



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.720071/2018-17
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-005.314 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de agosto de 2019
Recorrente BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

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

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

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

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

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

PLR. VALOR MÍNIMO FIXO E CERTO.

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

PARTICIPAÇÃO NO LUCRO. ADMINISTRADORES.

A participação nos lucros e resultados prevista na Lei nº 6.404 de 1976 paga a diretores não empregados (contribuintes individuais) tem a natureza de retribuição pelos serviços prestados à pessoa jurídica, ensejando a incidência de contribuição previdenciária, por não estar abrigada nos termos da Lei nº 10.101 de 2000.

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer a regularidade dos programas de participação nos lucros ou resultados exclusivamente no que se refere ao requisito da pactuação prévia da CCT. Vencida a Conselheira Débora Fófano dos Santos, relatora, que negou provimento, e os Conselheiros Sávio Salomão de Almeida Nóbrega e Douglas Kakazu Kushiyama, que deram provimento parcial em maior extensão. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

Débora Fófano dos Santos - Relator

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiyama, Débora Fófano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 1.189/1.307) interposto contra decisão no acórdão nº 14-86.387, proferido pela 12ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (DRJ/RPO), em sessão de 12 de junho de 2018 (fls. 1.052/1.180), a qual julgou a impugnação improcedente mantendo o crédito tributário lançado.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo é constituído pelos seguintes autos de infração, lavrados em 2/2/2018:

i) Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador:

a) *Participação nos Lucros de Administradores*, referente o mês de fevereiro de 2013, no valor de R\$ 4.384.034,22;

b) *Hiring Bonus*, nos meses de fevereiro de 2013, abril de 2013, junho de 2013, julho de 2013, agosto de 2013, setembro de 2013, outubro de 2013, novembro de 2013 e dezembro de 2013, no valor de R\$ 1.657.466,75;

c) *PLR - Participação nos Lucros ou Resultados a Empregados* nos meses de fevereiro de 2013, março de 2013, abril de 2013, maio de 2013, julho de 2013, outubro de 2013, novembro de 2013 e dezembro de 2013, no valor de R\$ 189.042.570,01;

d) *GILRAT sobre PLR - Participação nos Lucros ou Resultados a Empregados*, no valor de R\$ 39.577.952,42 e

e) *GILRAT sobre Hiring Bonus*, no valor de R\$ 347.007,22, totalizando o montante consolidado de R\$ 533.521.363,62, acrescido de juros e multa de ofício calculados até 02/2018 (fls. 587/596); e

ii) Contribuição para Outras Entidades e Fundos: Parte destinada ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação – FNDE (Salário Educação) contribuições devidas sobre *Hiring Bônus*, no valor de R\$ 184.162,96 e contribuições devidas sobre *PLR - Participação nos Lucros ou Resultados a Empregados*, no valor de R\$ 21.004.729,96, totalizando o montante no montante de R\$ 48.097.297,39, acrescido de juros e multa de ofício calculados até 02/2018 (fls. 597/603).

A fiscalização esclarece de forma minuciosa no relatório fiscal de fls. 604/643, ter verificado a partir de dados constantes de planilhas fornecidas pela empresa, contendo os pagamentos por beneficiário (formato Excel), confirmados com as respectivas folhas de pagamento e contabilidade do sujeito passivo, pagamentos de valores aos segurados empregados e segurados contribuintes individuais (administradores) classificados como “Participação nos Lucros ou Resultados (PLR)” sem o atendimento dos requisitos legais estabelecidos pela Lei nº 10.101 de 2000, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, além de pagamentos de rendimentos aos segurados empregados a título de *Hiring Bonus*, obtidos das folhas de pagamento, sobre os quais não foram recolhidas as contribuições sociais devidas. Tais remunerações não foram declaradas em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, fato este corroborado por informação prestada pela empresa.

A seguir transcreve-se resumo da autuação fiscal constante no acórdão recorrido (fls. 1.055/1.065):

O Relatório Fiscal está juntado às fls. 604/642.

Constituem fatos geradores das contribuições lançadas as seguintes remunerações, sobre as quais não foram recolhidas as devidas contribuições sociais, tampouco objeto de declaração em GFIP:

→ pagas aos segurados empregados a propósito de “Participação nos Lucros ou Resultados”, em desacordo com a legislação específica: competências 02, 03, 04, 05, 07, 10, 11 e 12/2013;

→ pagas aos segurados contribuintes individuais (administradores), a título de “Participação nos Lucros”: competência 02/2013; e,

→ pagas aos segurados empregados a título de “Hiring Bonus”: competências 02, 04, 06 a 12/2013.

Os valores apurados de “Participação nos Lucros ou Resultados dos Empregados” e “Participação nos Lucros dos Administradores” foram obtidos a partir de dados constantes de planilhas fornecidas pela empresa, contendo os pagamentos por beneficiário (formato Excel), confirmados com as respectivas folhas de pagamento e

contabilidade do sujeito passivo. Os valores do "Hiring Bonus" foram obtidos das folhas de pagamento.

Da Participação nos Lucros ou Resultados dos Empregados

Abstendo-me do relato das transcrições normativas e das considerações teóricas sobre a Participação nos Lucros e Resultados, a fiscalização afirma (itens 5.14 e 5.15) que foram encontrados na contabilidade do sujeito passivo autuado (contas nº 952415 - Despesa PPG Programa Próprio de Gestão, 952550 - Desp PPRS Programa Participação Resultados, 952551 - Desp Programa Próprio Específico e 999145 - Partic nos Lucros e Res - Empregados), bem como em suas folhas de pagamento (rubricas 415 - Programa Próprio de Gestão, 505 - Antecipação PLR, 795 - Programa Próprio Específico 1º Sem, 980 - PLR - Participação nos Lucros/Result, 985 - Parcela Adicional PLR, 1025 - PPRS, entre outras), pagamentos de verbas a título de PLR aos seus empregados. Esses pagamentos, cujos montantes por beneficiário e rubrica são apontados na planilha de PLR apresentada pelo contribuinte em meio digital (CD), em 31/01/2018, junto com a carta de mesma data, foram realizados com base nos subsequentes instrumentos de negociação, conforme informação prestada pela empresa por meio de carta datada de 31/01/2018, entregue nessa mesma data. A seguir, a fiscalização os enumera, da seguinte forma:

- a) Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2012, datada de 02/10/2012, referente ao ano-base de 2012; celebrada com a Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro - CONTRAF, Federação Nacional dos Bancos - FENABAN e outras entidades;
- b) Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2013, datada de 18/10/2013, referente ao ano-base de 2013; celebrada com a Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro - CONTRAF, Federação Nacional dos Bancos - FENABAN e outras entidades;
- c) Acordo Coletivo de Trabalho do Programa da Participação nos Resultados Santander (PPRS) - Biênio 2012/2013, datado de 28/06/2012, com vigência retroativa no período de 01/01/2012 a 31/12/2013, celebrado com a Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro - CONTRAF e outras entidades;
- d) Acordo Coletivo de Trabalho do Programa da Participação nos Resultados Santander (PPRS) - Biênio 2012/2013, datado de 28/06/2012, com vigência retroativa no período de 01/01/2012 a 31/12/2013, celebrado com a Federação dos Trabalhadores em Empresas de Crédito de São Paulo e outras entidades;
- e) Programa Próprio de Gestão 2012/2013 - sem data; f) Programa Próprio Específico Cash Management e Soluções Eletrônicas- 3º Trimestre de 2012, sem data;
- g) Programa Próprio Específico Cash Management e Soluções Eletrônicas-4º Trimestre de 2012, sem data;
- h) Programa Próprio Específico Cash Management e Soluções Eletrônicas-1º Trimestre de 2013, sem data;
- i) Programa Próprio Específico Cash Management e Soluções Eletrônicas-2º Trimestre de 2013, sem data;
- j) Programa Próprio Específico Consignado - Canal Externo / Canal Interno / Originação - 3º Trimestre de 2012, sem data;
- k) Programa Próprio Específico Consignado - Canal Externo / Canal Interno / Originação - 4º Trimestre de 2012, sem data;
- l) Programa Próprio Específico Consignado - Canal Externo / Canal Interno / Originação - 1º Trimestre de 2013, sem data;
- m) Próprio Específico Consignado - Canal Externo / Canal Interno / Originação - 2º Trimestre de 2013, sem data;
- n) Programa Próprio Específico - Corporate Especialista - 2012, sem data;

- o) Programa Próprio Específico Governos & Instituições – Cash Management - 2º Semestre de 2012, sem data;
- p) Programa Próprio Específico Governos & Instituições – Cash Management - 1º Semestre de 2013, sem data;
- q) Programa Próprio Específico Governos & Instituições – Assistentes Comerciais - 2º Semestre de 2012, sem data;
- r) Programa Próprio Específico Governos & Instituições – Assistentes Comerciais - 1º Semestre de 2013, sem data;
- s) Programa Próprio Específico Governos & Instituições – Gerentes Comerciais - 2º Semestre de 2012, sem data;
- t) Programa Próprio Específico Governos & Instituições – Gerentes Comerciais - 1º Semestre de 2013, sem data;
- u) Programa Próprio Específico Negócios Imobiliários Canal externo - 2º semestre 2012, sem data;
- v) Programa Próprio Específico Negócios Imobiliários Canal externo - 1º semestre 2013, sem data;
- w) Programa Próprio Específico Negócios Imobiliários Canal externo - Gte Coml Neg Imob Canais II - 2º semestre 2012, sem data;
- x) Programa Próprio Específico Negócios Imobiliários Canal externo – Gte Coml Neg Imob Canais II - 1º semestre 2013, sem data;
- y) PPE- Programa Próprio Específico Rede Comercial de Agências/PAB's e Núcleos - 2º Semestre 2012, sem data;
- z) Programa Próprio Específico Sala de Ações - 2º Semestre 2012, sem data; e,
- aa) PPE- Programa Próprio Específico Rede Comercial de Agências/PAB's/Núcleos e Sala de Ações - 1º Semestre 2013, sem data.

Sustenta a fiscalização que, em virtude da existência de mais de um instrumento de negociação tratando sobre PLR para o mesmo período, foi necessário verificar quais instrumentos foram utilizados pelo contribuinte no pagamento da PLR aos seus empregados, bem como averiguar se houve compensação dos valores pagos com base em tais instrumentos. Iniciou-se a análise pelas Convenções Coletivas de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos, de 02/10/2012 e 18/10/2013; transcreve o estabelecido pela Convenção datada de 02/10/2012, cláusula primeira.

Por sua vez, para o mesmo período abrangido pelas Convenções Coletivas, tem-se a vigência de Acordos Coletivos de Trabalho do Programa da Participação nos Resultados Santander (PPRS), os quais apresentam redação similar quanto à questão da compensação. Destaca a cláusula sétima do Acordo Coletivo datado de 28/06/2012, celebrado com a CONTRAF e outras entidades.

Da leitura dos dispositivos transcritos (transcrição suprimida por este Relator), resta evidente que os valores pagos com base nas Convenções Coletivas de PLR não são compensados com quaisquer outros instrumentos e, ainda que o fossem, só o seriam parcialmente, uma vez que há uma parcela de valor fixo não-compensável prevista na própria CCT. Mesmo assim, o contribuinte foi intimado (Termo de Intimação Fiscal nº 05) para esclarecer se, na prática, ocorreu a compensação entre a Participação nos Lucros ou Resultados relativa às Convenções Coletivas e àquelas decorrentes dos Acordos Coletivos/Programas Próprios, tendo respondido, por intermédio de carta datada de 17/01/2018, entregue naquela mesma data, que não houve compensação entre a PLR relativa às convenções e àquelas dos Acordos Coletivos / Programas Próprios.

Argumenta, portanto, a fiscalização, que a empresa se utilizou de dois instrumentos contemplando os mesmos empregados, Convenção Coletiva e Acordo Coletivo/Programa Específico. Todavia, continua a fiscalização, sabe-se que somente

uma das formas especificadas deve ser escolhida em comum acordo. Ou se distribui lucros/resultados por intermédio de um Plano Próprio pactuado entre comissão de empregados e empresa ou através de Convenção Coletiva ou através de Acordo Coletivo. Havendo pagamentos de PLR com base em instrumentos distintos, referentes aos mesmo período, deve haver compensação entre eles. A própria Lei nº 10.101/2000 prevê a existência de dois instrumentos e a compensação entre eles. A seguir, cita entendimento do CARF em amparo à sua tese.

