os valores relativos às Contribuições ao INCRA corresponsáveis aos montantes de base de cálculo declarados pelo banco em GFIP.

(...)

11.16 Além do processo judicial acima relatado, o Banco Santander Meridional S.A. (antiga razão social do Banco Santander (Brasil) S.A.) e outro, impetraram, em 08 de junho de 2005, Ação Ordinária com Pedido de Tutela Antecipada n.º 2005.34.00.016864-6 (Apelação em Remessa Necessária n.º 0016832-55.2005.4.01.3400), junto à 20ª Vara Federal da Seção Judiciária do Distrito Federal, objetivando a declaração da inexistência de relação jurídico-tributária no que se refere à exigência das Contribuições ao INCRA e compensação dos valores indevidos recolhidos nos últimos dez anos.

11.17 O banco obteve a Antecipação da Tutela pleiteada, em 06 de julho de 2005, no sentido de suspender a exigibilidade da contribuição questionada, sendo que, em 27 de setembro de 2005, protocola (apenas para o CNPJ n.º 90.400.888/0001-24) Pedido de Desistência somente do pedido liminar de suspensão de exigibilidade do crédito tributário, mantendo os demais pedidos constantes da inicial.

11.18 Na sequência, em 18 de agosto de 2009, sentença julga procedente o pedido para reconhecer o direito dos autores de compensarem os valores indevidamente pagos a título de Contribuição ao INCRA, a partir de 08/06/1995, com tributos vincendos arrecadados pela Secretaria da Receita Federal com atualização monetária e juros moratórios.

11.19 Em conformidade com Certidão de Objeto e Pé, de 25 de novembro de 2019, dessa sentença a União interpôs Apelação, que foi recebida nos efeitos devolutivo e suspensivo, e o banco opôs Embargos de Declaração, sendo estes últimos não acolhidos. Por fim, certifica que os autos encontram-se conclusos ao desembargador (informação constante igualmente da Movimentação Processual (*sic*) de 27 de janeiro de 2020). Em resumo, o contribuinte em apreço não possui suspensão de exigibilidade das Contribuições ao INCRA no seio do processo em tela por ter desistido do pedido liminar, como acima mencionado.

(grifos nossos)

24.3. Cabe registrar, ainda, que, em consulta ao processo n.º 5021841-50.2019.4-04-0000 no endereço eletrônico do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e do Supremo Tribunal Federal (STF), foi constatado que, posteriormente ao acórdão de 05/12/2019, que julgou procedente a ação rescisória: I) o Banco Santander (Brasil) S.A. opôs Embargos de Declaração, os quais foram rejeitados em decisão de 07/05/2020; II) houve a interposição de recurso especial e de recurso extraordinário, pelo banco, tendo sido estes admitidos; III) em 05/08/2020, foi proferida decisão, no âmbito do STJ, negando provimento ao recurso especial; IV) o recurso extraordinário ainda não foi apreciado pelo STF.

24.4. Cumpre consignar, também, que, em consulta ao processo n.º 0016832-55.2005.4.01.3400, no endereço eletrônico do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, foi verificado que ainda não houve o julgamento do recurso de apelação interposto pela União.

24.5. Isto posto, é de se notar que resta configurada, no caso, a concomitância dos feitos administrativo e judicial, no que tange à questão referente à exigibilidade das contribuições destinadas ao INCRA.

24.6. Cabe observar que a opção pela via judicial implica renúncia às instâncias administrativas, nos termos do artigo 87, caput do Decreto n.º 7.574, de 29/09/2011, a seguir transcrito, para se evitar decisões conflitantes e tendo em vista a autoridade do pronunciamento do Poder Judiciário em relação aos decisórios proferidos pelos órgãos administrativos.

**Decreto n.º 7.574/2011:**

Art. 87. A existência ou propositura, pelo sujeito passivo, de ação judicial com o mesmo objeto do lançamento importa em renúncia ou em desistência ao litígio nas instâncias administrativas (Lei n.º 6.830, de 1980, art. 38, parágrafo único).

Parágrafo único. O curso do processo administrativo, quando houver matéria distinta da constante do processo judicial, terá prosseguimento em relação à matéria diferenciada.

(grifos nossos)

24.7. Deve ser enfatizado que a renúncia à via administrativa pela propositura de ação judicial foi objeto também de Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

**Súmula CARF n.º 01:**

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

(grifos nossos)

24.8. Assim, tem-se que a argumentação apresentada pela empresa, em sua impugnação, no sentido da impossibilidade de exigência das contribuições ao INCRA, não será, aqui, objeto de apreciação, tendo em vista que tal matéria foi submetida, por ela, ao crivo do Poder Judiciário, conforme visto acima.

24.9. Cumpre informar, ademais, que questões relativas à inconstitucionalidade de normas não são passíveis de análise por esta instância administrativa, merecendo destaque, no caso, o disposto no artigo 26-A, caput do Decreto n.º 70.235/1972 e no artigo 59 do Decreto n.º 7.574/2011, a seguir transcritos.

**Decreto n.º 70.235/1972:**

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)

(...)

**Decreto n.º 7.574/2011:**

Art. 59. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade (Decreto no 70.235, de 1972, art. 26-A, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, art. 25).

(...)

24.10. Cabe tecer, aqui, ainda, as seguintes considerações:

- I) que a formalização do crédito tributário pelo lançamento, consoante o artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN), é decorrente do caráter vinculado e obrigatório do ato administrativo, não podendo a fiscalização, sob pena de

responsabilidade funcional, eximir-se de efetuar-lo, e este deve seguir seu curso normal, com a prática de todos atos inerentes às diversas fases do processo administrativo;

- II) que as normas que disciplinam, de forma específica, o processo administrativo fiscal – o Decreto n.º 70.235/1972 e o Decreto n.º 7.574/2011 – não prevêem o seu sobrestamento até o deslinde de ação judicial que verse sobre a mesma matéria;
- III) que o processo administrativo fiscal é regido por princípios, dentre os quais o da oficialidade, que obriga a administração impulsionar o processo até sua decisão final; e
- IV) que o artigo 313, inciso V, alínea “a” do Código de Processo Civil, citado pela empresa, em sua defesa, se refere ao processo judicial, e não ao processo administrativo, em que não há o conhecimento de matéria que se encontra “sub judice”, não sendo referido dispositivo normativo aplicável ao caso em tela.

24.11. Logo, resta incabível a suspensão da tramitação regular do presente processo administrativo, com o sobrestamento do julgamento, com relação ao lançamento das contribuições destinadas ao INCRA, até o trânsito em julgado das decisões de mérito da Ação Ordinária n.º 2005.34.00.0168646/DF e da Ação Rescisória n.º 0002159-10.2013.404.0000/RS, como requer a impugnante.

24.12. É de se salientar, no entanto, que, quando da prática dos atos executórios, atinentes ao processo de cobrança, deve ser observada a situação das referidas ações judiciais.

24.13. Por fim, cumpre mencionar que deve ser mantido, no caso, o lançamento das contribuições destinadas ao INCRA, efetuado pela fiscalização, por meio do Auto de Infração de contribuição para outras entidades e fundos, não havendo que se falar em seu cancelamento.

(...)

Portanto, diante do exposto, não merece qualquer reparo a decisão de primeira instância neste ponto.

### **Conclusão**

Por todo o exposto e por tudo mais que consta dos autos, vota-se em dar parcial provimento ao recurso voluntário para excluir do lançamento os valores do auxílio alimentação pagos aos empregados na forma de vale-refeição ou vale-alimentação (tíquete).

Débora Fófano dos Santos