A desobediência a esse quesito, qual seja, o da compensabilidade das parcelas de PLR, segundo a fiscalização, por si só, é suficiente para que seja desconsiderado o comando constitucional de desvinculação da verba de PLR da remuneração. A Lei nº 10.101/2000 é clara e o pagamento de PLR com base em dois acordos concomitantemente encontra-se em desacordo com seus preceitos, devendo incidir contribuição previdenciária sobre a totalidade dos pagamentos realizados.

No item 5.26, continua a análise dos instrumentos de negociação. Sustenta a fiscalização que se verifica que as duas Convenções Coletivas de Trabalho que tratam da PLR, arroladas nas alíneas "a" e "b" do item 5.15, possuem vigência retroativa e que, portanto, não foram elaboradas antes do início do período a que se referem os lucros ou resultados, como exige a lei. A Convenção Coletiva que trata da PLR relativa ao exercício de 2012 só foi assinada em 02/10/2012 e a que trata da PLR relativa ao exercício de 2013 só foi assinada em 18/10/2013. Argumenta, em exemplificação, que os empregados durante quase todos os anos de 2012 e 2013, desconheciam completamente os requisitos a que deveriam atender para fazer jus ao recebimento da verba referente à PLR, uma vez que os critérios e condições para o recebimento da PLR só foram estabelecidos posteriormente, em 02/10/2012 e 18/10/2013, respectivamente, próximo do final do período a que se referiam, demonstrando a ausência de prévia negociação, o que fere diretamente os ditames legais. O mesmo raciocínio vale para os Acordos Coletivos de Trabalho dos Programas da Participação nos Resultados Santander (PPRS) celebrados em 28/06/2012, no que se refere ao ano-base de 2012, uma vez que o conhecimento das regras por parte dos empregados só ocorreu já transcorrido quase a metade do ano de 2012.

Assim, cada um dos instrumentos de negociação deve ser prévio, ou seja, deve ser elaborado antes do início do período a que se referem os lucros ou resultados, pois é relativo exatamente a esse período pactuado. Desta feita, os instrumentos decorrentes das negociações devem ser formalizados antes do período (ano-base) de referência, devendo deles constar, de forma clara e objetiva, as metas, os resultados, prazos, critérios e condições que, se implementados, darão aos empregados o direito de receber a verba desvinculada da remuneração. Afinal, se assim não fosse, indagar-se-ia sobre a utilidade e eficácia das regras contidas na legislação, não bastando, tão somente, a existência de um acordo/programa.

Conclui que os pagamentos a título de PLR realizados por intermédio dos instrumentos arrolados no item 5.15, que por sua vez não atendem à exigência legal de prévia negociação entre as partes, foram considerados como integrantes do salário de contribuição por terem sido efetuados em desacordo com a lei específica.

A Lei nº 10.101/2000 determina, como já visto, que 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. Tais regras dizem respeito à possibilidade dos empregados conhecerem previamente, ou seja, por intermédio do acordo, os requisitos que devem ser por eles atendidos para se habilitarem ao recebimento da PLR, bem como o montante que receberão a depender do lucro ou resultado auferido pelo empregador se os objetivos forem cumpridos. Nesse quesito também foi desrespeitada a lei.

Sendo o teor dos Acordos Coletivos de Trabalho do Programa da Participação nos Resultados Santander (PPRS) basicamente idênticos, cita como exemplo o Acordo Coletivo relativo aos anos-base 2012 e 2013, celebrado em 28/06/2012 com a

CONTRAF e outras entidades, citando as suas cláusulas quarta (elegíveis), quinta (apuração dos valores do Programa de Participação nos Resultados Santander – PPRS), sexta (forma de divulgação aos empregados), sétima (compensação), oitava (programas específicos mantidos pelos acordantes), nona (pagamento), décima primeira (abrangência – aplicação) e décima segunda (vigência – aplicação).

Da leitura das cláusulas transcritas no Relatório Fiscal, vê-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. Nos acordos coletivos mencionados não há qualquer determinação para os empregados, apenas ser necessário trabalhar na empresa e manter vínculo no último dia do respectivo ano, ainda que tenham se afastado durante todo o ano por doença ou acidente de trabalho, o que demonstra tratar-se na verdade de pagamento de prêmio por tempo de serviço e não de PLR.

Além disso, independentemente do índice ROE (*Return on Equity*) obtido, ainda que ele seja zero, é assegurado o 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. Ao contrário, a participação nos resultados já aparece como um fato consumado, independente de qualquer atitude tomada pelo empregado, ele receberia a PLR, o que afasta qualquer possibilidade de se vislumbrar na parcela paga a qualificação que lhe outorgou a atuada.

O empregado jamais deixa de receber valor referente à participação nos resultados, uma vez que existe um valor fixo mínimo, tratando-se tal verba na verdade de uma gratificação, bonificação ou outro nome que se queira, menos PLR. Evidente que não basta, portanto, a existência de plano disciplinando a distribuição de lucros ou resultados; a legislação exige que dos instrumentos competentes para a negociação entre a empresa e seus empregados constem regras claras e objetivas, tanto subjetivas, quanto adjetivas, as quais contenham critérios e condições. Claro está que o intuito aqui é que, por intermédio de vantagens fiscais, as empresas sejam motivadas a atrair e incentivar seus trabalhadores com ganhos extras pelo cumprimento de metas ou resultados individuais ou coletivos, cumprindo assim o intuito da PLR de servir como um instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade.

Em suma, o pagamento em estudo afastou-se do objetivo da lei, qual seja, o de integrar capital e trabalho e incentivar a produtividade, mediante um ajuste prévio entre empresa e empregados, para definir os resultados a serem alcançados, a forma de participação, os direitos substantivos e demais regras adjetivas. Afastou-se, portanto, o contribuinte dos requisitos legais que fazem com que a PLR não integre o salário de contribuição. Cita entendimento do CAREF, em acórdão que transcreve, e doutrina trabalhista.

Continuando, a fiscalização sustenta que igualmente desrespeita a lei o Programa Próprio de Gestão 2012/2013, sem data, do qual transcreve os itens 1 (objetivos), 2 (elegibilidade), 3 (premissas básicas), 4 (valor a ser pago), 5 (critérios de medição de performance), 6 (programa de renda variável), 7 (forma de pagamento), 9 (diferimento e pagamento em *units* – regras diferenciadas para executivos) e 10 (considerações finais).

Desse Programa Próprio de Gestão são supostamente partes o contribuinte e seus empregados. Todavia, não consta qualquer assinatura ou qualificação no instrumento, nem a data de sua celebração, não sendo possível, portanto, comprovar sequer que foi celebrado de fato e quem foram as partes e seus representantes legais. O programa em tela não comprova que houve a participação dos empregados em sua elaboração, não comprova quando ocorreu a sua ciência por parte dos empregados, não comprova a participação de um representante sindical nas negociações, nem que o instrumento de negociação foi devidamente registrado e arquivado na competente entidade sindical.

A Lei nº 10.101/2000 é clara ao consagrar a participação nos lucros ou resultados como fruto de uma negociação revestida por meio de convenção, de acordo coletivo ou de comissão escolhida pelas partes, em que haja equilíbrio das forças. Há irregularidade no instrumento quando o direito dos empregados em escolher seus representantes for

preterido ou não for comprovado, uma vez que o trabalhador é hipossuficiente na relação de emprego e merece toda a proteção da lei.

Mesmo que a empresa argumente que a comprovação da participação, anuência e ciência do programa em questão por parte dos empregados reside no parágrafo primeiro da cláusula oitava dos Acordos Coletivos de Trabalho do Programa da Participação nos Resultados Santander (PPRS) datados de 28/06/2012 (que transcreve), tal alegação não deve ser considerada, uma vez que esses mesmos parágrafos mencionam tratar-se o Programa Próprio de Gestão de documento cujas regras e valores são fixados pela Diretoria, ou seja, não há qualquer negociação com os empregados, trata-se de documento elaborado unilateralmente pela empresa.

O conteúdo do Programa Próprio de Gestão resume-se ao transcrito no item 5.47 do Relatório Fiscal, não apontando em momento algum as metas que deverão ser atingidas para que o empregado se torne beneficiário da participação. Fala-se em metas quantitativas e qualitativas e competências individuais, mas não se explica. Menciona a existência de avaliação de competências, mas não descreve os parâmetros nela utilizados nem apresenta modelo básico de tal avaliação. Verifica-se, inclusive, que o plano estipula que as metas serão acordadas entre o gestor e o funcionário e que poderá ser revisto a qualquer momento levando-se em conta fatores tais como momento econômico e planos de negócios da empresa.

Não é possível identificar no instrumento decorrente da negociação as citadas regras pertinentes à fixação e cumprimento do acordado. A falta dessas informações inviabiliza o conhecimento prévio do empregado do esforço que deverá dispende para receber a PLR, em confronto com as determinações legais. Não se pode falar aqui da existência de regras claras e objetivas, nem de conhecimento prévio das metas a serem atingidas.

Além disso, como descrito no item 6 do Programa Próprio de Gestão, independentemente do desempenho da empresa, é assegurado o valor estabelecido na Convenção Coletiva de Trabalho, 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. Ao contrário, a participação nos resultados já aparece como um fato consumado, independentemente de qualquer atitude tomada pelo empregado, ele receberia a PLR, o que afasta qualquer possibilidade de se vislumbrar na parcela paga a qualificação que lhe outorgou a autuada. Assim sendo, por todos os vícios aqui expostos, o Programa Próprio de Gestão não pode ser considerado, nem se trata de PLR os pagamentos com base nele realizados.

Continuando a análise dos documentos que fundamentaram os pagamentos a título de PLR, verificou-se a existência dos Programas Próprios Específicos arrolados nas alíneas "f" a "aa" do item 5.15, os quais também não podem ser considerados como instrumentos de negociação de PLR como exigido pela lei.

Desses Programas Próprios Específicos são supostamente partes o contribuinte e seus empregados. Todavia, não consta qualquer assinatura ou qualificação/identificação nos instrumentos, nem a data de sua celebração, não sendo possível, portanto, comprovar sequer que foi celebrado de fato e quem foram as partes e seus representantes legais. Os programas em tela não comprovam que houve a participação dos empregados em sua elaboração, não comprovam quando ocorreu a sua ciência por parte dos empregados, não comprovam a participação de um representante sindical nas negociações, nem que o instrumento de negociação foi devidamente registrado e arquivado na competente entidade sindical. Tal situação sugere um desequilíbrio de força na negociação do instrumento que trata da PLR. A Lei no. 10.101/2000 é clara ao consagrar a participação nos lucros ou resultados como fruto de uma negociação revestida por meio de convenção, de acordo coletivo ou de comissão escolhida pelas partes, em que haja equilíbrio das forças, uma vez que o trabalhador é hipossuficiente na relação de emprego e merece toda a proteção da lei. No caso em tela, os instrumentos de PLR em questão não são válidos e portanto, não podem ser considerados, porquanto não restou comprovada a participação efetiva dos empregados (ainda que por meio de representantes) em sua elaboração.

Por fim, vale mencionar que as regras contidas nesses Programas Próprios Específicos mais se assemelham às regras para pagamento de comissão/premiação. O próprio texto dos programas usa muitas vezes o termo "premiação" que basicamente depende de quatro indicadores: produção, resultado, medalha e multiplicador, discriminando regras para cada um deles.

A seguir, a fiscalização volta sua narrativa à impossibilidade de que a PLR seja utilizada como substituição ou complementação da remuneração devida ao empregado.

Além de todos os problemas já relatados, quais sejam, pagamento de PLR com base em mais de um instrumento de negociação, retroatividade da vigência do acordo, ausência de regras claras e objetivas, dentre outros, há ainda aquele relacionado ao fato de ter a empresa efetuado pagamento de remunerações por meio de PLR.

Do exame das folhas de pagamento, há diversos casos em que a verba paga a título de PLR aos empregados, excedia em dezenas de vezes o valor do salário mensal do próprio empregado, como pode ser observado na coluna "Relação entre PLR e Salário" do Demonstrativo - PLR Paga por Beneficiário. Há situações, por exemplo, em que o valor da PLR excede em mais de quarenta vezes o salário do funcionário. Ressalta que da leitura das convenções e dos acordos e dos seus anexos, não foi verificada a possibilidade da verba paga a título de PLR alcançar valores tão vultosos.

Percebe-se claramente que, na realidade, as verbas pagas pela empresa a título de PLR, nada mais são do que instrumento de premiação, gratificação, bonificação ou qualquer que seja a sua nomenclatura, travestido de PLR, com nítido caráter retributivo e em substituição salarial. Além disso, vimos que muitos empregados receberam valor superior à sua remuneração anual, na forma de PLR, sem incidência de contribuição social alguma. É evidente que tais pessoas não estão prestando serviços à empresa por conta do salário "oficial" pelo qual foram contratadas. A verdadeira remuneração dessas pessoas não é o salário "oficial" que recebem e sim os valores exorbitantes travestidos de "participações nos lucros ou resultados".

É consenso que os profissionais do mercado financeiro, principalmente os de níveis gerenciais e acima, são remunerados pelo sucesso nas operações que realizam. Nesse sentido, muitas vezes a remuneração variável passa a ser muito mais relevante do que o salário contratual. Ocorre que, quando a suposta "participação nos lucros ou resultados" paga pela empresa aos seus funcionários sobrepuja e é tão ou mais relevante do que o próprio salário base contratado com a empresa, resta evidenciada a existência de substituição de remuneração. Esse fato contraria claramente o caput do art. 3º da Lei nº 10.101/2000, que prevê que a participação não substitui ou complementa a remuneração, visto que, como evidenciado acima, para muitos empregados beneficiários, a PLR passa a ser a remuneração principal e, como tal, integra o salário de contribuição. Mais um motivo que demonstra que as verbas a título de PLR foram pagas aos empregados da empresa em desacordo com a Lei nº 10.101/2000. Ademais, no Demonstrativo - PLR Paga por Beneficiário, é possível notar a existência de diferentes "castas" de empregados no que tange ao recebimento da PLR devido a uma grande diferença de valores recebidos. Verifica-se que a porcentagem de PLR em relação ao salário pode variar de 1% a 12.300,91%. Há que se observar ainda o montante altíssimo pago a determinados beneficiários. Há valores que apontam de 4.000% de seus salários anuais.

Desta feita, não se evidencia aqui base legal que justifique uma distribuição de forma tão desigual entre os empregados ou a distribuição de valores tão significantes. A PLR não admite critérios subjetivos de distribuição, haja vista que não visa premiar determinados colaboradores em detrimento de outros, a não ser por critérios objetivos de aferição. Cita julgado trabalhista e precedentes do CARF.

Importa registrar que a PLR é verba aleatória: é variável, não é fixa, não é garantida. O seu caráter condicional está relacionado ao cumprimento de metas, resultados ou limites diretamente ligados à ação dos empregados com vistas à integração destes na empresa por meio da divisão dos resultados obtidos pelo empregador com a colaboração do empregado.

É instituída para que o empregado se anime a produzir mais. É paga sempre que o trabalhador coletivamente atingir um limite fixado pelo empregador, limite este que demonstra o reconhecimento de que, não só o empregador, mas que também o empregado colaborou para que se alcançasse o lucro ou resultado almejados. Este é o sentido da regra do § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000, o qual exige que, dos instrumentos de negociação, constem claras, não só as regras substantivas, como também as regras adjetivas. São nessas regras que se encontram definidas as condições que, se implementadas, darão aos empregados o direito de participarem dos lucros ou resultados da empresa, bem como a forma como o processo se desenvolverá.

Devido a todas as razões expostas no Relatório Fiscal, ficou, no entender da fiscalização, caracterizada a "participação nos lucros ou resultados" paga com base em todos os instrumentos arrolados no item 5.15, os quais englobam tanto Acordos Coletivos, Programas Próprios Específicos e Convenções Coletivas Específicas de PLR, integrante do salário de contribuição, visto que a PLR paga não atende os requisitos da lei em seu aspecto formal e material.

Os valores apurados encontram-se no Demonstrativo - PLR Paga por Beneficiário.

Da Participação dos Administradores

A participação nos lucros a administradores de uma sociedade anônima (caso da empresa ora autuada) está prevista na Lei nº. 6.404/76, a qual regulamenta também os parâmetros de seu pagamento. Trata-se, portanto, de uma faculdade da empresa efetuar o pagamento da referida verba aos seus administradores, que compreendem os diretores e conselheiros consoante o art. 145 da mesma norma.

Utilizando-se dessa faculdade a empresa efetuou pagamentos de participação nos lucros a seus diretores não empregados, os quais são segurados contribuintes individuais. Ocorre que, em virtude da Lei nº 6.404/1976 não desvincular da remuneração tal verba e não citar 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 na Lei nº 8.212/91. Traz considerações normativas e doutrinárias sobre a PLR, enquanto parcela desonerada, como aquela devida exclusivamente aos segurados empregados. E conclui:

6.13 Conclui-se então que, quando a PLR é paga a empregado, é imprescindível analisar se as condições de seu ajuste e pagamento atendem aos ditames da Lei nº 10.101/2000, para só depois excluí-la ou não da tributação. Já o pagamento feito a contribuinte individual prescinde qualquer análise adicional, uma vez que sempre será tributado.

Também é importante não confundir a participação nos lucros ou resultados com a distribuição de dividendos, tendo em vista que os administradores das sociedades anônimas podem ser acionistas ou não. Sendo acionista, além dos dividendos a que todo investidor tem direito, o administrador poderá receber participação nos lucros em função do seu desempenho na gestão da companhia. Os dividendos correspondem à remuneração do capital investido na empresa pelos acionistas, na proporção da quantidade de ações que cada acionista possui, apurado ao fim de cada exercício social, não sendo necessária a execução de qualquer trabalho para auferi-lo. Logo, não há o que se falar em contribuição previdenciária incidente sobre dividendos. Por sua vez, a participação nos lucros é paga em retribuição aos serviços prestados à companhia. Sendo assim, ao contrário dos dividendos, a participação nos lucros é considerada base de cálculo pelos motivos já expostos anteriormente. Pela leitura do art. 152, § 2º, da Lei nº 6.404/1976, não resta dúvida que essas verbas possuem naturezas distintas. Cita pronunciamentos do CARF.

Dessa forma, a participação nos lucros paga aos diretores não empregados integra o salário de contribuição, ficando, pois, sujeita à incidência das contribuições previdenciárias. Os valores pagos da participação em tela aos diretores não empregados da empresa, objeto do presente lançamento, foram encontrados em sua contabilidade (contas nº 677478 - Provisão de Participações Administradores e 999141 - Desp. Pess –

Participações Administradores), bem como em suas folhas de pagamento e constam do Demonstrativo - Participação nos Lucros Paga aos Administradores.

Do Bônus de Contratação

Não obstante a amplitude do conceito de salário de contribuição, previsto no artigo 28 da Lei no. 8.212/91, 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, que são várias e exclusivas, na realidade e por óbvio, 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 5.172/1966 (CTN); do contrário estaria imprimindo-lhe um alcance que a norma não tem nem poderia ter, eis que as regras de isenção não comportam interpretações ampliativas.

Destarte, para a incidência da contribuição previdenciária, não importa se uma verba é salário, remuneração ou indenização, pois, em regra, a exação em comento incide sobre todas as verbas pagas, devidas ou creditadas (conforme inciso I do art. 28 da Lei nº 8.212/1991), exceto aquelas listadas no rol taxativo do § 9º do art. 28 da mesma lei, desde que pagas em retribuição do trabalho.

Durante a auditoria, verificou-se na contabilidade (contas nº 314010 - Desp. Antecip - Prev Compl. Luvas; 677448 - Provisão para Pagamento de Bonus de Admissão - Hiring Bonus; 950174 - Despesa Provisão Pagamento Hiring Fee e 955879 - Despesa Pess Hiring Fee), que a empresa efetuou pagamentos em 2013 referentes a bônus de contratação ou "hiring bonus" a empregados contratados, bem como em suas folhas de pagamento (rubrica 765 - Hiring Bonus).

Esta verba paga no ato da contratação ou em decorrência desta, negociada entre a empresa e o empregado, fazendo parte do pacote de remunerações para incentivar o empregado a ingressar nos quadros da empresa, denominada no mercado como "luvas", "hiring bonus" ou bônus de contratação, tem como natureza um prêmio de incentivo, não estando nas hipóteses de isenção previdenciária. Dessa forma, estando contido no conceito de remuneração paga a qualquer título, o pagamento de bônus de contratação é, portanto, parte integrante do salário de contribuição.

Os valores referentes a essas verbas não foram informados em GFIP e sobre elas não foram recolhidas as respectivas contribuições previdenciárias, caracterizando-se assim o descumprimento da legislação vigente. Seus montantes encontram-se discriminados por beneficiário no Demonstrativo - Hiring Bonus.

Regulamente intimado do lançamento, o contribuinte apresentou impugnação (fls. 653/749), instruída com documentação de fls. 750/1.009 e 1.017/1.051.

O processo foi encaminhado para julgamento e a 12ª Turma da DRJ/RPO, em sessão de 12 de junho de 2018, no acórdão nº 14-86.387, julgou a impugnação improcedente mantendo o crédito tributário, conforme ementa abaixo reproduzida (fls. 1.052/1.180):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2013 a 31/12/2013

LANÇAMENTO. CONTRIBUIÇÃO AO FNDE. SALÁRIO EDUCAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. APLICAÇÃO DA LEI NO TEMPO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A base de cálculo da contribuição destinada ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino - FNDE, materializada no salário-educação, é a mesma das contribuições previdenciárias a cargo da empresa, em relação às remunerações dos segurados empregados, definida no artigo 28, inciso I, da Lei nº 8.212/91.

A superveniência da Lei nº 8.212/91, ao dispor sobre o financiamento da Seguridade Social, implicou revogação tácita de todas as disposições em relação a ela conflitantes, nos termos da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro.

LANÇAMENTO. ADICIONAL DE FINANCIAMENTO DOS BENEFÍCIOS CONCEDIDOS EM RAZÃO DO GRAU DE INCIDÊNCIA DE INCAPACIDADE LABORATIVA E RISCOS AMBIENTAIS DO TRABALHO - RAT/GILRAT. AUTO-ENQUADRAMENTO (sic) FEITO PELO CONTRIBUINTE. AUSÊNCIA DE OPOSIÇÃO PELA FISCALIZAÇÃO. MOTIVAÇÃO DO LANÇAMENTO. DESNECESSIDADE. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

No âmbito do lançamento do adicional de financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa e riscos ambientais do trabalho - RAT/GILRAT, uma vez que a fiscalização tenha preservado o auto-enquadramento feito pelo contribuinte na Guia de Recolhimento ao FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP, é desnecessária uma nova motivação no que pertine ao auto-enquadramento no CNAE, não havendo que se falar, neste caso, de nulidade.

PREVIDENCIÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA. PREVISÃO DE METAS. ANTERIORIDADE DA PREVISÃO FACE AO PERÍODO DE IMPLEMENTAÇÃO DAS METAS. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA.

Constitui parcela não integrante do salário de contribuição a Participação nos Lucros e Resultados da empresa - PLR, quando estabelecida nos termos fixados pela legislação de regência (Lei no. 10.101/2000).

A previsão das metas individuais e globais que devam ser implementadas para a obtenção da PLR devem ser fixadas em momento anterior ao período de aquisição, ou, ao menos, se fixadas no curso deste, deve haver prova efetiva e cabal de que a demora na fixação das metas decorreu de efetivo processo de negociação que perdurou ao longo do tempo.

TRIBUTÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. AUSÊNCIA PREVISÃO DE METAS.

Viola a Lei nº 10.101/2000, submetendo os pagamentos realizados a título de Participação nos Lucros e Resultados - PLR à hipótese de incidência previdenciária, o fato do instrumento de acordo que regulamenta o pagamento da PLR não contar com sequer um índice, meta ou resultado previstos para serem atingidos, limitando-se a conter informações de elegibilidade e forma de apuração do valor a ser pago.

PLR. ELEMENTOS DE ADEQUAÇÃO À NÃO INCIDÊNCIA PREVIDENCIÁRIA.

A PLR não passível de incidência previdenciária deve ser objeto de efetiva negociação entre a empresa e seus empregados, materializando-se o resultado da negociação em instrumentos efetivos que definam regras claras e objetivas quanto aos direitos fixados e suas regras adjetivas.

Viola a Lei nº 10.101/00 o pagamento de PLR com base em acordos de trabalho e convenções coletivas de trabalho que não definam os elementos fundamentais ao direito, não definindo metas, periodicidade, formas de apuração entre outros, relegando esta função a negociações posteriores e alheias à definição substantiva da PLR ou a elementos que não tenham integrado o processo de efetiva negociação.

Hipótese na qual não se aceita, sob o aspecto formal, como instrumento decorrente da negociação, a mera previsão de critérios da PLR em telas de slides do sistema PowerPoint, pois isto representa flagrantemente um informalismo capaz de ensejar a insegurança jurídica aos segurados empregados. Impossibilidade de se considerar o conjunto de slides como "instrumento" porquanto lhes falta data, identificação dos signatários e mesmo a instrumentalidade contratual inerente à PLR.

A possibilidade material de alteração constante do conteúdo dos slides de *PowerPoint*, como é de sua natureza, não permite que se tenha a segurança necessária a validar o seu conteúdo.

PLR PAGA A DIRETORES NÃO EMPREGADOS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Embora a Constituição Federal de 1988 adote a expressão “trabalhadores” (artigo 7º, caput) a inteligência da Lei nº. 10.101/00 não admite o pagamento de Participação nos Lucros e Resultados - PLR a diretores/administradores não empregados, enquadrados como segurados contribuintes individuais, constituindo instrumento fecundo ao fomento da relação integrada “capital-trabalho” entre empresário e empregados, *stricto sensu*.

GRATIFICAÇÃO DE ADMISSÃO. *HIRING BONUS*. INTEGRAÇÃO AO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Integra o salário de contribuição, daí sofrendo a incidência de contribuições previdenciárias, os valores pagos a título de gratificação de admissão, também denominada de *hiring bonus*. Reforça o seu caráter salarial o fato do empregado contratado ter a obrigação de permanência na empresa por um certo e determinado tempo.

TRIBUTÁRIO. PAGAMENTO FEITO UMA ÚNICA VEZ. CERTEZA DA SUA PERCEPÇÃO PELO EMPREGADO. HABITUALIDADE DO PAGAMENTO RECONHECIDA.

É habitual o pagamento de determinada rubrica uma ou duas vezes ao ano, ou mesmo uma única vez, desde que haja a certeza, por parte do segurado empregado, quanto à sua percepção. Hipótese na qual a certeza do recebimento da rubrica implica reconhecimento de que a mesma lhe é devida por força do necessário vínculo de emprego com a empresa, integrando, portanto, o salário de contribuição, ainda que se trate de uma única parcela, auferida a título de gratificação de admissão.

TRIBUTÁRIO. PAGAMENTO RETRIBUTIVO.

A retributividade de um pagamento deve ser vista não a partir da incorreta aceção da natureza indenizatória, tampouco de uma visão restrita à contraprestação do fato direto, mas sim em um contexto maior da relação de trabalho. A visão abrangente da retribuição situa o pagamento não como uma prestação que deva decorrer diretamente de uma atividade específica realizada, mas sim como uma providência que tem em sua gênese a prestação do trabalho como um todo, isto é, a própria relação do trabalho do empregado. O caráter sinalagmático se afere pela bilateralidade ampla da relação de trabalho.

É, portanto, retributivo, o bônus de admissão, ou *hiring bonus*, pago única e exclusivamente pela admissão do empregado, encontrando na relação de emprego sua condicionante necessária.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O Contribuinte tomou ciência do acórdão por meio de sua caixa postal, considerada seu domicílio tributário eletrônico (DTE) perante a RFB na data de 17/7/2018, conforme termo de ciência por abertura de mensagem (fl. 1186). Interpôs recurso voluntário em 15/8/2018 (fls. 1.189/1.307), acompanhado de documentos de fls. 1308/1451, arguindo em síntese:

Inicialmente tece comentários acerca de como a fiscalização e a DRJ trataram as espécies de instrumentos que ampararam o pagamento das PLR. Que a Turma Julgadora teria apresentado inovações às acusações fiscais na tentativa de sustentar a manutenção da exigência das contribuições em questão.

Em sede de Preliminar sustenta a nulidade da autuação, pelos motivos a seguir:

i) Adoção de premissas incorretas

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 Específicos constantes no Anexo I e o Programa de Gestão, integrantes dos Acordos Coletivos.

ii) Nulidade do auto de infração da contribuição devida a terceiro

Pela não observância do limite de 20 salários mínimos das bases de cálculos, previsto no artigo 4º da Lei nº 6.950 de 1981, considerando que o artigo 3º do Decreto-lei nº 2.318 de 1986 não revogou o parágrafo único do referido artigo, mas tão somente a aplicação do limite disposto em seu *caput* referente à contribuição previdenciária patronal.

iii) Nulidade da autuação fiscal por vício de motivação

A Autoridade Fiscal não fundamentou a aplicação da alíquota de 3% para a contribuição ao GILRAT, violando o artigo 142 do CTN.

iv) Das inovações contidas no acórdão da DRJ

Em relação aos seguintes pontos:

a) Ao afirmar que os pagamentos realizados a título de PLR no âmbito dos Programas Próprios seriam comissões pela prestação de serviços financeiros, o que implica em modificação da fundamentação dos autos.

b) Ao fundamentar a manutenção dos autos de infração no tocante à PLR paga aos administradores da Recorrente, com base na Resolução do Banco Central do Brasil (BACEN) nº 3.921 de 2010.

No Mérito insurge-se nas seguintes questões:

Acusações às Convenções Coletivas de Trabalho (CCT)

A autoridade Fiscal desconsiderou os pagamentos realizados a título de PLR com base nas CCT em decorrência das seguintes conclusões:

i) suposta impossibilidade de acumular os pagamentos lastreados nas Convenções com os previstos nos Acordos;

ii) suposta vigência retroativa dos instrumentos; e

iii) suposta ausência de regras claras e objetivas

i) Possibilidade de pagamentos simultâneos de PLR efetuados com base em Convenção e Acordos Coletivos

A DRJ reconheceu que a suposta obrigatoriedade de compensação dos valores em decorrência de instrumentos distintos não representa violação à Lei nº 10.101/00 e dessa forma não acrescenta nova causa de irregularidade ao PLR dos sujeito passivo, autorizando a existência de mais de um instrumento de PLR.

Assim, uma vez que tal premissa não foi admitida pela DRJ, caso entenda-se pela possibilidade de reanálise, requer provimento do recurso neste ponto, tendo que o pagamento

com base em dois instrumentos não implicou em violação aos requisitos da Lei nº 10.101 de 2000.

ii) Existência de regras claras e objetivas nos Acordos

Que o Relatório Fiscal não teceu uma linha sequer, acerca do motivo que fez entender pela inexistência de regras claras e objetivas no que toca às Convenções Coletivas de Trabalho (CCT).

Que a autoridade julgadora de piso, mais uma vez de forma inovadora, afirmou que para o pagamento da PLR nos termos das CCT haveria apenas "critério de elegibilidade à Participação nos Lucros e Resultados" inexistindo qualquer definição de meta para o recebimento de valores. Deste modo, a PLR seria mero aumento salarial.

As regras fixadas são claras e objetivas na CCT de 2012: a depender de quanto de lucro líquido for alcançado, a participação nos lucros será de 90% do salário base + acrescidas das verbas fixas de natureza salarial, reajustadas até setembro/2012, mais o valor de R\$ 1.540,00 (até o limite de R\$ 8.414,34). Além dessa participação, as Convenções previram uma parcela adicional de distribuição de 2% do lucro líquido de forma linear entre todos os empregados até o limite individual de R\$ 3.080,00.

Assim sendo, pugnou fosse reconhecida a **nulidade** da acusação fiscal pelas alegações inovadoras trazidas pela DRJ e, caso assim não entendido, o cancelamento da autuação no tocante aos valores pagos a título de antecipação da PLR no mês de outubro 2013, ante a falta de argumento a fim de desconsiderar tais pagamentos efetuados.

Acusações aos Acordos Coletivos de Trabalho (ACT)

A autoridade fiscal desconsiderou os pagamentos realizados em decorrência das seguintes conclusões:

- i) suposta ausência de regras claras e objetivas:
 - a) elegibilidade seria unicamente estar trabalhando; e
 - b) fixação de valor fixo mínimo.

i) Existência de Metas e Regras Claras e Objetivas nos Acordos

Para a autoridade fiscal os desatendimentos à Lei nº 10.101 de 2000 específicos dos ACT girariam em torno de regras claras e objetivas quanto aos direitos substantivos e às regras adjetivas.

a) Elegibilidade seria unicamente estar trabalhando

Que os ACT previam o pagamento de duas parcelas. Uma linear, aplicável a todos os empregados e outra variável, estabelecida conforme as previsões dos anexos.

No que tange à parcela linear a única condição para elegibilidade seria ter trabalhado ao longo de todo o período aquisitivo. Em casos específicos de afastamento do trabalho, o empregado faria jus ao valor integral da parcela linear. Para os demais casos a apuração seria parcial.

A linear, calcada em meta financeira, relacionada ao ROE do recorrente, quando comparado com o médio dos demais bancos. Com isso, essa meta global estaria alcançando a

todos os empregados, quando a produtividade trouxesse efetivo resultado financeiro ao recorrente.

Por sua vez, a parcela variável seria paga observando-se a fixação de critérios adequados à realidade de cada grupo de empregados. Assim, além das regras de elegibilidade, foram somados outros critérios e indicadores atreladas ao desempenho de cada segmento/linha de negócio, os quais são objetivos e claros.

b) Fixação de valor fixo mínimo

A legislação não impõe qualquer restrição à partilha do lucro entre empresas e empregados no caso de resultados pouco expressivos.

Não há demonstração por parte da autoridade fiscal ou da Turma Julgadora *a quo* de que a negociação com o Sindicato, a Confederação e as Federações concorreu para um maior ou menor estímulo à produtividade.

No campo das presunções, é certo afirmar que a participação do empregado é maior na medida em que maior for o resultado atingido pelo Banco, igualmente possível a presunção de que o empregado buscará o melhor resultado. Assim, é possível concluir que a determinação de "valor de PPRS" com base no aumento no ROE do Recorrente incentiva, sim, a produtividade dos empregados.

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 do Sindicato;
- b) ausência de apontamento de data;
- c) ausência de demonstração da participação dos representantes legais das partes na elaboração dos programas;
- d) ausência de arquivamento dos instrumentos no Sindicato;
- e) ausência de regras claras e objetivas quanto à fixação e à apuração de metas; e
- f) possibilidade de revisão de metas.

Que as acusações quanto à assinatura, arquivamento no Sindicato, participação de representação sindical, somente fariam sentido se os anexos/programas fossem de fato "acordos próprios" firmados em âmbito de "comissão de empregados".

Ocorre que como são meros anexos dos ACT, não possuem a natureza jurídica de "acordo próprio". Ainda que se reconheça a real natureza dos programas como anexos ao ACT, esses anexos possuiriam supostos vícios que desatenderiam as exigências contidas na Lei nº 10.101 de 2000.

a) Existência de regras claras e objetivas quanto à fixação e à apuração das metas

A Autoridade Fiscal afirma que parte dos critérios não estaria definida clara e objetivamente nos programas e parte não estaria fixada nos instrumentos. A DRJ alude que as disposições contidas nos programas estariam marcadas pelo subjetivismo, inexistindo de fato

"índices, metas e resultados". Que as regras contidas nestes programas específicos indicam que se está diante de programas de comissionamento por vendas.

Com relação à clareza e objetividade das regras, traz como exemplo o programa próprio de metas integrante dos ACT para o 1º semestre de 2013 para a área Governos & Instituições - Cash Management (fls. 262/277 dos autos).

Segundo o Recorrente, o programa:

i) estabelece quem são os participantes elegíveis: exclusivamente aos funcionários da "VPE Rede comercial" da área "Governos & Instituições";

ii) traz a fixação do critério para apuração do cumprimento das metas: "Meta Compartilhada", "Meta Individual" e "Índice de Superação";

iii) determinam-se os valores mínimos a serem obtidos pelos funcionários, com base neste critério de "Resultado" para ser elegível a este pagamento;

iv) traz definição da composição do critério de "Resultado";

v) estipula que os resultados somente serão aferidos se o grupo de empregados destinatário do programa atingir determinada meta coletiva, equivalente a 70% da "Margem Ordinária Líquida" (MOL) do Segmento;

vi) estabelece o "Valor Semestral" para cada um dos cargos elegíveis; e

vii) estatui que o participante que cumprir 100% ou mais do índice de Superação e for o melhor colocado neste indicador será elegível ao "Top Cash", sendo aplicável, nesta hipótese, o acelerador.

Afirma que além da DRJ apresentar clara inovação aos fundamentos contidos na acusação fiscal ao alterar a natureza jurídica dos pagamentos, fez uma análise da substância das metas negociadas com o Sindicato, isto é, se a meta seria adequada para este público, se houve incentivo da produtividade ou não, apreciação que não lhe compete.

Quanto ao Programa Próprio Gestão (PPG) 2012/2013 o acórdão suscita a existência de "regras subjetivas e inter-relacionais", que seria elemento de violação da Lei nº 10.101 de 2000.

As metas possuem três níveis de apuração: metas coletivas do banco ("Do Banco"); da área em que esteve alocado o empregado ("Das Áreas"); e as suas individuais do empregado ("Dos Funcionários").

Que as comunicações com relação ao fluxo operacional de fixação das metas e aferição de seu cumprimento são realizadas mediante uso dos sistemas internos do banco.

b) Possibilidade de revisão das metas

Que a revisão das metas, quando aplicada, seria sempre efetuada pelas partes e não unilateralmente. Que referida possibilidade foi objeto da negociação, eis que os planos próprios seriam anexos dos ACT.

Conclusões

A Fiscalização presumiu inexistência de regras claras e objetivas e a inexistência de metas.

Não cabe ao Fisco ou à turma julgadora estabelecer seus próprios conceitos do que sejam clareza e objetividade e os supostos "critérios satisfatórios à disciplina da PLR".

A autoridade Fiscal não menciona em momento algum em que medida em que o empregado não conseguiria mensurar e aferir o montante que seria distribuído a título de PLR.

Acusações Comuns às Convenções e aos Acordos

Pelos motivos a seguir as acusações comuns às Convenções e aos Acordos Coletivos de Trabalho não podem prosperar:

i) Data de assinatura e negociação prévia - vigência retroativa

A despeito da assinatura das Convenções e dos Acordos terem ocorrido nas datas indicadas no trecho extraído do Relatório Fiscal, isso é incapaz de invalidar instrumentos que legitimamente expressam o conteúdo das negociações, sendo a assinatura efetiva apenas um ato formal, que reflete a discussão incontestavelmente tempestiva dos planos de participação nos lucros e resultados do Recorrente.

A Recorrente apresentou diversas notícias publicadas as quais demonstram que as negociações com os sindicatos realmente ocorrem, bem como alguns documentos contendo as reivindicações dos sindicatos a serem debatidas antes da formalização das convenções coletivas. Ou seja, a assinatura é apenas a formalização de um longo caminho de negociações que é iniciado bem antes daquela data.

Antes mesmo da assinatura do Acordo de PLR, o Recorrente já havia dado conhecimento aos seus empregados (internamente) de quais eram os critérios, as metas e as condições para o pagamento de PLR, não existindo, portanto, margem para a alegação de ausência de prévias negociações, sem o que a comissão de empregados não tem condições de aquilatar os benefícios e restrições carreados pelo Programa que foram chamados a avaliar.

Junte-se a isso, o fato de os critérios e as condições dos instrumentos serem exatamente semelhantes àqueles encerrados em anos anteriores, significando dizer que os empregados já tinham conhecimento dos critérios, metas e métodos a serem utilizados na distribuição da PLR.

Os Acordos de PLR, com seus anexos, são tradicionais no Recorrente, de modo que todos têm pleno conhecimento do seu funcionamento, bem como são informados, antes do início da vigência de cada exercício, por seus respectivos gestores, quais são as metas para aquele período.

Além disso, é situação tradicional no diálogo com os sindicatos que não se iniciam conversas sobre PLR antes de haver a previsão mais realista de um índice de reajuste da categoria (o que somente ocorre no segundo semestre do ano, já que a previsão de inflação nesse para o ano nesse período é dotada de maior previsibilidade).

A Lei nº 10.101 de 2000 exige que a distribuição de PLR decorra de um procedimento de negociação, mas sem indicar quando esta negociação pode ou deve ocorrer, sendo assim, a sistemática indicaria que a negociação deve anteceder ao pagamento, o que foi observado pelo Recorrente.

Afirma que, em linha com o posicionamento pacífico do CARF, não procedem as acusações feitas no acórdão recorrido no sentido de que não teria ocorrido acordo prévio entre os

empregados e o Recorrente para o pagamento do PLR, motivo pelo qual não há que se falar em descumprimento de qualquer requisito do acordo ou legislação vigente.

ii) Suposto caráter substitutivo da remuneração atribuído aos pagamentos realizados a título de PLR

A Fiscalização sustentou que os pagamentos efetuados a título de PLR teriam caráter substitutivo da remuneração vez que superariam o valor do salário pago a alguns de seus trabalhadores.

Em verdade, tal situação revela que os expressivos resultados atingidos pelas instituições financeiras são efetivamente partilhados com os seus trabalhadores, que perceberão a parcela do lucro de acordo com a sua efetiva contribuição para o atingimento desses expressivos resultados.

Ademais, é preciso esclarecer que não há nos autos qualquer prova feita pelo Fisco de que os pagamentos de PLR realizados pelo Recorrente tivessem objetivo de substituir ou complementar a remuneração devida aos seus empregados. que não comparou o salário dos empregados com os praticados no mercado, para sustentar que a PLR seria complementação da remuneração.

A Lei não impõe limite quanto ao valor a ser distribuído, que pode variar de acordo com os esforços e responsabilidades pessoais de cada trabalhador. Que o autuante utilizou-se de presunção para, a partir desse comparativo, concluir que teria havido complementação do salário.

A PLR é instrumento de distribuição de lucros ou resultados, de acordo com o alcance de metas negociadas entre empresa e os empregados, sejam elas de caráter coletivo ou individual, em conformidade com a Lei nº 10.101 de 2000.

Participação nos Lucros ou Resultados de Administradores

A PLR é paga aos administradores com base no artigo 152, § 10 da Lei nº 6.404 de 1976, que sempre desvinculou do conceito de remuneração dos administradores as eventuais participações nos lucros ou resultados por eles recebidas, demonstrando a existência de caráter não retributivo.

A Lei 6.404/76 seria a lei específica a que alude o artigo 28, § 9º, "j" da Lei 8.212 de 1991 que inclusive, antecede a Lei nº 10.101 de 2000.

A Constituição Federal, em seu artigo 7º, que trata dos direitos dos trabalhadores, não restringe aos empregados contratados nos moldes da CLT, garante em seu inciso XI a participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração. Se assim não o fosse, haveria ofensa ao princípio de isonomia.

Por fim, a alegação da DRJ de que a Resolução BACEN nº 3.921 de 2010 reconheceria a participação nos lucros dos administradores como parcela remuneratória, além de notadamente inovadora, como mencionado em sede de preliminar, padece de fundamento legal., uma vez que por se tratarem de hierarquia completamente distinta, tal ato não teria o condão de "revogar" a aplicação da Lei nº 10.101 de 2000.

Bônus de Contratação

Os bônus de contratação, também denominados *hiring bonus*, são montantes pagos no âmbito da negociação de contratação de empregados, em geral profissionais disputados no mercado de trabalho em razão de seus conhecimentos técnicos específicos, ou pela carteira de clientes que os acompanha, além de outros aspectos profissionais, como forma de atrativo para o ingresso no novo desafio profissional. Trata-se de modelo muito comum no mercado financeiro, área de atuação do Recorrente.

i) Inexistência de caráter remuneratório e contraprestação por serviços prestados. Não integração ao salário de contribuição

No momento do pagamento, quando da contratação do empregado, as características e requisitos necessários para configuração da natureza remuneratória dessa verba, quais sejam, (i) inexistência de contraprestação por parte do empregado contratado; (ii) ausência de habitualidade, pelo fato do montante em questão ser um valor único; e (iii) inexistência de previsão legal positivada que reconheça tal verba como remuneração.

Para o empregado, além de ser um valor atrativo, tem natureza indenizatória, na medida que visa restabelecer e indenizá-lo pela rescisão involuntária de seu contrato de trabalho anterior.

ii) Ausência de subsunção do bônus de contratação à hipótese de incidência das contribuições previdenciárias

Não há a prestação de serviços anteriormente ao recebimento do bônus, sendo verdadeira verba indenizatória paga pelo Recorrente ao profissional, de forma a restituí-lo de eventuais ganhos futuros que deixa de auferir ao se desligar da empresa anterior, ou mesmo das verbas que deixa de receber em razão de seu desligamento ser voluntário da empresa anterior.

Tais pagamentos também não gozam de habitualidade. O pagamento desta verba, como dito, é fato excepcional, livre de qualquer característica de habitualidade ou contrapartida com seu serviço prévio, já que, claramente é uma verba que não é decorrente do trabalho daquele empregado contratado, mas sim como uma indenização, um atrativo que não tem caráter remuneratório por serviços já prestados.

A permanência mínima do empregado, sob pena da devolução do valor recebido, reforça a absoluta desvinculação do bônus de contratação com o conceito de suposta remuneração, na medida em que inexistente remuneração condicionada à devolução de valores, sendo certo que remuneração é a retribuição de um serviço habitualmente prestado pelo empregado, sendo incabível qualquer condicionante de devolução ou estorno de um ato jurídico perfeito e acabado.

iii) Ausência de comprovação da materialidade da obrigação tributária

Em momento algum a Fiscalização evidenciou que os pagamentos realizados pelo recorrente objetivariam suprimir ou complementar a remuneração dos seus empregados, apenas presumiu que estes estariam sujeitos à incidência das contribuições previdenciárias, sem, com isso, demonstrar que tais pagamentos visaram a retribuição de serviço prestado ou posto à disposição pelo beneficiário.

Por fim requer o conhecimento e o provimento do recurso, para que, acolhidas as preliminares seja cancelada a autuação fiscal ou então lhe de provimento no mérito para julgar improcedentes as autuações fiscais, com a extinção de todo o crédito tributário do período autuado.

O presente recurso compõe lote sorteado para esta relatora em sessão pública.
É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Débora Fófano dos Santos, Relatora.

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, deve ser conhecido o recurso.

Das Preliminares

Conforme já relatado anteriormente, em suas razões recursais o Recorrente alega as seguintes nulidades do auto de infração e do acórdão em razão de: i) adoção de premissas incorretas; ii) inobservância de limite estatuído de base de cálculo relativo à contribuição ao FNDE - Salário Educação; iii) ausência de fundamentação na aplicação da alíquota de 3% para a contribuição ao GILRAT; e iv) inovação de fundamentação.

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 consequência.

§ 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 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 dos mesmos.

Quanto à nulidade do lançamento relativo à contribuição ao FNDE - Salário Educação e ao adicional de financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa e riscos ambientais do trabalho – RAT/GILRAT, cotejando as razões recursais com as razões consignadas na peça impugnatória, constata-se que nestes pontos o presente recurso voluntário corresponde a uma cópia *ipsis litteris* da impugnação de fls. 652/749. Dessa forma, nos termos do artigo 57, § 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343 de 9/6/2015, com redação dada pela Portaria MF nº 329 de 4/6/2017, transcreveremos, no presente voto, excertos das razões de decidir da decisão de primeira instância (fls. 1.089/1.097):

NULIDADE DO LANÇAMENTO RELATIVO À CONTRIBUIÇÃO AO FNDE –
SALÁRIO-EDUCAÇÃO

(...)

A contribuição devida ao FNDE não está fundamentada na Lei nº 6.950/81, mas sim na Lei nº 9.424, de 24/12/1996, (artigo 15), conforme mencionado no próprio Auto de Infração.

(...)

O dispositivo é claro ao definir a alíquota aplicável e a respectiva base de cálculo, qual seja, o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados definidos no artigo 12, inciso I, da Lei nº 8.212/91.

De sua parte, a Lei nº 8.212/91 sobreveio no ordenamento jurídico revogando tacitamente toda a legislação anterior relativa ao financiamento da Seguridade Social. Assim, qualquer dispositivo pré-existente que seja contrário ao texto da Lei nº 8.212/91, por força do princípio da revogação tácita, resta revogado atualmente. Foi o que ocorreu com a Lei nº 6.950/81, em seu artigo 4º, que, definindo o salário de contribuição para efeito de incidência de contribuição previdenciária, mostrou-se incompatível com a nova disciplina trazida pelo artigo 28 da Lei nº 8.212/91, e, dessa forma, foi objeto de revogação tácita, nos moldes do artigo 2º, § 1º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, nova nomenclatura atribuída pela Lei nº 12.376/2010 à tão conhecida e antiga Lei de Introdução ao Código Civil (Decreto-Lei nº 4.657/1942).

Ante o exposto, a contribuição do salário-educação destinada ao FNDE tem como base de cálculo a mesma base de cálculo das contribuições previdenciárias patronais no que pertine às remunerações dos segurados empregados, nos moldes do artigo 28, inciso I, da Lei nº 8.212/91, sem qualquer limitação de salários, nos moldes do artigo 15 da Lei nº 9.424/96, estando correto o lançamento assim realizado, não havendo que se falar em nulidade a ser reconhecida.

NULIDADE DO LANÇAMENTO RELATIVO AO ADICIONAL DE
FINANCIAMENTO DOS BENEFÍCIOS CONCEDIDOS EM RAZÃO DO GRAU DE
INCIDÊNCIA DE INCAPACIDADE LABORATIVA E RISCOS AMBIENTAIS DO
TRABALHO – RAT/GILRAT

(...)

Assim, a contribuição adicional ao GILRAT depende da definição da atividade preponderante, e, de conseguinte, do enquadramento nela na classificação CNAE, conforme Anexo V do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

O contribuinte sustenta que sua atividade preponderante lhe permite o enquadramento na classificação CNAE 8211-3/00 – Serviços combinados de escritório e apoio

administrativo, ao passo que a fiscalização, conforme fundamentos legais descritos nos Autos de Infração de fls. 587/596, procedeu ao lançamento considerando o enquadramento no CNAE 6422-1/00 – Bancos múltiplos, com carteira comercial.

Sem razão o contribuinte!

A fiscalização apenas considerou a classificação CNAE constante da própria Guia de Recolhimento ao FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP apresentada pelo contribuinte, onde ele declara estar enquadrado na atividade preponderante vinculada ao CNAE 6422-1/00, conforme tela da Guia de Recolhimento ao FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP da competência 02/2013, que tomo como exemplo, exportada em 25/10/2016, código de recolhimento 650, número de controle LEamG05I8Y60000-6, última declaração válida exportada até a ciência do contribuinte quanto ao Termo de Início de Procedimento Fiscal – TIPIF, ocorrida em 25/07/2017 (Termo às fls. 03/07):

(...)

Dessa forma, absolutamente dispensável que a fiscalização motive o enquadramento que o próprio contribuinte reconhece na Guia de Recolhimento ao FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP por ele transmitida com força confessórias quanto às informações financeiras e cadastrais ali constantes.

Haveria a necessidade de motivação se o contribuinte tivesse, de fato, feito a declaração no CNAE 8211-3/00 – Serviços combinados de escritório e apoio administrativo, ou outro qualquer e a fiscalização retificasse o auto-enquadramento. Neste caso, obviamente a fiscalização deveria demonstrar e provar que o CNAE que ela afirmasse ser o correto reuniria, na empresa, a maior quantidade de segurados. Ao revés, quando a fiscalização acolhe como correto o auto-enquadramento feito pelo contribuinte, torna-se desnecessário, e até inútil, que se motive o lançamento quanto a este adicional previdenciário¹.

Nesse sentido, no âmbito do lançamento do adicional de financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa e riscos ambientais do trabalho – RAT/GILRAT, uma vez que a fiscalização tenha preservado o auto-enquadramento feito pelo contribuinte na Guia de Recolhimento ao FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP, dispensa-se, por inutilidade, a motivação do lançamento, no que pertine ao auto-enquadramento no CNAE, não havendo que se falar, neste caso, de nulidade.

(...)

Do exposto, a contribuição do salário-educação destinada ao FNDE, nos termos do artigo 15 da Lei nº 9.424 de 1996, é calculada com base na alíquota de 2,5% (dois e meio por cento) sobre o total de remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, definidas no artigo 28, inciso I da Lei nº 8.212 de 1991, sem qualquer limitação de salários estando correto o lançamento assim realizado.

Por sua vez, a contribuição adicional ao GILRAT depende da definição da atividade preponderante e do enquadramento nela na classificação CNAE, conforme Anexo V do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048 de 1999. No caso concreto a fiscalização apenas considerou a classificação CNAE constante da própria Guia de Recolhimento ao FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP apresentada pelo contribuinte, onde ele declara estar enquadrado na atividade preponderante vinculada ao CNAE 6422-1/00. Dessa forma, dispensável que a fiscalização motive o enquadramento que o próprio contribuinte reconhece.

Quanto às 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 Específicos constantes no Anexo I e o Programa de Gestão, 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 ter-se 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.

Finalmente, também não procedem as alegações de que houve alteração na fundamentação da autuação, uma vez que os argumentos apresentados pelo juízo *a quo* foram utilizados unicamente com o intuito de ressaltar o fato de que os pagamentos realizados com base em instrumentos que, por não preencherem requisitos formais e materiais previstos na legislação específica, não teriam o condão de legitimá-los como pagamentos à título de PLR.

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

Do Mérito

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

i) Pagamentos Feitos à Título de PLR

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 1991¹:

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;

(...)

A consequência do pagamento de tais valores em desacordo com a legislação de referência está prevista no § 10 do artigo 214 do Regulamento da Previdência Social (RPS) Decreto nº 3.048 de 6 de maio de 1999:

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

(...)

¹ Da mesma maneira dispõe o inciso X, § 9º do art. 214 do Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999.

§ 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;

(...)

§ 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, para que os pagamentos realizados a título de PLR assim sejam reconhecidos. Os requisitos necessários para a caracterização da PLR estão previstos no artigo 2º da referida lei:

(...)

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

~~I - comissão 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.

§ 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)

(...)

Dentre os requisitos formais, tem-se a negociação entre empregadores e empregados por meio de comissão, integrada também por um representante do sindicato da categoria ou de convenção/acordo coletivo. Como requisitos materiais, estão 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. E 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.

Segundo acórdão da DRJ (fl. 1.099) fundamentalmente, foram os seguintes motivos que levaram a autoridade fiscal a promover o lançamento dos valores pagos a título de Participação nos Lucros e Resultados - PLR:

"1) Diante da pluralidade de instrumentos de negociação tratando sobre PLR para o mesmo período, não houve compensação entre eles, violando-se o artigo 3º § 3º da Lei nº 10.101/00.

2) Impossibilidade da adoção de dois instrumentos distintos, devendo adotar-se somente uma das formas previstas no artigo 2º da Lei nº 10.101/00 (negociação direta por comissão paritária – inciso I, ou convenção ou acordo coletivo – inciso II).

3) As convenções coletivas de trabalho (referente ao ano de 2012, assinada em 02/10/2012; referente ao ano de 2013, assinada em 18/10/2013) e os acordos coletivos de trabalho (referente a 2012, assinado em 28/06/2012) possuem vigência retroativa, em violação ao princípio da anterioridade na fixação das metas e resultados, previsto no artigo 2º, § 1º, inciso II, da Lei nº 10.101/00.

4) Impossibilidade do conhecimento das metas e resultados previstos para efeito de percepção da PLR, em virtude da assinatura das convenções quando já decurso boa parte do período de implementação das metas e resultados.

5) Ausência de previsão de metas e resultados a serem atingidos no que pertine aos acordos coletivos de trabalho, violando-se o artigo 1º, § 1º, da Lei nº 10.101/00. O único critério definidor do direito à percepção da PLR (critério de elegibilidade) é a admissão do empregado antes ou no curso do ano-base a que se refere a PLR.

6) Fixação de valor mínimo em patamar fixo, como representação financeira da PLR, independente do atingimento de metas ou resultados.

7) Desrespeito à Lei nº 10.101/00 pelo Programa Próprio de Gestão 2012/2013, uma vez que não consta: data de assinatura, qualificação das partes, data de celebração, prova da representatividade dos empregados na sua elaboração, prova da ciência de seu teor pelos empregados, prova da participação ainda que mínima do representante sindical, prova do registro ou arquivamento de seus "termos" na entidade sindical respectiva.

8) Em relação aos Programas Próprios Específicos, igualmente não podem ser considerados como instrumentos de negociação da PLR, pois em relação a eles ocorre o mesmo contexto já verificado em relação ao Programa Próprio de Gestão 2012/2013. As regras dos Programas Próprios Específicos se assemelham às regras de pagamento de comissão/premiação.

9) A PLR foi utilizada como complementação e/ou substituição de parcela salarial, dada a sua desproporção em relação ao salário mensal do empregado, violando-se o artigo 3º da Lei nº 10.101/00."

Acusações às Convenções Coletivas de Trabalho (CCT)

O Recorrente alega que a fiscalização sustenta a inobservância da lei em relação aos seguintes pontos: i) impossibilidade de acumular os pagamentos lastreados nas Convenções com os previstos nos Acordos; ii) vigência retroativa dos instrumentos; e iii) ausência de regras claras e objetivas.

i) Possibilidade de acumular os pagamentos lastreados nas Convenções com os previstos nos Acordos

Tal matéria não comporta mais o contencioso tendo em vista o reconhecimento por parte da DRJ de que a obrigatoriedade de compensação dos valores em decorrência de instrumentos distintos não representa violação à Lei nº 10.101 de 2000, autorizando a existência de mais de um instrumento de PLR.

ii) Vigência retroativa dos instrumentos

Conforme bem pontuado no acórdão recorrido (fls. 1.104/1.108):

(...), de rigor reconhecer que as convenções coletivas e os acordos coletivos foram assinados quando já em curso o período de implementação das metas e resultados previstos, havendo violação ao requisito da anterioridade da previsão de metas.

De fato, compulsando os autos, tem-se o seguinte quadro em relação às convenções coletivas:

a) Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2012 (fls. 46/54), foi assinada em 02/10/2012, com vigência entre 01/09/2012 a 31/08/2013; e,

b) Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2013 (fls. 55/63), foi assinada em 18/10/2013, com vigência entre 01/09/2013 a 31/09/2014.

(...)

→ Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2012 (fls. 46/54), foi assinada em 02/10/2012, com vigência entre 01/09/2012 a 31/08/2013

Muito embora a vigência seja fixada entre 01/09/2012 a 31/08/2013, para efeito de PLR a convenção adota critério temporal bastante diverso para a elegibilidade dos beneficiários.

(...)

Ora, os excertos postos em negrito e sublinho deixam inequívoco que apesar do prazo de vigência da convenção coletiva, ela se refere ao período já em curso, desde o fim do ano de 2011. A própria previsão de parcela adicional de PLR (não é antecipação, deixe-se claro) refere-se ao lucro líquido apurado no primeiro semestre de 2012, findo, obviamente, em 31/07/2012, ao passo que a convenção foi assinada em 02/10/2012. O critério de elegibilidade, isto é, aquele que define quais serão os beneficiários aptos à percepção da PLR e de que forma se dará este enquadramento, é a permanência no trabalho até 31/12/2012, daquele admitido até 31/12/2011, isto é, dez meses antes da assinatura da convenção. Portanto, para o que importa no momento, que é a verificação da anterioridade da assinatura, tem-se que a convenção coletiva subscrita em 02/10/2012, cujo pagamento, em parte, se materializou no ano de 2013, foi assinada quando já em decurso 3/4 do período de implemento das "metas" (as aspas são propositais como se verá no tópico atinente às metas e resultados previstos - tópico "DA PREVISÃO DE METAS E RESULTADOS DA PLR").

(...)

→ Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2013 (fls. 55/63), foi assinada em 18/10/2013, com vigência entre 01/09/2013 a 31/09/2014.

(...)

Em mais este caso, como se nota, embora o prazo de vigência tenha início em marco temporal muito próximo da data de assinatura da convenção coletiva, à semelhança da convenção assinada em 02/10/2012, a presente convenção tem como critério de elegibilidade o fato do segurado empregado ter sido admitido até 31/12/2012 e estar em efetivo trabalho até 31/12/2013, de forma a ter como período de implemento das "metas" (aposição intencional das aspas, remetendo o leitor ao título relativo às metas e resultados previstos - tópico "DA PREVISÃO DE METAS E RESULTADOS DA PLR"), o próprio ano de 2013. Assim, quando da assinatura da convenção, em 18 de outubro de 2013, já havia decurso 5/6 do ano de 2013, isto é, 5/6 do período relativo à implementação das metas. Igualmente, a própria parcela adicional já havia sido calculada com base no lucro líquido apurado no 1º semestre do ano de 2013, a despeito da sua previsão somente ter ocorrido em 18/10/2013.

(...)"

Assim, por tal entendimento, as convenções coletivas de PLR juntadas às fls. 46/63 e os acordos coletivos de fls. 64/78, são incapazes de promoverem a não-incidência sobre os pagamentos levados a efeito a título de participação nos lucros ou resultados porquanto celebrados quando já transcurso parcela razoável do período de implementação das metas, em flagrante violação à anterioridade exigida pela Lei nº 10.101/00, artigo 2º, § 1º, inciso II.

(...)

Tendo em vista que a celebração das CCT e ACT ocorreu no transcurso de tempo da implementação das metas houve violação ao disposto no artigo 2º, § 1º, inciso II da Lei nº 10.101 de 2000.

iii) Ausência de regras claras e objetivas

Na CCT assinada em 18/10/2013 (fls. 55/63) havia regras que dispunham acerca da antecipação dos valores em até 10 dias após a assinatura do acordo tomando por referência o lucro líquido apurado no primeiro semestre. Na prática, a CCT de 2013 estaria fundamentando pagamentos efetuados em outubro de 2013, com base em apurações já encerradas no final de 06/2013 e baseadas unicamente no lucro líquido.

Embora houvesse a previsão em cláusula com denominação de "antecipação" e independentemente de ter havido, ou não, o efetivo desconto dessa parcela quando do pagamento do valor apurado ao final do exercício, o fato é que a PLR paga em função dessa antecipação foi lastreada em balanço já encerrado à época do acordo, o que não atende aos requisitos legais.

Note-se, não havia no instrumento, cláusula que determinasse a devolução do valor da "antecipação" amparada no lucro apurado em 06/2013, se a recorrente viesse a apurar prejuízo ao final do exercício.

Assim sendo e por tudo que foi acima fundamentado, tais pagamentos, lastreados em acordos celebrados após o encerramento ou após o início do período de apuração que servira de lastro para o pagamento da PLR, inclusive para aqueles casos em que não há uma direta e concreta vinculação do esforço do empregado para a obtenção do resultado contábil ou financeiro da empresa, devam se sujeitar à incidência do tributo.

Acusações aos Acordos Coletivos de Trabalho (ACT)

Em relação aos ACT destaca que no ponto de vista da fiscalização não haveria 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.

Reportamo-nos novamente ao Relatório Fiscal (fls. 617/621):

5.38 Sendo o teor dos Acordos Coletivos de Trabalho do Programa da Participação nos Resultados Santander (PPRS) basicamente idênticos, trataremos como exemplo daquele relativo aos anos-base 2012 e 2013, celebrado em 28/06/2012 com a CONTRAF e outras entidades, que assim dispõe:

CLÁUSULA QUARTA: ELEGÍVEIS

Serão elegíveis ao Programa de Participação nos Resultados Santander (PPRS) para o exercício de 2012, todos os empregados das EMPRESAS ACORDANTES que tenham sido admitidos até 31 de dezembro de 2011 e que estejam em efetivo exercício em 31 de dezembro de 2012 e para o exercício de 2013 todos os empregados das EMPRESAS ACORDANTES que tenham sido admitidos até 31 de dezembro de 2012 e que estejam em efetivo exercício em 31 de dezembro de 2013.

(...)

CLÁUSULA QUINTA – APURAÇÃO DOS VALORES DO PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS SANTANDER (PPRS)

Os valores devidos a título de Participação nos Resultados Santander (PPRS) para o exercício de 2012 obedecerão aos seguintes critérios:

ROE (%)	< 10	>= 10 e < 17%	>= 17 e < 22%	>= 22%
Valor de PPRS	R\$ 1.440,00	R\$ 1.600,00	R\$ 1.810,00	R\$ 2.130,00

PARÁGRAFO PRIMEIRO:

Entende-se como ROE a relação percentual entre Lucro Líquido e Patrimônio Líquido, publicado pelo Banco nos meios oficiais, tais como, no site do Banco Central - BACEN, obtida pela seguinte fórmula:

$$\frac{\text{LUCRO LÍQUIDO}}{\text{PATRIMÔNIO LÍQUIDO}} = \text{ROE}$$

PARÁGRAFO SEGUNDO:

Para o exercício de 2013, os valores de PPRS da tabela de apuração previstos no caput desta cláusula, serão corrigidos com o mesmo percentual de reajuste de salários da categoria que vier a ser definido para a data-base de setembro de 2012.

CLÁUSULA SEXTA – FORMAS DE DIVULGAÇÃO AOS EMPREGADOS

Após a publicação do balanço e respectiva apresentação do resultado do ROE, 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.

CLÁUSULA SÉTIMA: COMPENSAÇÃO

Os valores decorrentes dos pagamentos do Programa de Participação nos Resultados Santander (PPRS) e dos Programas Específicos mantidos pelas EMPRESAS ACORDANTES, referidos no caput e parágrafo primeiro da cláusula oitava “Programas Específicos mantidos pelos Acordantes” deste acordo coletivo, não serão compensados com a Participação nos Lucros ou Resultados estabelecidos pela Convenção Coletiva de Trabalho da categoria.

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 às regras e valores fixados pela Diretoria com base no cumprimento de metas e desempenho nos respectivos 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 nº 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.

CLÁUSULA NONA: PAGAMENTO

O pagamento da Participação nos Resultados Santander (PPRS) e dos programas específicos mantidos pelas EMPRESAS ACORDANTES será efetuado na mesma data do pagamento da 2ª parcela da Participação nos Lucros ou Resultados (PLR), estabelecida na Convenção Coletiva de Trabalho da categoria bancária.

(...)

CLÁUSULA DÉCIMA PRIMEIRA – ABRANGÊNCIA - APLICAÇÃO

As cláusulas do presente Acordo Coletivo aplicam-se a todos os empregados das EMPRESAS ACORDANTES e empresas listadas nesta cláusula, em todo o território nacional.

PARÁGRAFO ÚNICO:

As empresas referidas no caput são: Banco Santander (Brasil) S.A., Santander S.A Ser Tec Ad C Seg, Isban Brasil S/A, ProdubanServinformática S.A., Mantiq Investimentos Ltda, Santander Cor CambVlrMob S.A, Santander Brasil Asset DTVM, Webmotors S/A, Santander Microcrédito A F S/A, AymoreCredFin e Invest S/A, Santander Participações S.A.

CLÁUSULA DÉCIMA SEGUNDA: VIGÊNCIA - APLICAÇÃO

O presente Acordo Coletivo de Trabalho vigorará pelo prazo de 2 (dois) anos, a contar de 1º de janeiro de 2012, encerrando-se em 31 de dezembro de 2013, ressalvando-se a eficácia da Cláusula 9ª - “Pagamento”, que se estenderá até 03 de março de 2014.

5.39 Da leitura dos dispositivos transcritos acima, vê-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. Dessa forma, é pertinente indagar-se como tal critério poderá servir como incentivo à produtividade? Para tanto, seria necessário que o instrumento de negociação contivesse alguma determinação a ser cumprida pelos empregados e que fosse incentivadora da produtividade, que se atendida lhes daria o direito ao recebimento do numerário especificado. Entretanto, nos acordos coletivos em comento, não há qualquer determinação para os empregados, apenas ser necessário trabalhar na empresa e manter vínculo no último dia do respectivo ano, ainda que tenham se afastado durante todo o ano por doença ou acidente de trabalho, o que demonstra tratar-se na verdade de pagamento de prêmio por tempo de serviço e não de PLR.

5.40 Além disso, independentemente do índice ROE obtido, ainda que ele seja zero, é assegurado o 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. Ao contrário, a participação nos resultados já aparece como um fato consumado, independente de qualquer atitude tomada pelo empregado, ele receberia a PLR, o que afasta qualquer possibilidade de se vislumbrar na parcela paga a qualificação que lhe outorgou a atuada.

5.41 Se o empregado jamais deixa de receber valor referente à participação nos resultados, uma vez que existe um valor fixo mínimo, trata-se tal verba na verdade de uma gratificação, bonificação ou outro nome que se queira, menos PLR.

5.42 Evidente que não basta, portanto, a existência de plano disciplinando a distribuição de lucros ou resultados; a legislação exige que dos instrumentos competentes para a negociação entre a empresa e seus empregados constem regras claras e objetivas, tanto subjetivas, quanto adjetivas, as quais contenham critérios e condições. Claro está que o intuito aqui é que, por intermédio de vantagens fiscais as empresas sejam motivadas a atrair e incentivar seus trabalhadores com ganhos extras pelo cumprimento de metas ou resultados individuais ou coletivos, cumprindo assim o intuito da PLR de servir como um instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade.

5.43 Nesse sentido temos que a efetiva comprovação da participação dos empregados na obtenção do resultado positivo alcançado pela empresa representa a verdadeira razão de ser da verba ora discutida.

5.44 Em suma, o pagamento em estudo afastou-se do objetivo da lei, qual seja, o de integrar capital e trabalho e incentivar a produtividade, mediante um ajuste prévio entre empresa e empregados, para definir os resultados a serem alcançados, a forma de participação, os direitos substantivos e demais regras adjetivas. Afastou-se, portanto, o contribuinte dos requisitos legais que fazem com que a PLR não integre o salário de contribuição.

(...)"

5.39 Da leitura dos dispositivos transcritos acima, vê-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. Dessa forma, é pertinente indagar-se como tal critério poderá servir como incentivo à produtividade? Para tanto, seria necessário que o instrumento de negociação contivesse alguma determinação a ser cumprida pelos empregados e que fosse incentivadora da produtividade, que se atendida lhes daria o direito ao recebimento do numerário especificado. Entretanto, nos acordos coletivos em comento, não há qualquer determinação para os empregados, apenas ser necessário trabalhar na empresa e manter vínculo no último dia do respectivo ano, ainda que tenham se afastado durante todo o ano por doença ou acidente de trabalho, o que demonstra tratar-se na verdade de pagamento de prêmio por tempo de serviço e não de PLR.

(...)

Consoante leitura do ACT transcrito e demais informações, 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.

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 do Sindicato; b) ausência de apontamento de data; c) ausência de demonstração da participação dos representantes legais das partes na elaboração dos programas; d) ausência de arquivamento dos instrumentos no Sindicato; 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 já reproduzida anteriormente (fls. 64/78).

Os PPE apresentavam metas individuais e/ou coletivas conforme o seguimento 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.

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 DRJ (fl. 1134/1140), 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, citando como exemplo o slide de fl. 152, relativo ao Programa Próprio Específico – Consignado – Canal Externo / Canal Interno / Originação – 1º. Trimestre de 2013.

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. 496/498), conforme ressaltado no acórdão, padece de vícios formais vez que o referido documento a) não conta com qualquer assinatura, seja de uma comissão paritária, seja de um dirigente sindical ou mesmo do contribuinte; b) não conta com data de elaboração; c) não conta com comprovação de que tenha sido arquivado na entidade sindical; e d) não tem prova em seu favor de que é fruto de um processo de negociação.

Além do aspecto formal, ao invés de legitimar o procedimento adotado pelo contribuinte, mostra que a PLR prevista nas convenções coletivas, nos acordos coletivos e nos programas próprios e 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 seguir reproduzidos (fl. 1.145):

- i) Não é possível vinculá-lo ao acordo coletivo que o "ratificou" como "instrumento integrante do acordo" por não constar dentre outros a data de elaboração, assinatura e identificação das partes;
- ii) Em sede de elegibilidade, não identifica quem seriam os ocupantes de cargos N 7 e acima, e já estabelece duas cláusulas de tratamento distinto: 1a.) para os "casos especiais" do item 8; e, 2a.) aos funcionários que participam de programas específicos, isto é, referem-se aos casos de admissão no curso do ano, afastamentos, critério de elegibilidade (estar em efetivo exercício em 31/12/2012 e em 31/12/2013), e os desligamentos por e sem justa causa, e a pedido.
- iii) No que tange às premissas básicas, define-se que o Programa está relacionado a metas de resultados. Estas metas serão:
 - a) do banco - definidas anualmente, portanto, não constam do próprio Programa. Dessa forma, não se terá um "detalhamento posterior das metas", Ter-se-á a própria definição unilateral das metas, e absolutamente à margem da convenção coletiva e do acordo coletivo;
 - b) das áreas - definidas em momento posterior, porquanto não constam do documento; e
 - c) dos funcionários - definidas a partir das metas das áreas de atuação e acordadas entre gestor e funcionário.
- iv) Contou com dispositivo prevendo a revisão das políticas descritas a qualquer momento pelas partes, levando-se em conta, entre outros, os seguintes:
 - Momento econômico, local ou internacional;
 - Legislação trabalhista, previdenciária e fiscal;
 - Convenção Coletiva do Trabalho;
 - Planos de negócios do Banco.

A inserção do elemento de indeterminação e unilateralidade na relação das metas submeteu a PLR ao subjetivismo e individualismo, violando a Lei nº 10.101 de 2000.

Concluindo, pelo exposto é indubitável que não houve o atendimento integral ao que dispõe a legislação, no caso a Lei nº 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.

Participação nos Lucros ou Resultados de Administradores - Diretores Não Empregados

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 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 e/ou diretores não empregados (contribuintes individuais), com base na lei nº 6.404 de 1976, não sofrem a incidência da contribuição previdenciária tendo em vista que as disposições da Lei das S.A. se prestam a regulamentar o art. 7º, inciso XI, da Constituição Federal de 1988, assim como os empregados à luz da Lei nº 10.101 de 2000.

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, 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 CF. 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 569441/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 543B 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 9/6/2015, as decisões definitivas de mérito do STF e do STJ, na sistemática dos artigos 543B e 543C 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 nº 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 executoriedade. Inteligência dos entendimentos judiciais manifestados no RE 505597/RS, de 01/12/2009 (STF), e no AgRg no AREsp 95.339/PA, de 20/11/2012 (STJ). Somente com o advento da Medida Provisória (MP) 794/94, convertida na Lei 10.101/2000, foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito à participação dos trabalhadores empregados no lucro das sociedades empresárias. Inteligência do RE 569441/RS, de 30/10/2014 (Info 765 do STF), submetido a sistemática de repercussão geral. (Acórdão 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 a 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 nº 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 executoriedade. Inteligência dos entendimentos judiciais manifestados no RE 505597/RS, de 01/12/2009 (STF), e no AgRg no AREsp 95.339/PA, de 20/11/2012 (STJ).

Somente com o advento da Medida Provisória (MP) 794/94, convertida na Lei 10.101/2000, foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito à participação dos trabalhadores empregados no lucro das sociedades empresárias. Inteligência do RE 569441/RS, de 30/10/2014 (Info 765 do STF), submetido a sistemática de repercussão geral. (Acórdão 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/88 não é auto aplicável; ii) a previsão do artigo 7º, XI da CF/88 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/88, 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

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 que durante a auditoria identificou na contabilidade do Recorrente (contas nº 314010 – Desp. Antecip-Prev Compl. Luvas; 677448 – Provisão para Pagamento de Bonus de Admissao-*Hiring Bonus*; 950174 – Despesa Provisão Pagamento *Hiring Fee* e 955879 – Despesa Pess *Hiring Fee*), pagamentos em 2013 referentes a bônus de contratação ou “*hiring bonus*” a empregados contratados, bem como em suas folhas de pagamento (rubrica 765 – *Hiring Bonus*).

Tal verba era paga no ato da contratação ou em decorrência desta, negociada entre a empresa e o empregado, fazendo parte do pacote de remunerações para incentivar o empregado a ingressar nos quadros da empresa, denominada no mercado como “luvas”, “*hiring bonus*” ou bônus de contratação, tem como natureza um prêmio de incentivo, não estando nas hipóteses de isenção previdenciária.

Ao analisar a impugnação a DRJ se ateve aos instrumentos denominados “Propostas de Contratação” (fls. 500/555), concluindo que (fls. 1166/1167):

Diante da literalidade dos instrumentos pré-contratuais ao contrato de trabalho, torna-se incontroverso que o pagamento foi efetuado pelo sujeito passivo autuado como incentivo a sua contratação, sendo que tal ajuste obrigou o contratado a permanecer na empresa por determinado período, pois do contrário, haveria a obrigação restitutória, no todo ou em parte, relativamente ao período que ainda lhe faltaria para o atingimento do

prazo mínimo de permanência. Ademais, fica mais flagrante o caráter contraprestacional da verba em casos como o último acima citado (Sr. Gilson Finkelsztain), onde, mesmo após o pagamento inicial, ainda se defere no tempo, ao longo de dois anos, mais parcelas devidas a título de *hiring bonus*.

A gratificação dessa forma ajustada ostenta, na verdade, caráter de contraprestação obrigacional, já que o trabalhador tem o dever de permanecer na empresa durante o período pactuado. Em assim sendo, inequívoca a conclusão de se tratar de verba de cunho salarial, nos moldes do art. 457 § 1º da CLT, de modo que referido montante deve integrar a remuneração do segurado empregado para efeito de incidência da contribuição previdenciária."

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, citando como exemplo o caso da contratação de profissional que não está inserido no mercado de trabalho. Afirmou que o bônus não se encontra vinculado aos serviços prestados pelos funcionários, trazendo exemplificativamente a proposta de contratação de um profissional (fls. 513/514), no qual era previsto o pagamento desse bônus, em regra, no mês seguinte ao da admissão do contratado, além do prazo de permanência 24 meses, e se acaso não fosse cumprindo em função de pedido de demissão do contratado ou na hipótese de demissão por justa causa, implicaria a devolução do valor proporcional ao prazo remanescente para o término do acordado. Este padrão se repetiu nos demais contratos apresentados (fls. 500/555).

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

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

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

(...)

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

(...)

e) as importâncias:

(...)

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

(...)

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 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.

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.

Pertinente a reprodução de excerto do voto do conselheiro Kleber Ferreira de Araújo no acórdão nº 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 TSTR133698.2012.5.03.0005, 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, § 9.º, alínea "e", item 7, da Lei n.º 8.212/1991.

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

Como se pode ver da pesquisa efetuada no Dicionário Michaelis:

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

Não encontro qualquer traço de eventualidade no pagamento de 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 bonus* 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.

Conclusão

Em razão do exposto, vota-se por rejeitar as preliminares arguidas e no mérito em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto em epígrafe.

Débora Fófano dos Santos

Voto Vencedor

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Redator Designado.

Em que pese o costumaz acerto bem como os lógicos argumentos expostos pela Relatora em seu voto, com a devida vênia, ousou dela discordar apenas em relação aos valores pagos em decorrência das Convenções Coletivas de Trabalho – CCTs 2012 e 2013.

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 604/642), os pagamentos realizados a título de PLR pela RECORRENTE foram descaracterizados por:

- ausência de regras claras e objetivas;
- ausência de incentivo à produtividade;
- substituição dos salários (disparidade dos valores pagos);
- ausência de participação, anuência e ciência por parte dos empregados;
- pagamento por múltiplos instrumentos sem compensação entre eles; e
- retroatividade dos instrumentos de negociação.

No entanto, no que diz respeito aos CCTs, nem a fiscalização nem o acórdão da DRJ apontam que tais instrumentos (CCTs) descumpriram o requisito das regras claras e objetivas, que eles não incentivaram a produtividade, ou que eles eram utilizados como meios de substituição dos salários. No entender deste Conselheiro, esses pontos foram voltados exclusivamente para os Acordos Coletivos de Trabalho do Programa da Participação nos Resultados Santander (PPRS) e os Programas Próprios firmados pela RECORRENTE.

Quando tratou do tema envolvendo o incentivo à produtividade e as regras claras e objetivas no Relatório Fiscal (item 5.37 e seguintes), a autoridade lançadora mencionou apenas os PPRS e os Programas Próprios firmados pelas RECORRENTE, embasando suas constatações no fato de que as metas estipuladas por esses últimos sequer foram pactuadas com a anuência dos empregados, já que elaboradas unilateralmente pela empregadora. Ou seja, estas constatações estão ligadas somente aos PPRS e aos Programas Próprios (itens 5.37 a 5.73 – fls. 617/631).

Quanto à questão envolvendo o pagamento de PLR como substituição dos salários (disparidade dos valores pagos), entendo que tal alegação não envolve as CCTs, já que o pagamento delas decorrente era um valor que poderia ficar entre 90% e 220% do salário mensal de cada empregado (ver Cláusula 1ª, item I, das CCTs – fls. 48 e 57). Ou seja, a constatação de pagamento de PLR que representou – por exemplo – mais de 4.000% do salário anual (item 5.71 do Relatório Fiscal) ou a variação de até 12.300,91% (conforme item 5.70) certamente não tiveram origem nas CCTs, mas sim nos Acordos Coletivos de Trabalho do Programa da Participação nos Resultados Santander (PPRS) e os Programas Próprios firmados pela RECORRENTE, pois, como visto, as CCTs estabeleciam limites que faziam com que os pagamentos fossem inferiores a esta disparidade apontada pela fiscalização.

A título de exemplo, pode-se constatar que 220% do salário mensal corresponde a 18,33% do salário anual. Este percentual não chega perto da PLR paga a alguns beneficiários, conforme apontou a autoridade fiscal nos itens 5.70 e 5.71 do Relatório Fiscal.

A autoridade fiscal discorreu sobre as CCTs a partir do item 5.17 do Relatório Fiscal (fl. 611). Neste ponto, tratou sobre: (i) o pagamento por múltiplos instrumentos (itens 5.19 a 5.25); e (ii) a celebração retroativa dos instrumentos de negociação (itens 5.26 a 5.27).

Portanto, pode-se entender que os pagamentos realizados em decorrência das CCTs foram descaracterizados em razão:

- (i) do pagamento realizado por múltiplos instrumentos sem a compensação entre eles; e
- (ii) da celebração retroativa dos instrumentos de negociação.

Feitos esses esclarecimentos, passo a discorrer sobre a questão pela qual entendo devem ser afastados do lançamento os valores pagos em decorrência das CCTs.

Conforme exposto pela RECORRENTE, a DRJ entendeu estar superada a questão envolvendo a possibilidade de concomitância de pagamentos a título de PLR lastreados em instrumentos coletivos distintos (Convenções e Acordos), não havendo obrigatoriedade de compensação entre eles, conforme fl. 1156. Transcrevo abaixo trecho do acórdão da DRJ:

Em vista disto, penso que não há, de fato, uma obrigatoriedade, seja pela Lei nº 10.101/00, seja pelas convenções e acordos coletivos no sentido da compensação. Há, isto sim, uma possibilidade, isto é, um permissivo para que o contribuinte, se assim o desejar, o faça. Seria diferente se a convenção coletiva determinasse, em relação a uma, algumas ou todas as parcelas previstas, a compensação, como uma obrigação do contribuinte. Neste caso, havendo a violação da determinação, mais uma irregularidade haveria na PLR do contribuinte.

No entanto, penso que este contexto não representa violação à Lei nº 10.101/00 e, dessa forma, não acrescenta nova causa de irregularidade ao PLR do sujeito passivo.

Ou seja, já se encontra superada a questão envolvendo a possibilidade de concomitância de pagamentos a título de PLR mediante CCT e Acordo Próprio.

Portanto, no presente caso, o único requisito que esbarraria o reconhecimento das CCTs como instrumento legítimo de PLR seria a suposta celebração retroativa dos instrumentos de negociação (itens 5.26 a 5.27 do Relatório Fiscal).

Contudo, ao contrário do que entendeu o ilustre Relatora, 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 vênica para fazer uma breve introdução com trechos extraídos de voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, no acórdão nº 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 prévio 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 nº 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 nº 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.

Sendo este o único argumento nesta fase recursal que impedia o reconhecimento das CCTs como instrumento de PLR, estando superada a questão, entendo que os pagamentos de PLR decorrentes das CCTs 2012 e 2013 devem ser afastados da base de cálculo do presente lançamento.

Quanto às demais questões envolvendo os Acordos Coletivos de Trabalho do Programa da Participação nos Resultados Santander (PPRS) e os demais Programas Próprios firmados pela RECORRENTE, acompanho as razões expostas pela ilustre Conselheira Relatora em seu voto.

Conclusão

Pelo acima exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, a fim de afastar a tributação incidente sobre os valores de PLR pagos a partir das Convenções Coletivas de Trabalho – CCTs 2012 e 2013.

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim