



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 16327.720119/2015-44
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-006.068 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de abril de 2018
Matéria PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. HIRING BONUS.
Recorrente BANCO SANTANDER BRASIL S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PLR. AJUSTE PRÉVIO. PARTICIPAÇÃO SINDICAL.

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

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

PLR. AUSÊNCIA DE PREVISÃO DE CONDUTAS INDIVIDUALIZADAS.

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

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

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

BÔNUS DE CONTRATAÇÃO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

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

RAT/FAPI. TESE RECURSAL FUNDADA EM INCONSTITUCIONALIDADE. NÃO CONHECIMENTO. SÚMULA CARF Nº 2. "Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária."

DOCUMENTAÇÃO SUPERVENIENTE. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO PARA APRESENTAÇÃO TARDIA DE PROVA. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO.

A apresentação de documentação superveniente deve estar calcada em hipótese de impossibilidade de sua produção em momento oportuno nos termos do § 4º, Art. 16 do Decreto 70.235/72. Sem tal fundamento, opera-se a preclusão impondo seu não conhecimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Mario Pereira de Pinho Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Jamed Abdul Nasser Feitoza - Relator

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mario Pereira de Pinho Filho, Ronnie Soares Anderson, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Renata Toratti Cassini, Luis Henrique Dias Lima, João Victor Ribeiro Aldinucci, Gregorio Rechmann Junior, Mauricio Nogueira Righetti.

Relatório

Tem-se Recurso Voluntário de fls. 2720/2.818, lançado contra Acórdão de fls. 2.668/2.710, que, por unanimidade de votos, negou provimento à Impugnação apresentada às fls. 2.294/2.358, que manteve, *in totum*, o crédito tributário exigido.

Adotaremos, por bem, parte do relatório da decisão recorrida, uma vez que, adequadamente, narra os fatos e fundamentos do lançamento, da impugnação e dos incidentes ocorridos até então:

Compõem o presente processo os autos de infração 51.060.829-9 (parte patronal) e 51.060.830-2 (terceiros), lavrados em 8/2/2015, com valores originários (sem multa acessória ou juros), respectivamente, de R\$ 571.352.180,22 e R\$ 47.693.034,17.

Como motivação do lançamento, consta, no Relatório Fiscal de folhas 2212 a 2284, o seguinte:

...

4. Dos Fatos Geradores 4.1 Constituem fatos geradores das contribuições ora lançadas: (a) as remunerações aos segurados empregados a propósito de "Participação nos Lucros ou Resultados", pagas em desacordo com a legislação específica, (b) as remunerações pagas aos segurados empregados a título de "Hiring Bônus", sobre as quais não foram recolhidas as devidas Contribuições Previdenciárias, (c) as remunerações pagas aos contribuintes individuais administradores, durante o exercício de 2011, a propósito de "Participação nos Lucros dos Administradores", sobre as quais não foram recolhidas as devidas Contribuições Sociais, (d) bem como as remunerações pagas aos empregados, durante o exercício de 2010, sobre as quais não foram recolhidas as contribuições ao RAT com o ajuste pelo FAP.

4.2 Foram examinados, durante a auditoria fiscal, documentos tais como Livros Diário e Razão, Folhas de Pagamento, Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, Guias da Previdência Social - GPS, Convenções, Acordos Coletivos e Programas Próprios de Participações nos Lucros, Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ e Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF.

4.3 Os valores apurados de "Participação nos Lucros ou Resultados dos Empregados", "Participação nos Lucros dos Administradores" e "Hiring Bônus" foram obtidos de dados constantes em planilhas, contendo os pagamentos por beneficiário (formato excel), fornecidas pela empresa ora notificada. Tais dados foram extraídos e confirmados a partir

das folhas de pagamento e da contabilidade do sujeito passivo, entregues no formato de arquivos magnéticos. Os valores das contribuições ao RAT Ajustado pelo FAP foram apurados através dos salários de contribuição informados pela empresa em GFIP.

4.4 Esses valores encontram-se demonstrados nos campos próprios do Relatório de Lançamentos - RL em anexo.

5. Da Participação nos Lucros ou Resultados dos Empregados...

5.14 Para tanto vejamos a situação concreta em apreço. A Participação nos Lucros ou Resultados do Banco Santander, cujos pagamentos ocorreram durante os exercícios de 2010 e 2011, é regida por diferentes instrumentos, quais sejam:

(i) Acordos Coletivos de Trabalho do Programa da Participação nos Resultados Santander 2009/2010 e 2011;

(ii) Programas Próprios Específicos 2009, 2010 e 2011;

(iii) Programas Próprios Gestão 2009/2010 e 2011; e (iv) Convenções Coletivas de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2009, 2010 e 2011.

5.15 Foram encontradas na contabilidade da empresa em epígrafe, bem como em suas folhas de pagamento, remunerações a título de PLR. Os montantes de Participação nos Lucros ou Resultados dos Empregados por competência, rubrica e beneficiário são apontados nas Relações de Pagamentos de Participação nos Lucros ou Resultados dos Empregados por Beneficiário 2010 e 2011. Por sua vez, as contas contábeis nas quais foram escrituradas as rubricas de pagamento são apresentadas no Demonstrativo PLR Empregados: Rubricas Folha de Pagamento x Contas Contábeis.

5.16 Analisaremos, num primeiro momento, os problemas específicos encontrados nos Acordos Coletivos, Programas Próprios Específicos e Programas Próprios Gestão e, a seguir, os problemas gerais que envolvem todos os instrumentos de negociação que deram origem à PLR, quais sejam Convenções Coletivas, Acordos Coletivos, Programas Próprios Específicos e Programas Próprios Gestão.

5.17 Iniciaremos nossa análise pelos Acordos Coletivos de Trabalho do Programa da Participação nos Resultados Santander - PP RS vigentes para os pagamentos realizados nos exercícios de 2010 e 2011. São eles:

(i) Acordo Coletivo PLR 2009/2010, celebrado em 30 de dezembro de 2009, entre, de um lado, o Banco Santander (Brasil) S.A. e outros e, de outro lado, a Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro - CONTRAF e outros, com vigência retroativa a 01 de janeiro de 2009, por dois anos; e (ii) Acordo Coletivo PLR 2011, celebrado em 16 de dezembro

de 2011, entre, de um lado, o Banco Santander (Brasil) S.A. e outros e, de outro lado, a Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro -CONTRAF e outros, com vigência retroativa a 01 de janeiro de 2011, por um ano.

5.18 Inicialmente merece atenção a celebração dos instrumentos de negociação. Observa-se que os Acordos Coletivos de PLR em análise foram assinados retroativamente ao início de seus anos base e um dos pontos importantes a ser tratado aqui é exatamente o da vigência de tais acordos, haja vista que o dispositivo legal determina que a participação será objeto de negociação prévia e que suas regras serão previstas no instrumento decorrente dessa negociação.

5.19 Extraí-se da legislação pertinente que o pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados tem como essência uma retribuição pela colaboração do empregado na obtenção de um lucro ou realização de um resultado previamente pactuado. Logo, é necessário que haja uma negociação entre empresa e empregados. Tal requisito está em harmonia, principalmente, com o objetivo de contribuir para a melhoria das relações entre capital e trabalho.

5.20 Certamente, a norma refere-se aqui a uma negociação finalizada e não a uma negociação em curso, ou seja, a negociação entre empresa e empregados deve estar concluída antes do início do ano base do pagamento da PLR. Ora, antes de assinado, antes de se tornar um ato jurídico perfeito, a proposta da empresa pode ser retirada ou alterada, bem como o pleito dos trabalhadores pode ser mudado. Em adição, devemos considerar que, em tese, a demora na conclusão de uma negociação em andamento pode servir para ganhar tempo para que os lucros ou resultados a serem pactuados sejam estabelecidos em patamares já sabidamente atingidos, de forma a garantir que uma verba salarial venha a ser revestida de PLR sem que os trabalhadores tenham motivos para obstaculizar a negociação. Destarte, somente com a assinatura do termo de acordo entre as partes ou do acordo coletivo é que teremos a formalização do término da negociação e estaremos diante de um ato jurídico perfeito apto a exarar efeitos jurídicos.

5.21 Deve haver, portanto, uma negociação entre as partes e a empresa concederá o pagamento a esse título se os trabalhadores atingirem a meta pré-estabelecida. Obviamente, esses objetivos ou metas devem ser pactuados previamente, com um tempo razoável entre o acordo, o conhecimento das regras e o pagamento.

5.22 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. No caso em questão, o acordo que rege os anos de 2009/2010 foi assinado em 30 de dezembro de 2009, enquanto que o acordo para o exercício de 2011 foi celebrado em 16 de dezembro de 2011.

5.23 Ora, para ter direito ao recebimento da Participação nos Lucros ou Resultados são impostas condições ao empregado, e

este precisa saber quais são estas e mais, em tempo hábil, sob o risco de ter sua expectativa de direito de pronto prejudicada.

5.24 A estipulação de objetivos após o início do ano base retira do pagamento qualquer possibilidade de adequação à legislação específica. Afinal, datas como as aqui existentes possibilitavam pouca ou reduzida ação por parte dos destinatários para o cumprimento das metas. Ademais, sabemos que a regulamentação dessa matéria dá-se no sentido de proteger o trabalhador para que sua participação seja justa.

5.25 Desta feita, os instrumentos decorrentes das negociações devem ser formalizados antes do ano base, 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.

5.26 Sendo que as assinaturas dos acordos e o conseqüente conhecimento das regras por parte dos empregados ocorreram bem após o início da vigência dos mesmos, ou quase ao final desta vigência, isso nos leva a questionar como é possível o comprometimento dos funcionários com metas que só vão conhecer posteriormente? No momento em que a participação foi pactuada, já haviam ocorrido diversos fatores que poderiam ou não contribuir para o atingimento das metas, sem que ficasse constatada, expressamente, a participação dos empregados na obtenção do resultado positivo alcançado pela empresa.

5.27 Admitir que o pagamento não estivesse sujeito a condição estipulada, de forma clara e objetiva, em instrumentos de negociação celebrados previamente, seria admitir o desvirtuamento da rubrica e o ensejo à fraude, pois o empregador poderia instituir pagamentos mascarados com o rótulo de "Participação nos Lucros ou Resultados". 5.28 Dessa forma, os instrumentos de acordo em tela não objetivaram incentivar a produtividade, uma vez que o resultado positivo já estava sendo definido. Independentemente de qualquer atitude tomada pelos empregados após a assinatura dos acordos, eles receberiam a mesma Participação nos Lucros ou Resultados, o que lhes retirou a possibilidade de terem sua produtividade estimulada, desnaturando a essência desse instituto. Ao serem retroativos, os programas criam paradoxo, estabelecendo metas referentes a períodos cujos resultados já aconteceram e não podem ser modificados, por mais que se esforcem os empregados.

...

5.31 Em prosseguimento, verifica-se que não foi esse o único requisito legal a ter sido desrespeitado no caso em tela. A Lei nº 10.101/00 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 regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado.

*5.32 O Acordo Coletivo de PLR 2009/2010 estabelece, *ipsis litteris* CLÁUSULA PRIMEIRA: Objeto O presente Acordo tem por objeto formular Programa de Participação nos Resultados Santander (PPRS), referente aos exercícios de 2009 e 2010 conforme o disposto na Lei 10.101 de 19.12.2000.*

CLÁUSULA SEGUNDA: Elegíveis Serão beneficiados pelo Programa de Participação nos Resultados Santander (PPRS), para o exercício de 2009, os empregados das EMPRESAS ACORDANTES que tenham sido admitidos até 31 de dezembro de 2008 e que estejam em efetivo exercício em 31 de dezembro de 2009 e para o exercício de 2010 todos os empregados das EMPRESAS ACORDANTES que tenham sido admitidos até 31 de dezembro de 2009 e que estejam em efetivo exercício em 31 de dezembro de 2010.

(...)CLÁUSULA TERCEIRA: Apuração dos Valores do programa de Participação nos Resultados Santander (PPRS)

Os valores devidos a título de Participação nos Resultados Santander (PPRS) serão apurados levando-se em conta: a relação percentual do ROE (Return in Equitu) do Banco Santander com a média dos ROE's dos seus principais concorrentes denominado ÍNDICE COMPARATIVO ROE. conforme a seguinte formulação:

*ROE SANTANDER / ROE MEDIO PRINCIPAIS
CONCORRENTES = ÍNDICE COMPARATIVO ROE
PARAGRAFO PRIMEIRO:*

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

*LUCRO LÍQUIDO / PATRIMONIO LIQUIDO =ROE
PARÁGRAFO SEGUNDO:*

O "ROE MÉDIO" será calculado através da somatória dos ROEs dos Bancos Bradesco, Itaú Unibanco e Banco do Brasil, dividida por 3 (três), conforme abaixo:

*(ROE Bradesco + ROE Itaú Unibanco + ROE Banco do Brasil) /
3= ROE MÉDIO PARAGRAFO TERCEIRO:*

Para fins exclusivos deste acordo fica assegurado que tanto o ROE do Santander quanto o ROE dos principais concorrentes, citados neste acordo, serão aferidos por critérios similares, cujo cálculo considerará a divisão do lucro líquido do ano sobre o patrimônio líquido constantes nos resultados dos balanços anuais a serem publicados pelos bancos nos meios oficiais, tais como no site do Banco Central - BACEN.

PARÁGRAFO QUARTO:

Os valores devidos a título de PPRS, para o exercício de 2009, obedecerão à tabela abaixo:

ÍNDICE COMPARATIVO ROE	“VALOR DEVIDO”
Maior ou igual a 100%	R\$ 1.810,00
Maior ou igual a 90% e menor que 99%	R\$ 1.500,00
Maior ou igual a 60% e menor que 89%	R\$ 1.250,00
Menor que 59%	R\$ 1.000,00

Os valores devidos a título de PPRS, para o exercício de 2010, obedecerão à tabela abaixo:

ÍNDICE COMPARATIVO ROE	“VALOR DEVIDO”
Maior ou igual a 100%	R\$ 1.910,00
Maior ou igual a 90% e menor que 99%	R\$ 1.600,00
Maior ou igual a 60% e menor que 89%	R\$ 1.350,00
Menor que 59%	R\$ 1.100,00

CLÁUSULA QUARTA: Formas de divulgação aos Empregados Após as publicações dos respectivos balanços, as EMPRESAS ACORDANTES elaborarão o demonstrativo de cálculo do PPRS e divulgarão para os empregados, antes da data do 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 QUINTA: 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 sexta deste acordo coletivo, não serão compensados com a Participação nos Lucros ou Resultados estabelecidos pela Convenção Coletiva de Trabalho da categoria.

CLÁUSULA SEXTA: Programas Específicos mantidos pelos Acordantes Ficam ratificados, nos termos do artigo 2º, II, da 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 PROGRAMAS SIM e respectivos Super Ranking/RV Cartilha, e Programas Específicos 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 de Gestão, destinado às áreas institucionais que obedece às regras e valores fixados pela Diretoria com base no respectivo cargos ou função.

PARÁGRAFO SEGUNDO O valor do PPRS previsto no presente acordo engloba os valores pagos nos respectivos programas

específicos previstos nesta cláusula, compensando-se as antecipações, eventualmente realizadas.

CLÁUSULA SÉTIMA: PAGAMENTO O pagamento da Participação nos Resultados Santander (PPRS) e dos programas específicos mantidos pelas EMPRESAS ACORDANTES será efetuado juntamente com a 2ª parcela da Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) estabelecida na Convenção Coletiva de Trabalho da categoria bancária.

PARÁGRAFO PRIMEIRO Excepcionalmente, para o exercício de 2010, as EMPRESAS ACORDANTES efetuarão a antecipação da PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS SANTANDER (PPRS), no valor fixo de R\$ 540,00 (quinhentos e quarenta reais) juntamente com o pagamento da antecipação da PLR — Participação nos Lucros ou Resultados da Convenção Coletiva de Trabalho da categoria, a ser compensada quando de sua quitação.

CLÁUSULA NONA: Abrangência 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) SA., Santander Asset Management DTVM, Universia Brasil SA., Santander Brasil Seguros SA., Santander Seguros SA., Santander SA. Corretora de Câmbio e Títulos, Santander SA. — Serviços Técnicos, Administrativos e de Corretagem de Seguros, Santander Brasil SA. - Corretora de Títulos e Valores Mobiliários, Isban Brasil SA., Produban Serviços de Informática SA., Aymoré Créd. Finan e Invest. SA., ABN AMRO Asset Manag. DTVM SA., Real Corretora de Seguros SA., Real Microcrédito Asse. Fin. SA., WebMotors SA., AAR Corretora de Câmbio Valores Imobiliários SA. (gn)

5.33 Ademais, o Anexo I que acompanha o Acordo Coletivo de PLR 2009/2010 prevê a existência de diversos Programas Semestrais com base em Targets de Premiação em função da performance coletiva e individual, citando diversas áreas beneficiadas.

5.34 Salientamos, ainda, que Acordo Coletivo de PLR 2011, na essência, modifica somente alguns dos parâmetros dispostos pelo Acordo Coletivo de PLR 2009/2010. Vejamos:

CLÁUSULA TERCEIRA: Apuração dos Valores do programa de Participação nos Resultados Santander (PPRS)

PARÁGRAFO QUARTO:

Os valores devidos a título de PPRS, para o exercício de 2011, obedecerão à tabela abaixo:

<i>ÍNDICE COMPARATIVO ROE</i>	<i>"VALOR DEVIDO"</i>
<i>Maior ou igual a 100%</i>	<i>R\$ 2.000,00</i>
<i>Maior ou igual a 90% e menor que 99%</i>	<i>R\$ 1.700,00</i>
<i>Maior ou igual a 51% e menor que 89%</i>	<i>R\$ 1.500,00</i>
<i>Menor que 50%</i>	<i>R\$ 1.350,00</i>

5.35 *Em complementação, o Anexo I que acompanha o Acordo Coletivo de PLR 2011 prevê a existência de diversos Programas Próprios Específicos com base em indicadores previamente definidos nos programas, citando diversas áreas beneficiadas.*

5.36 *Iniciando nossa análise pelo corpo dos Acordos de PLR, observamos que o valor da participação a ser recebida pelos empregados será calculado levando-se em consideração a porcentagem obtida pelo Banco Santander no índice Comparativo Return in Equitu - ROE, o qual é definido como sendo a relação percentual entre o ROE do Banco Santander com a média dos ROEs dos bancos Bradesco, Itaú Unibanco e Banco do Brasil, sendo ainda entendido ROE como a relação percentual entre Lucro Líquido e Patrimônio Líquido do banco. Desta feita, a PLR a ser paga resulta das variáveis Lucro Líquido e Patrimônio Líquido do Banco Santander e de seus concorrentes Bradesco, Itaú Unibanco e Banco do Brasil.*

5.37 *Sendo a PLR resultante somente dos valores de Lucro Líquido e Patrimônio Líquido do Banco Santander e de seus concorrentes, claro resta a não existência nos acordos ora tratados de objetivos e metas a serem atingidos, nem de critérios para uma avaliação do desempenho individual. Não é possível, desta forma, definir as regras cabíveis a cada beneficiário, em desacordo frontal à legislação específica, a qual exige a presença de regras claras e objetivas pactuadas previamente.*

5.38 *Podemos nos questionar: quais são as metas individuais que os beneficiários necessitam atingir para receber o benefício? O que cada categoria de empregados terá de fazer para atingi-las? Diante da inexistência de respostas às indagações acima, vemos que não é possível identificar nos instrumentos decorrentes da negociação as citadas regras pertinentes à fixação e cumprimento do acordado.*

5.39 *Acrescente-se ainda o fato de uma das variáveis utilizadas para o cálculo da participação ser o Lucro Líquido e o Patrimônio Líquido de três bancos outros que não o próprio Banco Santander. Ora, foram adotados aqui critérios externos que não podem ser utilizados como parâmetros para a distribuição de PLR, uma vez que não são alcançáveis ou modificáveis pelo desempenho dos beneficiários em apreço. São critérios que não dependem somente do esforço dos empregados do banco ora autuado, e sim, correspondem igualmente ao desempenho dos seus principais concorrentes.*

5.40 *Ante o exposto, vemos que nos Acordos de PLR em apreço não existe uma definição detalhada das metas individuais a serem atingidas. Ademais, observa-se a inclusão de parâmetros não individuais, e inclusive externos ao banco em tela, nos critérios utilizados. Tal quadro inviabiliza o conhecimento prévio do empregado do esforço que deverá dispender para receber a PLR, em confronto com as determinações legais. Igualmente, a existência de critérios subjetivos e externos de avaliação afasta a objetividade da aferição. Desta feita, não se*

pode falar aqui da existência de regras claras e objetivas, nem de conhecimento prévio das metas a serem atingidas.

5.41 Evidente que não basta, portanto, a existência de acordo disciplinando a distribuição de lucros; há que se ter efetiva previsão de regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos dos empregados, evitando-se a adoção de critérios de índole subjetiva, que levem em consideração aspectos que dependam de avaliação geral e não específica, bem como de critérios externos ao âmbito da empresa contratante.

5.42 Sabemos que a legislação exige que dos instrumentos competentes para a negociação entre a empresa e seus empregados constem regras claras e objetivas, tanto substantivas, quanto adjetivas, as quais contenham critérios e condições. As regras claras e objetivas quanto ao direito substantivo referem-se à possibilidade de os trabalhadores conhecerem previamente, no corpo do próprio instrumento de negociação, quanto irão receber a depender do lucro auferido ou do resultado obtido pelo empregador se os objetivos forem cumpridos. Claro está que o intuito aqui é que, por intermédio de vantagens fiscais, as empresas sejam motivadas a atrair e incentivar seus empregados com ganhos extras pelo cumprimento de metas ou resultados individuais ou coletivos.

...

5.46 No caso em tela, chama a atenção que os acordos apresentados não se coadunam com as exigências legais, uma vez que não restaram identificadas as regras objetivas, os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado ou qualquer tipo de programa de metas, resultados e prazos pactuados previamente, ou seja, não se aponta a forma como será alcançado o objetivo para que os empregados façam jus a tal benefício, contrariando o real propósito do instituto e em total afronta à legislação.

5.47 Em suma, os pagamentos em estudo afastaram-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 Participação nos Lucros não integre o salário-de-contribuição.

...

5.50 Passaremos agora à análise dos Programas Próprios de Participação nos Resultados decorrentes da negociação entre o banco e seus empregados. De acordo com os Anexos aos Acordos Coletivos de 2009/2010 e 2011, tais Programas Próprios de Participação nos Resultados integram os Acordos Coletivos de PLR. São eles:

(i) Programas Próprios Gestão 2009/2010 e 2011; e (ii) Programas Próprios Específicos 2009, 2010 e 2011.

5.51 Os primeiros Programas Próprios de Participação nos Resultados a merecerem nossa atenção são os Programas Próprios Gestão - PPG, nos quais aconteceram pagamentos entre janeiro de 2010 e dezembro de 2011. Sendo os textos dos programas de 2009/2010 e 2011 praticamente iguais, transcreveremos a seguir partes do PPG 2009/2010, in verbis

1. OBJETIVOS O Programa Próprio Gestão é um programa de participação nos resultados, previsto na cláusula 6A, § único do Acordo Coletivo de Trabalho do Programa de Participação nos Resultados - ACT/PPRS 2009/2010, com os seguintes objetivos:

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

2. ELEGIBILIDADE São elegíveis ao Programa Próprio Gestão os ocupantes de cargos N 20 e acima e a partir de N10 em algumas funções específicas, observadas as exceções e condições estabelecidas no item 8 (Casos Especiais) deste documento. Funcionários que participam de Programas Específicos não serão elegíveis ao Programa Próprio Gestão.

3. PREMISSAS BÁSICAS O Programa Próprio Gestão leva em consideração metas vinculadas aos resultados:

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

4. DO VALOR A SER PAGO Os valores a serem distribuídos serão baseados no cumprimento das metas, resultado e práticas de mercado, sempre balizados pela renda total. Visando manter a competitividade externa, a renda total é representada pelo somatório da remuneração fixa mais distribuição do Programa Próprio Gestão/PPRS, por se tratar de um valor comparável aos Profissionais das demais instituições do mercado.

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

5. CRITÉRIOS DE MEDIÇÃO DA PERFORMANCE O desempenho dos profissionais será medido de acordo com os seguintes critérios:

- *Metas Quantitativas — Leva em consideração o alcance e superação dos orçamentos de receita ou de despesas, assim como a consecução do resultado no que diz respeito a alocação dos produtos oferecidos pelo banco.*
- *Metas Qualitativas - Leva em consideração os conceitos de qualidade obtidos junto ao público interno e/ou externo, visando o adequado atendimento aos clientes do Banco.*
- *Competências Individuais - Este item enfoca as metas de desenvolvimento pessoal. O processo de avaliação de Competências considera o conjunto de atitudes que levam o funcionário a atingir seus resultados e a busca constantes de desenvolvimento profissional.*

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

- *De 0% a 150% da consecução das metas (quantitativa e qualitativas) e*
- *De 1 a 5 nas competências, sendo que o reconhecimento será feito de forma proporcional ao cumprimento das metas.*

6. PROGRAMA DE RENDA VARIÁVEL E PLR CCT • *Fica assegurado que, independente do desempenho no Programa Próprio Gestão, o funcionário terá direito ao valor estabelecido no acordo coletivo de trabalho.*

7. FORMA DE PAGAMENTO • *Os pagamentos serão realizados com periodicidade anual.*

(...)

9. CONSIDERAÇÕES FINAIS *As políticas aqui descritas poderão ser revistas 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, (gn)*

5.52 De tais programas são pretensamente partes o Banco Santander e seus empregados. Todavia, não consta qualquer assinatura, qualificação ou data de celebração nos instrumentos, não sendo possível, portanto, comprovar sequer que foram negociados previamente, celebrados e quem foram as partes e seus representantes legais. Não foram apresentados, durante a

auditoria, as Atas de Eleição dos Representantes dos Empregados, nem do Banco.

5.53 Ademais, durante a auditoria, não restou comprovada a participação de um representante sindical nas negociações dos Programas Próprios Gestão, nem que os instrumentos de negociação estejam devidamente registrados e arquivados na competente entidade sindical.

5.54 Enveredando pelo texto dos programas, nota-se que preliminarmente estes nos trazem seus objetivos. Dentre eles encontramos: (a) reconhecer o desempenho diferenciado, (b) atrair, desenvolver e reter profissionais em linha com os negócios e cultura do banco, (c) tornar transparentes os critérios de aferição dos resultados e (d) estabelecer instrumentos de mensuração institucionais que coloquem os profissionais em linha com o negócio como um todo.

5.55 Pois bem, o objetivo de acordos como os presentes é estabelecer as regras para a Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados, na forma da Lei nº 10.101/00, e não a gestão de operações da empresa, atributo gerencial desta. A própria Lei regulamentadora da PLR trata a participação como um instrumento de integração entre capital e trabalho e incentivo à produtividade e não como instrumento de gestão operacional das empresas.

5.56 Em continuação, vemos que os benefícios não são extensivos a todos os empregados, restando adstritos a uma parte dos colaboradores da empresa.

5.57 Temos ainda que os instrumentos de negociação não apontam em momento algum as metas que deverão ser atingidas para que o empregado se torne beneficiário da participação. Fala-se em cumprimento das metas, resultados e práticas de mercado, mas não se apresentam tais metas, resultados e práticas. Fala-se em metas quantitativas e qualitativas e competências individuais, mas não se explica.

5.58 Verifica-se, inclusive, que os planos estipulam que as metas serão acordadas entre o gestor e o funcionário e que as políticas neles descritas poderão ser revistas a qualquer momento levando-se em conta fatores tais como momento econômico, legislação trabalhista e planos de negócios do banco.

5.59 Contudo, sabemos que a legislação específica estabelece que a PLR será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante comissão escolhida pelas partes e integrada por representante do sindicato ou por convenção/acordo coletivo, ou seja, não é possível que, metas sejam definidas a posteriori, entre empregado e gestor, ou que, devido a fatos supervenientes, valores, critérios e formas de distribuir a participação sejam posteriormente regulamentados fora do instrumento original de negociação entre as partes.

5.60 *A partir de tais programas, podemos nos questionar, por exemplo, qual o desempenho nos diferentes segmentos de atuação da empresa necessário para que sejam distribuídos os lucros ou resultados? Qual o desempenho individual esperado para esse mesmo benefício seja recebido por cada empregado? E ainda, por que somente alguns dos empregados são beneficiários de tais participações quando o intuito legal é a integração do capital com o trabalho?*

5.61 *Não havendo respostas a tais indagações, denota-se a impossibilidade de identificar nos planos em tela as citadas regras pertinentes à fixação e cumprimento do acordado. A falta de todas essas 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, portanto, da existência de regras claras e objetivas, nem de conhecimento prévio das metas a serem atingidas.*

5.62 *Este também é o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF do Ministério da Fazenda, conforme Acórdão nº 2401003.046, da 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, de 18 de junho de 2013, in verbis Não demonstrou o recorrente que os acordos e convenções coletivas estipulavam metas para o pagamento de PLR, pelo contrário, nos próprios acordos descreve-se que as metas dos gerentes serão estipuladas a posteriori, não tendo as mesmas sido apresentadas, (gn)*

5.63 *Dando prosseguimento aos Programas Próprios de PLR verificou-se a existência dos Programas Próprios Específicos - PPE 2009, 2010 e 2011, para os quais ocorreram pagamentos durante os exercícios de 2010 e 2011. São dezenas de diferentes planos específicos para diferentes áreas de atuação do banco.*

5.64 *Vejamos alguns exemplos:*

5.64.1 *Programa de RV Cartões Comercial 30 Trimestre 2009, ipsis litteris QUEM PARTICIPA • Gte Com Varejo Cartões I, II, III da área de aquisição cartões.*

APURAÇÃO E ACOMPANHAMENTO • Acompanhamento Mensal pela área;

- Avaliação das Metas Trimestralmente pela área junto com CFO;*

- Apuração Trimestral por CFO PERIODICIDADE DE PAGAMENTO • Pagamento Semestral por RH-Remuneração COMO FUNCIONA O PROGRAMA Os focos do programa envolvem o item de avaliação:*

- SUPER RANKING - Linha Cartões Para cada um desses itens são estabelecidas metas que refletem a estratégia do Grupo Santander Brasil. Ao final do processo, os objetivos cumpridos ou superados serão transformados em prêmio referência.*

POTENCIAL DE PRÊMIO VARIÁVEL O funcionário tem um potencial específico de prévio variável, traduzido em múltiplos de valor-referência:

Gerente Comercial Varejo Cartões	Resultado do Negócio		Total
	Super Ranking PF	Super Ranking PJ	
Dpto - Rede Santander	90%	10%	100%
Dpto - Rede Real	75%	25%	100%

Atingimento Total	Qtde Prêmio Referência/ano
100%	4

O valor base considerado para o cálculo do prêmio variável é o valor referência para o cargo, que não possui vinculação direta com o salário mensal, mas sim, com a referência de mercado de acordo com a região de lotação.

SUPER RANKING LINHA CARTÕES (90% Linha PF e 10% Linha PJ) - Dpto Rede Santander Indicadores de volume São estabelecidas metas mensais para os Cartões para cada Agência/Rede com revisão trimestral, (gn)

As metas serão divididas em Pessoa Física e Business.

Gerente Comercial Cartões É considerado a Linha de Cartões do Extrato Super Ranking da Rede em que o especialista estiver alocado.

Pontuação A pontuação é igual ao percentual de atingimento da meta de volume / quantidade multiplicado pelo seu peso.

Multiplicadores Sobre o total de pontos é aplicado um multiplicador de acordo com o quadro abaixo

Atingimento	Multiplicador
< 80%	x0%

>=80% e <=150%	x 80% e 150%
>150%	x150%

5.64.2 Programa Próprio Específico Consignado, Canal Externo, Interno e Originarão 2o Trimestre 2010, ipsis verbis 1 — Objetivo O Objetivo do Programa Próprio Específico (PPE) é contribuir para o engajamento das equipes na superação das metas definidas na estratégia de negócio, motivando, reconhecendo e valorizando os resultados obtidos. Garantindo a sustentabilidade dos negócios e satisfação dos clientes os indicadores de qualidade serão determinantes neste programa.

2 – Vigência Este programa entra em vigor à partir de Abril de 2010 com vigência até Junho de 2010.

Havendo necessidade de alinhamento com base no planejamento da Diretoria Executiva, poderão ocorrer revisões trimestrais das metas, indicadores e critérios.

3 — Regras de elegibilidade Regra geral: Será elegível ao programa desde que tenha trabalhado 15 dias no mês de produção, respeitando as regras a seguir:

Cargo: É elegível ao programa o funcionário que tenha cargo conforme tabela abaixo, efetivamente cadastrado no RH - PeopleSoft.

(...)

Área de lotação: Crédito Consignado

(...)

5 — Indicadores: Canal Externo

CRITÉRIO	INDICADOR	PESO	OBSERVAÇÕES
Produção	Público/Privado INSS Incremento Carteira	42,5% 2,5% 5%	Elegíveis Gte Comerciais e Gte Regionais
Resultado	Produção Coletiva (Total da rede onde atua)	50%	Elegíveis Gte Comerciais
Resultado	Produção Coletiva (Total da Rede Norte ou Sul) Público/Privado INSS Incremento Carteira	30% 17% 1% 2%	Elegíveis Gte Regionais

Observações:

1) Será elegível à premiação o funcionário que superar 100% do cumprimento dos critérios, até o limite de 150%.

2) A apuração dos indicadores produção e resultados é independente. Não há compensação.

(...)

6 — Pré-requisito de qualidade

CRITÉRIO	INDICADOR	NOTA/META	OBSERVAÇÕES
Pré-requisito de qualidade	Reclamações do produto no SAC no mês, dividido pela quantidade de contratos total da carteira (da Rede que atua)	Obter no máximo nota 0,4% de índice	Dividido pela carteira de clientes da Rede que atua para Canal Interno, e da Rede Norte ou Sul para Canal Externo, e Rede Norte ou Sul do Canal Interno + Externo para Originação.

O não atingimento do pré-requisito de qualidade, zera automaticamente a RV do mês de referência.

7 — Estratégia de premiação 7.1 - Tabela: Valor base mensal A tabela abaixo apresenta o valor de referência por cargo:

Cargo	Produção		Resultado	
	Valor Base	Valor para cada ponto percentual acima de 100%	Valor Base	Valor para cada ponto percentual acima de 100%
Gte Reg Consignado II	2.508,33	25,8	2.508,33	25,8
Gte Reg Consignado I	1.567,00	15,67	1.567,00	15,67
Gte Coml Cred Consignado III	625,63	6,26	625,63	6,26
Gte Coml Cred Consignado II	462,58	4,63	462,58	4,63
Gte Coml Cred Consignado I	342,00	3,42	342,00	3,42

7.2 - Recuperação O programa prevê que a premiação não apurada no mês, pelo não cumprimento da meta, poderá ser recuperada, conforme tabela abaixo:

PERIODICIDADE	INDICADOR	CRITÉRIO	PERCENTUAL DE RECUPERAÇÃO	OBSERVAÇÃO
Trimestral (*)	Produção	Cumprir 100% ou mais da meta acumulada no período	50% do valor base	Apenas para Canal Interno e Externo
Trimestral (*)	Resultado	Cumprir 100% ou mais da meta acumulada no período	50% do valor base	Apenas para Canal Interno e Externo

Validade: Para funcionários ativos no final do período de apuração da recuperação.

- Não Aplicável: Aos multiplicadores e aos meses em que o pré-requisito de qualidade não foi cumprido.

(*) A meta e realizado trimestral/semestral é resultante da somatória das metas e realizados do trimestre/semestre.

(...)

8 — Apuração e pagamento Apuração:

• Mensal para os canais Interno e Externo • Trimestral para canal Originação Pagamento Produção:

• Canal Interno e Externo: mensal no período de M+2 após o fechamento (exemplo: produção de Abril será pago em Junho).

O pagamento trimestral contemplará além do prêmio conquistado, a recuperação e a medalha, quando aplicável.

• Canal Originação: trimestral no período de M+2 após o fechamento (exemplo: produção de Abril, Maio e Junho será pago em Agosto).

Pagamento Resultado: Semestral, juntamente com a Participação nos Lucros e Resultados (PLR).

O pagamento contemplará além do prêmio conquistado, a recuperação e medalha, quando aplicável, (gn)

(...)

ANEXO MÉTRICA PILAR IMPLANTAÇÃO DE CONVÊNIOS
Indicadores São estabelecidas metas trimestrais para quantidade de novos convênios de crédito consignado de acordo com:

- Quantidade de Convênios - Novos - Desbloqueados • Média de Funcionários por convênio implantado (Multiplicador).

Será divulgado trimestralmente a quantidade de funcionários das faixas para cada Gerente (devido a particularidade de cada Região atendida essas faixas podem ser diferentes para todos os gerentes).

MÉTRICA PILAR ÍNDICE PENETRAÇÃO DE VENDAS, NO (M2)

20 Indicador São estabelecidas metas trimestrais para o índice de penetração nos novos convênios originados (% de contratos sobre o total de funcionários dos convênios originados). Para elegibilidade desse pilar é necessário que o Gerente tenha para a avaliação a quantidade equivalente a 40% da meta de implantação no trimestre anterior.

(...)

5.64.3 Programa Próprio Específico Sala de Ações 1º Semestre 2011, ad litteram I — Objetivo O Programa Próprio Específico (PPE) - Sala de Ações tem como objetivo o engajamento dos funcionários e respectivas equipes na superação das metas definidas na estratégia de negócio, motivando, reconhecendo e valorizando os resultados obtidos. Os indicadores relacionados a satisfação dos clientes e na qualidade dos processos são premissas essenciais na definição desse programa, garantindo a sustentabilidade dos negócios.

(...)

4 — Participante É participante deste programa todo funcionário da VP de Varejo, lotados nas Salas de Ações das Agências ou Pontos de Vendas, nos cargos abaixo, efetivamente cadastrado no RH — PeopleSoft:

(...)

6 — Indicadores

CRITÉRIO	INDICADOR	PESO	OBSERVAÇÕES
Resultado	ML: Margem Líquida da Agência / PV onde está lotada a Sala de Ações (Coletivo)	100%	
Multiplicador	Evolução no Neaócio: Base Ativa + Cliente Fidelizado da Agência / PV onde está lotada a Sala de Ações, utilizando o mesma tabela da Rede	30%	Consultar informações no Anexo i

Observações:

1) Será elegível a premiação o funcionário que cumprir 100% ou mais da meta dos indicadores, até o limite de 150%.

(...)

8 — *Estratégia de premiação Tabela: Valor base Mensal A*
tabela abaixo apresenta o valor de referência por cargo:

<i>Cargo de apuração</i>	<i>Resultado</i>		
	<i>Valor Base Total</i>	<i>Valor Base</i>	<i>Valor para cada ponto percentual acima de 100%</i>
<i>Gte Mercado Ações II</i>	<i>525,00</i>	<i>525,00</i>	<i>6,25</i>
<i>Gte Mercado Ações I</i>	<i>430,00</i>	<i>430,00</i>	<i>5,00</i>
<i>Gte Neg Mercado Ações Sr</i>	<i>400,00</i>	<i>400,00</i>	<i>4,65</i>
<i>Gte Neg Mercado Ações PI</i>	<i>350,00</i>	<i>350,00</i>	<i>4,10</i>
<i>Gte Neg Mercado Ações Jr</i>	<i>300,00</i>	<i>300,00</i>	<i>3,50</i>

(...)

11 — *Apuração e pagamento Apuração:*

Mensal para os indicadores deste programa Semestral para recuperação Semestral para o multiplicador Evolução do Negócio Pagamento: Semestral, juntamente com a Participação nos Lucros e Resultados (PLR).

O pagamento contemplará além do prêmio conquistado, a recuperação e medalha, quando aplicável, (gn)

(...)

Anexo I — Evolução do Negócio ()*

A evolução do negócio da agência é um indicador de gestão que tem como objetivo garantir a evolução contínua do negócio. Essa evolução é mensurada por meio dos resultados de:

- *Base Ativa;*
- *Cliente Fidelizado.*

Dependendo dos resultados da evolução, as agências que obtiverem uma boa performance de evolução de negócios terão um acelerador no seu PPE mensal.

Exemplo:

A agência batendo as metas de Base Ativa e Cliente Fidelizado a partir de 100% de atingimento, poderá acelerar em até 30% do PPE conquistado.

Veja a relação entre o cumprimento das metas x acelerador PPE:

Base Ativa e Cliente Vinculado	
Cumprimento nas duas linhas	Acelerador PPE
A partir de 120%	30%
A partir de 110% a 119,99%	20%
A partir de 100% a 109,99%	10%

5.65 Dos Programas Próprios Específicos são pretensamente partes o Banco Santander e seus empregados. No entanto, não constando qualquer assinatura, qualificação ou data de celebração nos instrumentos, não é possível comprovar as partes envolvidas e seus representantes legais, a existência de negociação previa ou sua data de celebração. Não foram apresentados, durante a auditoria, as Atas de Eleição dos Representantes dos Empregados, nem do Banco.

5.66 De mais a mais, durante a auditoria, não restou comprovada a participação de um representante sindical nas negociações dos Programas Próprios Específicos, nem que os mesmos estejam devidamente registrados e arquivados na entidade sindical.

5.67 A maior parte dos Programas Próprios Específicos apresentam como objetivo o engajamento dos funcionários e respectivas equipes na superação das metas definidas na estratégia de negócio, motivando, reconhecendo e valorizando os resultados obtidos.

5.68 Ora, como ressaltado anteriormente, o objetivo de acordos como os presentes é estabelecer as regras para a Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados, na forma da Lei nº 10.101/00, e não a gestão de operações da empresa, atributo gerencial desta. A própria Lei regulamentadora da PLR trata a participação como um instrumento de integração entre capital e trabalho e incentivo à produtividade e não como instrumento de gestão operacional das empresas.

5.69 De mais a mais, os programas ora tratados apresentam parâmetros muito semelhantes aos sistemas utilizados para o pagamento de "prêmios de incentivo" e não para um benefício de PLR. Inclusive "prêmio" é a denominação utilizada, como pode ser visto nos textos dos instrumentos de negociação em apreço.

5.70 Ora, a empresa em tela faz parte do ramo financeiro. O exercício de funções relacionadas a tal ramo, notoriamente e pelas regras da experiência comum na observação do que ordinariamente acontece, é comumente remunerada à base de remuneração variável. O objetivo é simplesmente o de motivar o empregado a realizar o máximo de negócios para que a empresa tenha maior lucro e o trabalhador ganhe mais.

5.71 Diante dos parâmetros insertos nos Programas Específicos de PLR aqui analisados, verifica-se estarmos diante de remuneração a título de "prêmios de incentivo", diretamente relacionada a fatores de ordem pessoal deste, tais como produção, eficiência, rendimento, cumprimento de metas, economia de tempo, assiduidade, etc, sendo uma espécie de salário vinculado a uma condição, da mesma forma que os adicionais (insalubridade, hora extra, etc), e dependente de

certas circunstâncias, subjetivas ou objetivas. São valores totalmente vinculados ao desempenho laboral dos empregados, comprovando a contraprestação do mesmo e constituindo-se, conseqüentemente, em elemento remuneratório do trabalho, evidenciando sua natureza jurídica salarial.

5.72 Os prêmios não se confundem com a Participação nos Lucros ou Resultados, uma vez que sua causa não é a percepção de lucros pela empresa, mas o cumprimento, pelo empregado, de uma condição preestabelecida, como, por exemplo, o atingimento de uma determinada produção.

5.73 É sabido, entretanto, que o art. 30 da Lei nº 10.101/00 dispõe que a Participação nos Lucros ou Resultados não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, não podendo, dessa forma, ser confundida com o pagamento de prêmios.

5.74 Como já visto anteriormente a mera existência de acordos disciplinando a distribuição de lucros não basta. Faz-se mister a efetiva previsão de regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos dos empregados, evitando-se a adoção de critérios de índole subjetiva, que levem em consideração aspectos que dependam de avaliação geral e não específica, bem como de critérios subjacentes ao pagamento de outras verbas, tais como prêmios. Consequentemente, não foram encontradas, nos Programas Específicos de PLR, os parâmetros que permitam o cumprimento da legislação específica que rege a matéria.

5.75 Por fim, analisemos os Problemas Gerais que envolvem todos os instrumentos de negociação que deram origem à PLR, quais sejam, Acordos Coletivos de Trabalho do Plano de Participação nos Resultados, Programas Próprios de Gestão, Programas Próprios Específicos e Convenções Coletivas sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados.

5.76 Preliminarmente precisamos verificar se o contribuinte em apreço utiliza ou não dois planos distintos de Participação nos Lucros e se efetua o pagamento relativamente a ambos os planos.

5.77 Iniciando pelas Convenções Coletivas de PLR, e sendo que os textos destas, para os anos base 2009, 2010 e 2011, possuem a mesma estrutura, transcreveremos a seguir o estabelecido pela convenção de 2010, in verbis

CLÁUSULA PRIMEIRA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (P.L.R)

Ao empregado admitido até 31.12.2009, em efetivo exercício em 31.12.2010, convencionou-se o pagamento pelo banco, até 01.03.2011, a título de PLR., até 15% (quinze por cento) do lucro líquido do exercício de 2010, mediante a aplicação das regras estabelecidas nesta cláusula:

I. REGRA BÁSICA Esta parcela corresponderá a 90% (noventa por cento) do salário-base acrescido das verbas fixas de natureza salarial, reajustados em setembro/2010, mais o valor fixo de R\$ 1.100,80 (um mil, cem reais e oitenta centavos), limitada ao valor individual de R\$ 7.181,00 (sete mil cento e oitenta e um reais). O percentual, o valor fixo e o limite máximo convencionados na .REGRA BÁSICA, observarão, em face do exercício de 2010 como teto, o percentual de 13% (treze por cento) e, como mínimo, o percentual de 5% (cinco por cento) do lucro líquido do banco. Se o valor total da .REGRA BÁSICA, da PLR for inferior a 5% (cinco por cento) do lucro líquido do banco, no exercício de 2010, o valor individual deverá ser majorado até alcançar 2,2 (dois inteiros e dois décimos) salários do empregado e limitado ao valor de R\$ 15.798,20 (quinze mil, setecentos e noventa e oito reais e vinte centavos), ou até que o valor total da .REGRA BÁSICA, da PLR atinja 5% (cinco por cento) do lucro líquido, o que ocorrer primeiro.

I.a) No pagamento da .REGRA BÁSICA, da PLR o banco poderá compensar os valores já pagos ou que vierem a ser pagos, a esse título, referentes ao exercício de 2010, em razão de planos próprios.

II. PARCELA ADICIONAL O valor desta parcela será determinado pela divisão linear da importância equivalente a 2% (dois por cento) do lucro líquido do exercício de 2010, pelo número total de empregados elegíveis de acordo com as regras desta convenção, em partes iguais, até o limite individual de R\$ 2.400,00 (dois mil e quatrocentos reais).

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

(...)

CLÁUSULA SEGUNDA ANTECIPAÇÃO DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. P.L.R.

Excepcionalmente, e respeitados os termos do caput e dos parágrafos da Cláusula Primeira, o banco efetuará, até 10 (dez) dias após a assinatura da presente Convenção, o pagamento de antecipação da Participação nos Lucros ou Resultados, mediante a aplicação das regras estabelecidas nesta cláusula:

I. REGRA BÁSICA 54% (cinquenta e quatro por cento) sobre o salário-base mais verbas fixas de natureza salarial, reajustados em setembro/2010, acrescido do valor fixo de R\$ 660,48 (seiscentos e sessenta reais e quarenta e oito centavos), limitada ao valor individual de R\$ 4.308,60 (quatro mil, trezentos e oito reais e sessenta centavos) e também ao teto de 13% (treze por cento) do lucro líquido do banco apurado no 1º semestre de 2010, o que ocorrer primeiro.

I.a) No pagamento da antecipação da .REGRA BÁSICA, da Participação nos Lucros ou Resultados o banco poderá compensar os valores já pagos ou que vierem a ser pagos, a

esse título, referentes ao exercício de 2010, em razão de planos próprios.

II. PARCELA ADICIONAL O valor desta parcela da antecipação será determinado pela divisão linear da importância equivalente a 2% (dois por cento) do lucro líquido apurado no 1º semestre de 2010, pelo número total de empregados elegíveis de acordo com as regras desta convenção, em partes iguais, até o limite individual de R\$ 1.200,00 (mil e duzentos reais).

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

*5.78 Por sua vez, para esses mesmos anos bases, temos a vigência de Acordos Coletivos de PLR. O Acordo Coletivo de PLR de 2009/2010 estabelece, *ipsis litteris**

CLÁUSULA QUINTA: 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 sexta deste acordo coletivo, não serão compensados com a Participação nos Lucros ou Resultados estabelecidos pela Convenção Coletiva de Trabalho da categoria, (gn)

5.79 Durante a auditoria, o banco foi intimado a esclarecer se, na prática, ocorreu a compensação entre a Participação nos Lucros ou Resultados relativa aos Acordos Coletivos, Programas Gestão e Programas Específicos de PLR e àquela decorrente das Convenções Coletivas, tendo respondido, por intermédio de Carta-Protocolo, de 06 de janeiro de 2014, não ter ocorrido compensação dos valores pagos entre CCT, Acordos Coletivos e Planos Próprios.

5.80 Claro está, portanto, que o contribuinte utiliza os diversos planos, quais sejam, Acordos Coletivos, Programas Próprios e Convenções Coletivas de PLR, os quais contemplam os mesmos empregados, sendo extensivos a todos estes.

5.81 Não obstante, sabe-se que somente uma das formas especificadas deve ser escolhida em comum acordo. Ou se realiza uma Participação nos Lucros através de Convenção Coletiva ou por intermédio de um Plano Próprio.

...

5.85 A Lei nº 10.101/00 é clara e o pagamento de PLR com base em dois acordos concomitantemente encontra-se em desacordo com seus preceitos, devendo incidir, desta feita, Contribuição Previdenciária sobre a totalidade dos pagamentos realizados.

5.86 Em continuidade ao exposto, lembramos que um dos dispositivos legais mais importantes nesse tema é aquele que

determina que a Participação nos Lucros ou Resultados não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado. Essa disposição legal demonstra claramente a preocupação do legislador em não permitir que a PLR fosse utilizada em substituição de parcela salarial.

5.87 No caso dos acordos ora questionados foram apontados, por amostragem, nos demonstrativos PLR x Salário Anual 2010 e 2011, dados através dos quais 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.

5.88 Em relação aos pagamentos ocorridos durante o ano de 2010 verifica-se que a porcentagem de PLR em relação ao salário anual vai de 2,78% a 4.546,51%. Já, para o exercício de 2011, vemos que a porcentagem de PLR em relação ao salário anual estende-se de 2,54% a 2.552,10%. 5.89 Há que se observar ainda o montante altíssimo pago a determinados beneficiários. Tais valores apontam a mais de 4.000% de seus salários anuais, apesar de já termos visto que essa participação não deve substituir ou complementar a remuneração dos empregados.

5.90 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, comissões, ou qualquer que seja a sua nomenclatura, travestido de Participação nos Lucros ou Resultados. Nítidos aqui o caráter retributivo e a substituição salarial. Ademais, observa-se que muitos empregados recebem valores superiores à sua remuneração anual, na forma de PLR, sem a incidência de Contribuições Previdenciárias. É evidente que tais pessoas não estão prestando serviço por conta do salário "oficial" que recebem e sim pelos valores exorbitantes disfarçados de Participação nos Lucros ou Resultados.

5.91 É consenso que os profissionais do mercado financeiro 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 sobrepuxa e é tão ou mais relevante do que o próprio salário contratado com a empresa, resta evidenciada a existência de substituição de parcela salarial.

5.92 Correndo o risco da repetição, mas de forma importante para a análise proposta, lembramos em complemento que o art. 1º da Lei nº 10.101/00 estabelece que a Participação nos Lucros ou Resultados da empresa é um instrumento de integração entre o capital e o trabalho e deve servir como incentivo à produtividade, nos termos do art. 70, inciso XI, da Constituição.

5.93 Diante de um quadro como o apresentado e das disposições legais sobre o tema, algumas questões ficam no ar. Qual a justificativa da empresa para o pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados de forma bastante desigual entre seus colaboradores? Um pagamento dispare como esse pode ter por

fim de integração entre o capital e o trabalho e incentivo à produtividade? O que os empregados que pouco recebem acham dos valores recebidos pelos outros colegas? Sentem-se eles devidamente incentivados conhecendo da existência de um fosso entre os empregados da mesma empresa? Seriam tais valores realmente participação nos lucros ou forma de prêmios?

...

5.95 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.

...

5.99 Desta feita, sendo a Participação nos Lucros ou Resultados de Empregados um conceito único e tendo os problemas acima expostos atingido os diferentes instrumentos de negociação, quais sejam Acordos Coletivos, Planos Próprios e Convenções Coletivas, todos os pagamentos baseados nesses instrumentos encontram-se em desacordo com a legislação específica e foram incluídos no presente lançamento.

5.100 À guisa de conclusão, os pagamentos de Participação nos Lucros ou Resultados por intermédio de instrumentos de negociação que não apresentem os requisitos legais fazem com que as parcelas pagas estejam em desacordo com a Lei específica, passando a integrar, portanto, o salário de contribuição. Além disso, os acordos que regem esses pagamentos devem ser prévios e os desembolsos realizados em seu decorrer devem estar em conformidade com as regras estabelecidas tanto em termos de valor, como no prazo de distribuição.

5.101 Ademais, os critérios e condições adotados devem constar obrigatoriamente dos instrumentos de negociação e devem, conforme os parâmetros sugeridos na Lei, buscar atingir o objetivo da PLR, qual seja, o de ser um instrumento de integração entre capital e o trabalho e incentivo à produtividade. Devem, portanto, buscar o envolvimento efetivo dos funcionários na busca dos resultados.

5.102 Destaque-se igualmente que a estrutura da norma tributária e a exoneração da tributação somente podem ser estabelecidas em Lei, ficando afastados subjetivismos, interferências externas ou convenções de particulares para por ou tirar tributo. Assim, uma cláusula de um acordo coletivo ou de um acordo entre empresa e empregados, na qual as partes ajustaram que o valor a título de PLR corresponde à hipótese do art. 70, inciso XI da Constituição Federal, livre de qualquer encargo trabalhista ou previdenciário, não é capaz de alterar a natureza da rubrica sob análise, sob pena de se admitir que terceiros possam interferir na tipicidade. Seria esvaziar

inteiramente a obrigatoriedade das normas tributárias, deixando a questão ao arbítrio, interesse e conveniências externas.

5.103 Neste ponto 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. 20 da Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 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 encontraremos 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.

...

6. Da Participação nos Lucros dos Administradores...

6.6 Denota-se que a legislação previdenciária ao definir a base de cálculo das contribuições devidas à Seguridade Social, utilizou, para definir o conceito de salário-de-contribuição para o contribuinte individual, um critério amplo, pois entendeu como remuneração todos os rendimentos pagos destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma.

6.7 Desta feita, quando o legislador entendeu que determinada verba devesse, por determinadas razões, tais como interesse social, razões políticas, etc, ser excluída da base de cálculo das Contribuições Previdenciárias, ele, expressamente, por meio de Lei, assim o fez, como nas hipóteses do § 90, do art. 28, da Lei nº 8.212/91. Além do mais, sendo exceção, a não incidência de contribuições deve ser expressa, nunca presumida, ou seja, a exclusão de verbas remuneratórias da base de cálculo somente pode ser feita por meio de Lei.

6.8 Vejamos o disposto no § 90, alínea "j", do citado art. 28 da Lei nº 8.212/91, ad litteram

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

(...)

*j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com a Lei específica:
(gn)*

6.9 Claramente se verifica que dispositivo legal transcrito no item anterior estabelece as hipóteses que não integram o salário de contribuição e, dentre elas, não consta a Participação nos

Lucros dos Administradores, prevista no citado art. 152 da Lei das Sociedades Anônimas.

...

6.16 Diante da análise ora empreendida, não resta dúvida de que a intenção do legislador, seguindo a determinação constitucional, foi desvincular da remuneração a Participação nos Lucros ou Resultados recebida tão-somente pelos segurados empregados. A contrario sensu, a participação paga ao contribuinte individual ou a outra espécie de segurado será considerada como base de incidência das Contribuições Previdenciárias por falta de previsão legal de não-incidência.

...

6.32 No caso concreto encontramos pagamentos de Participação nos Lucros dos Administradores a diretores do Banco Santander Brasil SA. durante o exercício de 2011, os quais foram registrados nas Folhas de Pagamento sob a rubrica nº 805 - Distribuição de Resultados Lei 6404 e contabilizados na Conta Cosif nº 49930100 -Provisão de Participações Administradores.

6.33 Os valores de Participação nos Lucros dos Administradores, pagos durante o exercício de 2011, não foram declarados em GFIP e sobre eles não foram recolhidas as devidas Contribuições Previdenciárias, caracterizando-se, dessa forma, o descumprimento da legislação vigente. Os montantes discriminados por beneficiário encontram-se na Relação de Pagamentos de Participação nos Lucros dos Administradores por Beneficiário.

7. Do Hiring Bônus...

7.13 Os Hiring Bônus são conhecidos como bônus pagos a alguns empregados como forma de estímulo e com a finalidade de retê-los no negócio até determinada data, após a qual estariam liberados para buscar outra colocação. São usualmente denominados "Hiring Bônus", "Bônus de Contratação", "Bônus de Retenção" ou "Luvas", e assemelham-se aos valores pagos aos atletas profissionais de futebol, disciplinados pela Lei nº 6.354, de 02 de setembro de 1976.

7.14 O expediente de pagamento de bônus a profissionais especializados, reconhecidos por suas qualidades no mercado de trabalho ou com uma boa carteira de clientes, ou ainda a altos executivos não é apenas parte da estratégia de atração de talentos, mas parte do pacote de remunerações para incentivar o empregado a manter seu vínculo profissional com a empresa. Seu objetivo é a retenção, ou seja, oferecer condições para que o profissional recém-contratado continue na sociedade pelo maior tempo possível. A contrapartida é o trabalho oferecido pelo empregado, sua permanência, durante o período mínimo determinado contratualmente.

7.15 Claro resta que a contrapartida é a prestação de serviços. A própria previsão de devolução dos valores recebidos em caso de pedido de demissão ou dispensa por justa causa antes de decorrido o prazo estabelecido mutuamente determina que em qualquer das hipóteses de ressarcimento dos bônus recebidos, os montantes devolvidos serão proporcionais ao tempo remanescente para o término do prazo estabelecido inicialmente.

7.16 Desta feita, tal verba é negociada expressamente entre a empresa e o empregado, sendo paga durante e em virtude do contrato de trabalho e condicionada ao cumprimento de um tempo mínimo de permanência na companhia, possuindo, assim, natureza de gratificação ajustada.

...

7.18 Por conseguinte, os "Hiring Bônus", que têm natureza de gratificação ajustada, encontram-se contidos na definição legal de salário-de-contribuição, vista anteriormente, não constando do rol das exceções legais.

...

7.24 Constata-se, portanto, que os empregados recebem os "Hiring Bônus" em contrapartida à prestação de trabalho e manutenção da relação de emprego. Desta feita, tal verba integra a remuneração e compõe a base de cálculo das Contribuições Previdenciárias.

7.25 Os valores pagos a título de "Hiring Bônus" pelo banco ora autuado não foram informados em GFIP e sobre eles não foram recolhidas as respectivas Contribuições Previdenciárias, caracterizando-se assim o descumprimento da legislação vigente. Os montantes discriminados por beneficiário encontram-se na Relação de Pagamentos de Hiring Bônus por Beneficiário.

8. Da Contribuição Relativa ao RAT ajustada pelo Fator Acidentário de Prevenção...

8.20 A empresa em questão, tendo como atividade econômica o setor dos "bancos múltiplos, com carteira comercial", passou, com as mudanças adivindas do Decreto nº 6.042/07, a partir de julho de 2007, a enquadrar-se no CNAE 6422-1. Ademais, a partir de janeiro de 2010 tem a sua alíquota básica RAT definida em 3% (três por cento), conforme as mudanças implementadas pelo Decreto nº 6.957/09.

8.21 Para o ano de 2010, o FAP atribuído ao Banco Santander foi de 1,5708, após decisão favorável em 2ª instância no Processo Administrativo nº 44000003420201001. Desta feita, seu RAT Ajustado é igual a sua alíquota básica RAT, qual seja 3%, multiplicada pelo FAP, ou seja, $3\% \times 1,5708$, que resulta em 4,7124% (alíquota final RAT a ser observada durante o exercício de 2010).

8.22 Durante a auditoria verificou-se que, no período de fevereiro a dezembro de 2010, do valor total da alíquota relativa à Contribuição ao RAT Ajustada, qual seja, 4,7124%, que

deveria incidir sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer de cada mês, aos segurados empregados, o contribuinte não recolheu o montante acrescido à alíquota RAT básica pelo FAP, tendo recolhido somente 3%. Ademais, para tal período foram declarados em GFIP: alíquota RAT de 3% e fator FAP de 1,00. Desta feita, nas competências em que a parcela acrescida à alíquota RAT pelo FAP não foi recolhida nem declarada, foram levantadas as diferenças entre os valores devidos e os efetivamente pagos.

8.23 Salientamos que para a competência de janeiro de 2010 o FAP declarado em GFIP foi o correto.

8.24 O crédito foi apurado tendo como base os valores dos salários de contribuição dos empregados informados em GFIP, conforme Demonstrativo de Contribuição ao RAT Ajustado pelo FAP 2010.

...

A ciência do lançamento se deu em 20/2/2015, por procuração, conforme folhas de rosto das autuações.

As impugnações foram apresentadas às folhas 2294 e seguintes em 24/3/2015, por procuração, nos seguintes termos:

Inicialmente, aduz que a Participação nos Lucros e Resultados (PLR) pauta-se apenas em Convenções (2009 e 2010) e Acordos Coletivos (2009/2010 e 2011) e que o que se considerou como Programas Próprios, na verdade, correspondem a Programas de Metas integrantes dos Acordos Coletivos.

Relata, então, as assinaturas, vigências, metas, pagamentos, valores e elegibilidade relativas a cada um dos documentos.

Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2009 - celebrada entre a Fenaban e Contraf e Federações/Sindicatos • Assinatura: 19/10/2009;

• Vigência: 01 de Setembro 2009 a 31 de agosto de 2010;

• Meta: Lucro Líquido do exercício de 2009;

• Pagamento:

o 01/03/2010;

o banco que apurar prejuízo está isento do pagamento da PLR;

• Valor. 90% do salário base + verbas fixas de natureza salarial, reajustadas em setembro de 2009 + R\$ 1.024,00, respeitado o teto máximo de R\$ 6.680,00;

Máximo: 13% do lucro líquido; Mínimo: 5% do lucro líquido.

• Elegibilidade:

o empregados admitidos até 31/12/2008 e em atividade em 31/12/2009 receberão integralmente;

o admitidos até 31/12/2008 e afastados a partir de 01/01/2009, por motivo de doença, acidente de trabalho, auxílio maternidade, recebimento integral;

o admitidos após 01/01/2009 e afastados por motivo de doença, auxílio maternidade, acidente de trabalho e em atividade na data do pagamento da PLR receberão na proporção de 1/12 por mês trabalhado;

o dispensados sem justa causa, entre 02/08/2009 e 31/12/2009, será devido 1/12 do valor, por mês trabalhado.

Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2010 - celebrada entre a Fenaban e Contraf e Federações/Sindicatos • Assinatura: 20/10/2010;

- *Vigência: 01 de Setembro 2010 a 31 de agosto de 2010;*

- *Meta: Lucro Líquido do exercício de 2010;*

- *Pagamento:*

o 01/03/2011;

o banco que apurar prejuízo está isento do pagamento da PLR;

- *Valor. 90% do salário base + verbas fixas de natureza salarial, reajustadas em setembro de 2010 + R\$ 1.100,80, respeitado o teto máximo de R\$ 7.181,00;*

- *Elegibilidade:*

o empregados admitidos até 31/12/2009 e em atividade em 31/12/2010 receberão integralmente;

o admitidos até 31/12/2009 e afastados a partir de 01/01/2010, por motivo de doença, acidente de trabalho, auxílio maternidade, recebimento integral;

o admitidos após 01/01/2010 e afastados por motivo de doença, auxílio maternidade, acidente de trabalho e em atividade na data do pagamento da PLR receberão na proporção de 1/12 por mês trabalhado;

o dispensados sem justa causa, entre 02/08/2010 e a data de assinatura da convenção coletiva, será devido 1/12 do valor, por mês trabalhado.

Acordo Coletivo de Trabalho do Programa de Participação nos Resultados Santander (PPRS) celebrado entre as "Empresas Acordantes" (Grupo Santander), a Contraf e a Fenacrefi/Sindicatos Empregados para o Biênio 2009/2010 • Assinatura: 30/12/2009;

- *Vigência: Janeiro de 2009 a Dezembro de 2010;*

- *Abrangência: todo território Nacional;*

• *Meta Global:*

ROE - Return on equity - relação percentual entre Lucro Líquido e Patrimônio Líquido, publicados pelos Bancos nos meios oficiais, tais como, no site do Banco Central - BACEN = Lucro Líquido / Patrimônio Líquido = ROE • Metas individuais:

CLÁUSULA SEXTA: Programas Específicos mantidos pelos Acordantes Ficam ratificados, nos termos do artigo 20, 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 PROGRAMAS SIM e respectivos Super Ranking/RV Cartilha, e Programas Específicos 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 respectivo cargos ou função.

PARÁGRAFO SEGUNDO O valor do PPRS previsto no presente; acordo engloba os valores pagos nos respectivos programas específicos previstos nesta cláusula, compensando-se as antecipações, eventualmente realizadas.

O Anexo I dos Acordos contém a descrição resumida e individualizada de cada um dos Programas de Metas, conforme exemplificado a seguir:

...

Pagamento:

o 14/01/2010 e 14/01/2011, mesma data Convenção Coletiva;

o Valor.

Os valores devidos a título de PPRS, para o exercício de 2009, obedecerão à tabela abaixo:

...

o Divulgação prévia: após as publicações dos balanços as empresas acordantes elaborarão o demonstrativo de cálculo dos Acordos e Programas e divulgarão para os empregados, antes da data do pagamento. Meios internos de comunicação;

o Elegibilidade o empregados admitidos até 31/12/2008 ou 31/12/2009 e em atividade em 31/12/2009 e 31/12/2010 receberão integralmente;

o empregados admitidos até 31/12/2008 ou 31/12/2009 e tenham o contrato suspenso ou interrompido a partir de 01/01/2009 ou 01/01/2010, por motivo de doença, acidente de trabalho,

liberação remunerada pré-aposentadoria, licença remunerada ou licença maternidade, receberão integralmente os valores;

o empregado admitido ou desligado em decorrência de dispensa sem justa causa, pedido de demissão ou aposentadoria, durante o exercício de 2009 e durante o exercício de 2010 e que tenha trabalhado por no mínimo 90 dias, terá direito ao recebimento proporcional na razão de 1/12 do valor por mês trabalhado.

Acordo Coletivo de Trabalho do Programa de Participação nos Resultados Santander (PPRS) celebrado entre as "Empresas Acordantes" (Grupo Santander), a Contraf e a Fenacrefi/Sindicatos Empregados para o ano base 2011 • Assinatura: 28/02/2011;

- *Vigência: Janeiro de 2011 a Dezembro de 2011;*

- *Abrangência: todo território Nacional;*

- *Meta Global:*

ROE - Return on equity - relação percentual entre Lucro Líquido e Patrimônio Líquido, publicados pelos Bancos nos meios oficiais, tais como, no site do Banco Central - BACEN = Lucro Líquido / Patrimônio Líquido = ROE • Metas individuais:

...

O Anexo I dos Acordos contém a descrição resumida e individualizada de cada um dos Programas de Metas, conforme exemplificado a seguir:

...

- *Pagamento:*

o 14/01/2010 e 14/01/2011, mesma data Convenção Coletiva;

- *Valor.*

...

Divulgação prévia: após as publicações dos balanços as empresas acordantes elaborarão o demonstrativo de cálculo dos Acordos e Programas e divulgarão para os empregados, antes da data do pagamento. Meios internos de comunicação;

- *Elegibilidade:*

o empregados admitidos até 31/12/2010 e em atividade em 31/12/2011 receberão integralmente;

o empregados admitidos até 31/12/2010 e tenham o contrato suspenso | ou interrompido a partir de 01/01/2011, por motivo de doença, acidente de trabalho, liberação remunerada pré-aposentadoria, licença remunerada ou licença maternidade, receberão integralmente os valores;

o empregado admitido ou desligado em decorrência de dispensa sem justa causa, pedido de demissão ou aposentadoria, durante o exercício de 2011 e que tenha trabalhado por no mínimo 90

dias, terá direito ao recebimento proporcional na razão de 1/12 do valor por mês trabalhado.

Aduz que os Acordos celebrados pela impugnante são integrados por outros instrumentos, que estabelecem as metas e as regras para seu cumprimento, prazos e critérios de aferição.

Informa que seus Acordos têm âmbito nacional, abrangendo milhares de empregados elegíveis, alocados nas mais diversas áreas, de modo que a definição de metas pré-estabelecidas nos acordos, aplicáveis à totalidade dos empregados, impediria que tais metas se ajustassem às mais diversas realidades de cada região.

Não haveria impedimento legal que metas e critérios de aferição estejam contidos no bojo do instrumento coletivo. O art. 2º, §1º da Lei 10.101/2000 não obriga, mas faculta que sejam considerados, dentre outros, índices de produtividade, qualidade ou lucratividade.

Informa que não houve irregularidades nas Convenções celebradas, tendo a auditoria, apenas alegado cumulação destas com os acordos.

Em relação à data das assinaturas dos Acordos, alega que, conforme constata a auditoria-fiscal, a assinatura do Acordo 2009/2010 em 12/2009, torná-lo-ia válido para 2010. Quanto ao Acordo de 2011, não foi assinado em 16/12/2011 mas em 28/2/2011, ou seja, bem no início do período de apuração. Assim, a única irregularidade estaria no período 2009, cujo pagamento ocorreu em 2010. Mesmo para essa, tal circunstância apenas revela a existência de negociações que culminaram com a assinatura do Acordo no final do período. Assim, antes da assinatura, a impugnante já havia dado conhecimento aos seus empregados os critérios, metas e condições para o pagamento do PLR, que seriam muito semelhantes aos programas de PLR celebrados em anos anteriores.

Alega também que se trata de negociação complexa, envolvendo sindicatos de todo o país e que, tradicionalmente, estes não iniciam tratativas antes de haver previsão realista do índice de reajuste da categoria.

Também a Lei 10.101/2000 exige negociação, mas não especifica quanto esta pode ou deve ocorrer. O entendimento deveria ser de que a negociação deve anteceder ao pagamento, o que foi observado pela impugnante. Colaciona três julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) nesse sentido.

Quanto às metas e regras nos Acordos celebrados, aduz que, ao contrário do que informado pela auditoria, não só contiveram a meta global (ROE – Return on Equity) estipulada, como também a previsão de metas individuais específicas em programas próprios, descritos em anexo.

O ROE corporativo utilizado é decorrente da divisão entre o ROE do Impugnante e o ROE médio dos principais concorrentes. Estes, portanto, seriam meros comparativos em relação ao índice do impugnante e não critérios de atingimento alheios à atuação dos seus empregados. Informa que a meta do ROE em 2010 e 2011 foi atingida pelos empregados.

Quanto às metas individuais, contrapõe a auditoria afirmando que tais metas foram sim parte integrante dos Acordos, ainda que formalizadas em anexos. Ressalta que tais programas de metas foram celebrados a partir de formação de comitês de RH e demais áreas envolvidas e previamente divulgados e disponibilizados na intranet do banco. Entende que a complexidade de observação e mensuração da multiplicidade de funções, áreas, capacidades e estratégias da instituição financeira não foram consideradas pela fiscalização.

Entende que mesmo metas subjetivas nos Acordos não haveria suas invalidações. Cita decisões do CARF nesse sentido.

Em seguida, discorre sobre o que entende ter sido meras presunções da Auditoria-Fiscal no entendimento dos critérios de apuração do cumprimento das metas adotados. E não se poderia considerar ocorrido o fato imponível por ficção ou presunção, mas apenas pela real ciência de tipificadores da obrigação tributária.

Entende que se os sindicatos consideraram que as cláusulas do PLR estavam suficientemente claras e objetivas a ponto de celebrarem o Acordo, não pode o Fisco intervir nesse fato. Do contrário, a administração tributária estaria estabelecendo seus próprios conceitos de clareza e objetividade.

Assim, o fato do impugnante não ter sido questionado sobre a clareza dos termos dos instrumentos de PLR implicaria na nulidade da autuação, por falta de fundamentação.

Quanto à possibilidade de pagamento simultâneo de PLR por Convenção e Acordo, aduz que a própria Lei 10.101/2000, em seu art. 3º, §3º, prevê a compensação de planos mantidos espontaneamente pela empresa com os devidos por acordos ou convenções coletivas, anuindo, implicitamente, na concomitância.

No que diz respeito ao caráter substitutivo da remuneração pelos pagamentos realizados a título de PLR, alega que, nos termos do Relatório Fiscal, a presunção de que os valores recebidos pelos profissionais do mercado financeiro são elevados, implicaria na vedação do recebimento desse benefício à estes empregados. Não há, na legislação, valores máximos para tais pagamentos. Cita acórdão CARF nesse sentido.

Entende que “PLR não é instrumento de Justiça Social, mas sim, de distribuição de lucros ou resultados, de acordo com o alcance de metas previamente negociadas entre empresa e dos empregados”. Por outro tanto, no que diz respeito aos diretores da impugnante, o art. 152, §1º da Lei 6.404/1976 determina que na fixação do dividendo obrigatório pelo estatuto, possibilita a atribuição de participação nos lucros aos administradores,

desde que esses valores não ultrapassem suas remunerações anuais ou um décimo dos lucros. Tal, portanto, se combinaria com o previsto no art. 28, §9º, “j” da Lei 8.212/1991 e excluiria tais valores da base de cálculo das contribuições previdenciárias. Também o art. 7º, XI da Constituição Federal seria proteção aos trabalhadores e não apenas aos empregados. Cita acórdãos do CARF nesse sentido.

Quanto ao hiring bônus, ou bônus de contratação, alega que não há contraprestação por parte do contratado; não há habitualidade por ser valor único; e nem há previsão legal que reconheça tal verba como remuneração. Entende que tal bônus tem caráter indenizatório para “restabelecer e indenizar esse empregado pela rescisão involuntária de seu contrato de trabalho”. Também pode se dar por liberalidade, caso o profissional não esteja, no momento, inserido no mercado de trabalho. Ou seja, não haveria que se falar em caráter de remuneração. Cita acórdão do Carf reconhecendo ser tal verba de caráter indenizatório.

Tratando-se de um ganho não habitual, nos termos do art. 28, §9º, “e”, item 7, tem-se que não integram o salário-de-contribuição. Entende ser claro que não é verba decorrente do trabalho do empregado contratado, já que não há, para a verba, habitualidade, contraprestação e previsão em Lei. A condição de permanência mínima ao pagamento, sob pena de devolução, ratificaria a sua desvinculação ao conceito de remuneração, já que inexistente remuneração condicionada à devolução de valores.

Aduz que é equivocada a informação do Relatório Fiscal de que hiring bônus seria pago ao longo do contrato de trabalho, conforme consta de sua página 57, o que falseia o instituto. Cita acórdão CARF no sentido.

Finaliza entendendo que a autuação não evidenciou, muito menos comprovou a hipótese de incidência.

No que pertine ao RAT (riscos ambientais do trabalho) e ao FAP (fator acidentário de prevenção), alega que o FAP imputado ao impugnante é incongruente com a sua realidade fática e documental. Informa que impugnou administrativamente o FAP de 2010 e lhe foi atribuído o índice 1,5708 além do RAT básico de 3%. O cenário dos acidentes na empresa são acidentes em vias públicas desniveladas e esburacadas, acidentes de trânsito, e assaltos e furtos.

Assim, seriam improcedentes os números apurados pela Previdência Social, sendo imprescindível o recálculo do fator. Por estas razões, o crédito tributário lançado com índice fundamentado em eventos descabidos carece de liquidez e certeza.

Alega que falta autorização constitucional para o estabelecimento do critério quantitativo do FAP por ato infra legal. Não há definição legal dos critérios para os pesos da

definição do índice. Também aduz ofensa à segurança jurídica e à publicidade na definição do desempenho acidentário da definição do índice.

34 Entende também que a imposição do FAP representa medida exageradamente gravosa, ferindo o princípio da proporcionalidade, beirando o confiscatório, em flagrante abandono do sistema autaral do cálculo do custeio dos benefícios do INSS.

Alega que o FAP também é ilegal porque colide com o conceito de tributo e com sua finalidade jurídica. Outra ilegalidade do FAP seria a perda da referibilidade, entendida como vínculo entre o valor da exação e do benefício, uma vez que as alíquotas de 1%, 2% e 3% de RAT sempre foram consideradas pela Previdência Social suficientes para fazer frente aos benefícios acidentários.

Ao final, pede o cancelamento das autuações e a extinção dos créditos tributários delas decorrentes.

Acompanha cópias de documentos, procurações e atas."

Em suas razões, alega o Recorrente, logo de início, que os instrumentos coletivos que deram base para o pagamento da participação nos lucros ou resultados “atenderam plenamente aos requisitos previstos na Lei nº 10.101/2000, contendo regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas”, estando, ainda, de acordo com a jurisprudência deste e. CARF.

Segue, às fls. 2.727/2.731, aduzindo que sua PLR seria composta por valores que teriam sido negociados nos âmbitos dos Sindicatos da Federação e Confederação “cujo resultado dessa negociação originou, respectivamente, as Convenções e Acordos”.

Assim, em sustento de sua tese, colaciona, no corpo do próprio recurso, cópias das assinaturas constantes nos Acordos Coletivos de 2009, 2010 e 2011, evidenciando, segundo ele, que “a DRJ menciona não ter encontrado, acerca da existência de negociação entre as partes. É dizer, está expresso e do teor de documentos assinados se extrai que a negociação das partes abrange os programas próprios de metas exaustivamente relacionados e referidos no corpo dos acordos como expressão das negociações havidas.” (sic – fls. 2753)

Dessa forma, argui que as exigências apresentadas pelo julgador do acórdão guerreado são “impossíveis de serem concretizadas”, a conta de que seriam tais acordos coletivos o “instrumento destinado a formalizar a negociação entre as empresas e os sindicatos”.

Prossegue sustentando estarem os pagamentos efetuados a título de PLR totalmente regulares, já que teria havido prévia negociação dos termos em todos os casos, assim, os funcionários tinham pleno conhecimento das metas a serem perseguidas, invalidando o que alegado na decisão colegiada da d. DRJ.

Assinala que a presente autuação é referente aos pagamentos nos anos de 2010 e 2011 e, portanto, não haveria que se falar em ausência de prévia assinatura e pactuação dos termos do Acordo, uma vez que assinado com a anterioridade necessária.

Corroborando seu entendimento, colaciona precedentes desse e. Conselho que, a seu ver, deram escorreita solução para casos como o dos presentes autos.

Afirma que, no que se refere à decisão ora apelada, “não deve haver juízo de valor por parte da fiscalização sobre as metas e critérios que foram definidos entre as partes” (fls. 2770), uma vez que, a decisão cria argumentações “subjetivas” sobre os métodos e critérios utilizados para, assim, afastar a infalibilidade do PLR do banco recorrente.

A seguir, sublinha que há falta de motivação no ato administrativo objurgado, uma vez que a d. fiscalização teria uma visão incompleta dos fatos, bem como que o trabalho fiscal baseia-se em meras presunções, o que, em sua visão, contraria o que estampado no art. 142 do Código Tributário Nacional. Isso porque, teria a i. Sra. Agente Fiscal se utilizado de ficção ou “presunção” (fls. 2783) para justificar o lançamento.

Prossegue afirmando que é raso o argumento da d. Fiscalização de que não seria possível o pagamento simultâneo de PLR efetuados com base em Convenção e Acordo e que, em sua Impugnação, foram demonstrados todos os motivos pelos quais tal argumento não poderia ser utilizado como justificativa para a lavratura dos autos de infração. Para tanto, transcreve o §3º do art. 3º da Lei 10.101/00.

À guisa desses fundamentos, aditados às alegações de sua Impugnação de fls. 2.333 *usque* 2.358, quer, pois, o provimento de seu apelo para reformar integralmente o acórdão recorrido para, em consequência, serem canceladas as atuações fiscais combatidas.

As contrarrazões da d. Procuradoria da Fazenda nacional às fls. 3.009 a 3.043, pela pena da Dra. Raquel Godoy Aguiar, são pelo desprovimento da insurgência e manutenção integral do *decisum*.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Jamed Abdul Nasser Feitoza – Relator

1. ADMISSIBILIDADE.

Presentes os pressupostos intrínsecos (legitimidade, interesse, cabimento e inexistência de fato impeditivo ou extintivo) e extrínsecos (tempestividade e regularidade formal) de admissibilidade recursal, votamos por conhecer do recurso e passando à análise de suas razões.

2. DO FATO TIDO POR TRIBUTÁVEL.

De modo sumário, o Relatório Fiscal (fls. 354 a 391) registra como fatos geradores do lançamento recorrido:

- *Pagamento de remunerações, pelo Banco Santander Brasil S.A. (CNPJ 90.400.888/000142) aos segurados empregados, a título de “Participação nos Lucros ou Resultados” (PLR), em desacordo com a legislação referente;*
- *Pagamentos realizados pelo Banco Santander Brasil S.A. (CNPJ 90.400.888/000142), aos segurados empregados, a título de “Hiring Bônus” sobre os quais não foram recolhidas as devidas contribuições.*
- *Remunerações pagas aos contribuintes individuais administradores, durante o exercício de 2011 a propósito de PLR e PPR, sem recolhimento de contribuições sociais;*
- *Remunerações pagas aos empregados no exercício de 2010 sobre as quais não foram recolhidas as contribuições ao RAT com o ajuste pelo FAP;*

Com base nos fatos geradores relatados, foram lavrados diversos autos de infração, estando vinculados ao presente processo os seguintes:

- **AIOP DEBCAD nº 51.060.829-9** - à parte da empresa e àquela destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - RAT, sobre "Participação nos Lucros ou Resultados dos Empregados " e "Hiring Bônus", bem como à parte da empresa sobre "Participação nos Lucros dos Administradores", e ainda à parte destinada ao financiamentos dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência e incapacidade laborativa decorrentes dos

riscos ambientais do trabalho - RAT (parcela relativa ao Fator Acidentário de Prevenção - FAP) sobre a contribuição dos empregados de janeiro a dezembro de 2010 (FAP 2010);

Debcad nº 51.060.830-2, à parte destinada ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação - FNDE (Salário Educação) sobre "Participação nos Lucros ou Resultados dos Empregados" e "Hiring Bônus".

"Auto de Infração de Obrigação Principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, da parte da empresa, e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), incidentes sobre as remunerações pagas a segurados empregados, não declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) e não recolhidas, no montante de R\$ 349.039.506,11 (trezentos e quarenta e nove milhões, trinta e nove mil e quinhentos e seis reais e onze centavos), incluindo juros e multa, abrangendo as competências 01/2009 a 12/2009, consolidado em 03/06/2013;"

• AIOP DEBCAD nº 51.002.5463 - "Auto de Infração de Obrigação Principal, relativo às contribuições destinadas às Outras Entidades e Fundos – Terceiros (Salário Educação e INCRA), incidentes sobre as remunerações pagas a segurados empregados, não declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) e não recolhidas, no montante de R\$ 36.957.124,16 (trinta e seis milhões, novecentos e cinquenta e sete mil e cento e vinte e quatro reais e dezesseis centavos), incluindo juros e multa, abrangendo as competências 01/2009 a 12/2009, consolidado em 03/06/2013."

Os períodos abrangidos por cada levantamento objeto das autuações foram assim descritos no Relatório Fiscal ("RF"):

- *PLR Empregados - fevereiro de 2010 a dezembro de 2011;*
- *PLR Administradores contribuintes individuais - fevereiro de 2011*
- *Hiring Bonus ou Bônus de Contratação — fevereiro de 2010; maio de 2010; julho a agosto de 2010; outubro de 2010; dezembro de 2010 a junho de 2011; agosto a dezembro de 2011;*
- *Diferença de Aliquota RAT Ajustada pelo FAP — fevereiro a dezembro de 2010.*

A contenda pode ser assim resumida.

A Fiscalização alega que os pagamentos realizados aos empregados a título de participação nos lucros ou resultados com base nos Acordos Coletivos de Trabalho

("Acordo"), não teriam respeitado os requisitos previstos pela legislação para a fruição da isenção, em especial no que tange à data de assinatura e à definição de metas claras e objetivas;

Alega que o Recorrente teria efetuado pagamentos a título de participação nos lucros ou resultados base em programas próprios ("Programa") celebrados em suposta dissonância aos requisitos legais, pois não existiria comissão de negociação; assinatura de representantes empregados, empregadores e sindicato; e não existiriam metas previamente definidas;

Registra que os pagamentos realizados com base nas Convenções Coletivas de Trabalho não poderiam ser cumulativos aos pagamentos realizados com base nos Acordos Coletivos de Trabalho;

Sustenta que a participação nos lucros ou resultados paga aos empregados teria caráter substitutiva da remuneração, pois superaria o montante total da remuneração anual de alguns empregados;

Indica que não existiria previsão legal para a não incidência de contribuições previdenciárias sobre e os valores pagos a título de hiring bônus, que se configurariam como gratificação ajuda, supostamente paga em retribuição ao trabalho;

Afirma que o Recorrente não teria aplicado o índice do FAP para o período de fevereiro a dezembro de 2010, recolhendo a contribuição ao RAT sem a aplicação do índice definido após de isso proferida no âmbito administrativo.

A decisão recorrida e as contrarrazões seguem integralmente a linha de argumentação da fiscalização. Isto posto passaremos a analisar tais teses frente aos pontos articulados na peça recursal.

3. BASE NORMATIVA ATINENTE A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.

A Participação nos Lucros e Resultados é direito social do trabalho previsto constitucionalmente no inciso XI do Art. 7º da CFRB/88:

"Art. 7º - São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

(...)

XI participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em Lei;"

Quanto a desvinculação da remuneração atribuída constitucionalmente à PLR, a alínea J, do §9º, do Art. 28 da Lei nº 8.212/91 assim dispõe:

"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;"

Da mesma maneira dispõe o inciso X, §9º do Art. 214 do Decreto nº 3.048/99.

Atualmente, consta da Lei 10.101/00 a indicação dos requisitos e condições para caracterização de pagamentos como sendo decorrência de participação nos lucros ou resultados e, por consequência, sua classificação como fato econômico não alcançado pela incidência de contribuições previdenciárias.

A consequência do pagamento de tais valores em desacordo com a legislação de referência está prevista no §10º do Art. 214 do Regulamento da Previdência Social (RPS) - Decreto nº 3.048/99:

"Art. 214. (...)

(...)

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

Da revisão dos dispositivos citados, resta clara a relevância do atendimento integral ao que dispõe a legislação, no caso a Lei nº 10.101/00, para que os pagamentos realizados a título de PLR assim sejam reconhecidos, sendo esta a contenda que se passa a analisar no caso concreto.

4. DOS INSTRUMENTOS JURÍDICOS RELACIONADOS AOS PROGRAMAS DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS MANTIDOS PELO RECORRENTE EM BENEFÍCIOS DOS EMPREGADOS, VÍCIOS ALEGADOS PELA FISCALIZAÇÃO E BASES DE ANÁLISE.

Segundo registrado no item 5.14, o I. Agente Fiscal sustenta que o pagamento de PLR foi realizado com base nos seguintes instrumentos:

I - Acordos Coletivos de Trabalho do Programa de Participação nos Resultados Santander 2009/2010 e 2011 - (Fls. 99/145);

II - Programas Próprios Específicos 2009, 2010 e 2011 - (Fls. 114/1918);

III - Convenções Coletivas de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2009, 2010 e 2011 (Fls. 119/146).

Pelas exposições contidas no RF, os itens I e III representariam planos instituídos segundo o procedimento definido no inciso II, do Art. 2º da Lei 10.101/00 e o item II indicaria plano de PLR calcado no procedimento definido no item I do mesmo dispositivo legal.

Entretanto, compulsando os autos e analisando os argumentos recursais percebe-se que há um pressuposto equivocado na fundamentação fiscal. Para este relator, por

toda conformação dos referidos documentos, em realidade, os denominados Programas Próprios Específicos 2009, 2010 e 2011 - (Fls. 114/1918) são anexos, partes integrantes, dos Acordos Coletivos de Trabalho.

Depois de conferir as informações, resolvemos transcrever o resumo apresentado pelo Recorrente em sua peça recursal:

Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucro ou Resultados dos Bancos em 2009 - celebrada entre a Fenaban e Contrafe Federações/Sindicatos:

- Assinatura: 19/10/2009;
- Vigência: 01 de Setembro 2009 a 31 de agosto de 2010;
- Meta: Lucro Líquido do exercício de 2009;
- Pagamento: 01/03/2010;

O banco que apurar prejuízo está isento do pagamento da PLR;

- Valor. 90% do salário base + verbas fixas de natureza salarial, reajustadas em sete de 2009 + R\$ 1.024,00, respeitado o teto máximo de R\$ 6.680,00;

Máximo: 13% do lucro líquido;

Mínimo: 5% do lucro líquido.

- o empregados admitidos até 31/12/2008 e em atividade em 31/12/2009 recebe integralmente; o admitidos até 31/12/2008 e afastados a partir de 01/01/2009, por motivo de acidente de trabalho, auxílio maternidade, recebimento integral; o admitidos após 01/01/2009 e afastados por motivo de doença, auxílio maternidade, acidente de trabalho e em atividade na data do pagamento da PLR receberão proporção de 1/12 por mês trabalhado; o dispensados sem justa causa, entre 02/08/2009 e 31/12/2009, será devido 1/1 valor, por mês trabalhado.

Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucro ou Resultados dos Bancos em 2010 - celebrada entre a Fenaban e Contrafe Federações/Sindicatos

- Assinatura: 20/10/2010;
- Vigência: 01 de Setembro 2010 a 31 de agosto de 2010;
- Meta: Lucro Líquido do exercício de 2010;
- Pagamento: 01/03/2011;

O banco que apurar prejuízo está isento do pagamento da PLR;

- Valor. 90% do salário base + verbas fixas de natureza salarial, reajustadas em setembro de 2010 + R\$ 1.100,80, respeitado o teto máximo de R\$ 7.181,00;

- O empregados admitidos até 31/12/2009 e em atividade em 31/12/2010 receberão integralmente; O admitidos até 31/12/2009 e afastados a partir de 01/01/2010, por motivo de

doença, acidente de trabalho, auxílio maternidade, recebimento integral; O admitidos após 01/01/2010 e afastados por motivo de doença, auxílio maternidade, acidente de trabalho e em atividade na data do pagamento da PLR receberão na proporção de 1/12 por mês trabalhado; O dispensados sem justa causa, entre 02/08/2010 e a data de assinatura da convenção coletiva, será devido 1/12 do valor, por mês trabalhado.

Acordo Coletivo de Trabalho do Programa de Participação nos Result dos Santander (PPRS) celebrado entre as "Empresas Acordantes" (Grupo Santander), a Contraf e a Fenacreti/Sindicatos Empregados para o Biênio 2009/2010.

- Assinatura: 30/12/2009;
- Vigência: Janeiro de 2009 a Dezembro de 2010;
- Abrangência: todo território Nacional;
- Meta Global:

ROE — Return on equity — relação percentual entre Lucro Líquido e Patrimônio Líquido, publicados pelos Bancos nos meios oficiais, tais como, no site do Banco Central — BACEN = Lucro Líquido / Patrimônio Líquido = ROE

- Metas individuais:

CLÁUSULA SEXTA: Programas Específicos mantidos pelos Acordantes Ficam ratificados, nos termos do artigo 2. 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 PROGRAMAS SIM e respectivos Super Ranking/RV Cartilha, e Programas Específicos 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 as áreas institucionais que obedece as regras e valores fixados pela Diretoria com base no respectivo cargos ou função.

PARÁGRAFO SEGUNDO O valor do PPRS previsto no presente acordo engloba os valores pagos nos respectivos programas específicos previstos nesta cláusula, compensando-se as antecipações, eventualmente realizadas.

O Anexo I dos Acordos contém a descrição resumida e individualizada de cada um Programas de Metas.

	BREVE DESCRIÇÃO
REDE DE AGÊNCIAS E PAB'S	Programa semestral com base em Targets de premiação em função da performance coletiva e individual. São elegíveis aos Programas Específicos todas as funções das rede de agências.
Aymoré	Programa semestral com base em Targets de premiação em função da performance coletiva e individual. São elegíveis aos programas específicos todos os operadores e gerentes comerciais
Sala de ações	Programa semestral com base em Targets de premiação em função da performance coletiva e ou individual. São elegíveis aos programas específicos os cargos que desempenham funções comerciais do N 30 e abaixo
Recuperação de Crédito	Programa semestral com base em Targets de premiação em função da performance coletiva e ou individual. São elegíveis aos programas específicos os cargos que desempenham funções comerciais do N 30 e abaixo
Consignado - Canal Interno Gte Coml	Programa semestral com base em Targets de premiação em função da performance coletiva e ou individual. São elegíveis aos programas específicos os cargos que desempenham funções comerciais do N 30 e abaixo
Consignado - Canal Interno Gte Regional	Programa semestral com base em Targets de premiação em função da performance coletiva e ou individual. São elegíveis aos programas específicos os cargos que desempenham funções comerciais do N 40 e abaixo

• Pagamento: O 14/01/2010 e 14/01/2011, mesma data Convenção Coletiva;

• Valor - Os valores devidos a título de PPRS, para o exercício de 2009, obedecerão à tabela abaixo:

ÍNDICE COMPARATIVO ROE	"VALOR DEVIDO"
Maior ou igual a 100%	R\$1.810,00
Maior ou igual a 90% e menor que 99%	R\$1.500,00
Maior ou igual a 80% e menor que 89%	R\$1.250,00
Menor que 59%	R\$1.000,00

Os valores devidos a título de PPRS, para o exercício de 2010, Obedecerão à tabela abaixo:

ÍNDICE COMPARATIVO ROE	"VALOR DEVIDO"
Maior ou igual a 100%	R\$1.910,00
Maior ou igual a 90% e menor que 99%	R\$1.600,00
Maior ou igual a 80% e menor que 89%	R\$1.350,00
Menor que 59%	R\$1.100,00

• Divulgação prévia: após as publicações dos balanços as empresas acordantes elaborarão o demonstrativo de cálculo dos Acordos e Programas e divulgarão para os empregados, antes da data do pagamento. Meios internos de comunicação;

• Elegibilidade: o empregados admitidos até 31/12/2008 ou 31/12/2009 e em atividade em 31/12/2009 e 31/12/2010 receberão integralmente; o empregados admitidos até 31/12/2008 ou 31/12/2009 e tenham o contrato suspenso ou interrompido a partir de 01/01/2009 ou 01/01/2010, por motivo de doença, acidente de trabalho, liberação remunerada pré-aposentadoria, licença remunerada ou licença maternidade, receberão integralmente os valores; o empregado admitido ou desligado em decorrência de dispensa sem justa causa, pedido de demissão ou aposentadoria, durante o exercício de 2009 e durante o exercício de 2010 e que tenha trabalhado por no mínimo 90 dias, terá direito ao recebimento proporcional na razão de 1/12 do valor por mês trabalhado.

Acordo Coletivo de Trabalho do Programa de Participação nos Resultados Santander (PPFtS) celebrado entre as "Empresas Acordantes" (Grupo Santander), a Contraf e a Fenacrefl/Sindicatos Empregados para o ano base 2011

- Assinatura: 28/02/2011;
- Vigência: Janeiro de 2011 a Dezembro de 2011;
- Abrangência: todo território Nacional;
- Meta Global:

ROE — Return on equity — relação percentual entre Lucro Líquido e Patrimônio Líquido, publicados pelos Bancos nos meios oficiais, tais como, no site do Banco Central — BACEN = Lucro Líquido / Patrimônio Líquido = ROE

- Metas individuais:

CLÁUSULA SEXTA: 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 respectivo cargos ou função.

PARÁGRAFO SEGUNDO Os valores decorrentes dos respectivos programas específico e previstos nesta cláusula serão compensáveis com os valores devidos a título de PPRS, inclusive eventuais antecipações

O Anexo I dos Acordos contém a descrição resumida e individualizada de cada um dos planos.

PROGRAMA PRÓPRIO ESPECÍFICO (PPE)	BREVE DESCRITIVO
Cartões	Os valores são apurados de acordo com resultados individuais e/ou coletivos a partir de indicadores previamente definidos nos programas. Os funcionários são elegíveis de acordo com o cargo e área previstos no regulamento.
Cash COMEX (Business Empreísimos PJ)	Os valores são apurados de acordo com resultados individuais e/ou coletivos a partir de indicadores previamente definidos nos programas. Os funcionários são elegíveis de acordo com o cargo e área previstos no regulamento.
Cash Management e Soluções Eletrônicas	Os valores são apurados de acordo com resultados individuais e/ou coletivos a partir de indicadores previamente definidos nos programas. Os funcionários são elegíveis de acordo com o cargo e área previstos no regulamento.
CDC / Leasing	Os valores são apurados de acordo com resultados individuais e/ou coletivos a partir de indicadores previamente definidos nos programas. Os funcionários são elegíveis de acordo com o cargo e área previstos no regulamento.
Consignado - Canal Externo / Canal Interno / Originação	Os valores são apurados de acordo com resultados individuais e/ou coletivos a partir de indicadores previamente definidos nos programas. Os funcionários são elegíveis de acordo com o cargo e área previstos no regulamento.
Empresas	Os valores são apurados de acordo com resultados individuais e/ou coletivos a partir de indicadores previamente definidos nos programas. Os funcionários são elegíveis de acordo com o cargo e área previstos no regulamento.
Governos & Instituições - Cash Management	Os valores são apurados de acordo com resultados individuais e/ou coletivos a partir de indicadores previamente definidos nos programas. Os funcionários são elegíveis de acordo com o cargo e área previstos no regulamento.

Programas de Metas, conforme exemplificado a seguir:

- Pagamento: 14/01/2010 e 14/01/2011, mesma data Convenção Coletiva;
- Valor.

PARÁGRAFO QUARTO:

Os valores devidos a título de PPRS, para o exercício de 2011, obedecerão à tabela abaixo:

ÍNDICE COMPARATIVO ROE	"VALOR DEVIDO"
Maior ou igual a 100%	R\$2.000,00
Maior ou igual a 90% e menor que 99%	R\$1.700,00
Maior ou igual a 51% e menor que 89%	R\$1.500,00
Menor que 50%	R\$1.350,00

- Divulgação prévia: após as publicações dos balanços as empresas acordantes elaborarão o demonstrativo de cálculo dos Acordos e Programas e divulgarão para os empregados, antes da data do pagamento. Meios internos de comunicação;
- Elegibilidade:

o empregados admitidos até 31/12/2010 e em atividade em 31/12/2011 receberão integralmente; o empregados admitidos até 31/12/2010 e tenham o contrato suspenso ou interrompido a partir de 01/01/2011, por motivo de doença, acidente de trabalho, liberação remunerada pré-aposentadoria, licença remunerada ou licença maternidade, receberão integralmente os valores; o empregado admitido ou desligado em decorrência de dispensa sem justa causa, pedido de demissão ou aposentadoria, durante o exercício de 2011 e que tenha trabalhado por no mínimo 90 dias, terá direito ao recebimento proporcional na razão de 1/12 do valor por mês trabalhado.

Da Leitura dos dados contidos nos referidos acordos e convenções coletivas de trabalho temos que:

Quanto a abrangência Temporal:

Convenções Coletivas de Trabalho – CCT's - têm seu início em 19/10/2009, abrangendo o período de 01/09/09 a 31/08/10, sendo seus termos renovados em 20/10/10, abrangendo o período de 01/09/10 a 31/08/2011. Os pagamentos previstos nas CCT's deveriam ocorrer em 01/03/2010 e 01/03/2011.

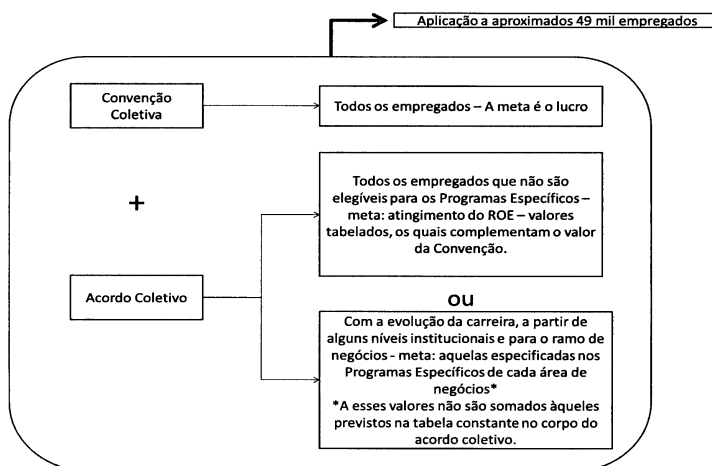
Acordos Coletivos de Trabalho – ACT's - têm seu início em 30/12/2009, abrangendo o período de 01/01/09 a 31/12/10, sendo seus termos renovados em 28/02/11, abrangendo o período de 01/01/11 a 31/12/2011. Os pagamentos previstos nas ACT's deveriam ocorrer em 14/10/2010 e 14/01/2011.

Quanto a abrangência territorial, são todas nacionais;

Quanto aos empregados abrangidos por esses acordos, em seu objeto, todos os instrumentos são claros ao afirmar que abrangem todos os empregados das empresas acordantes.

Por fim, quanto a suposta autonomia dos denominados programas próprios, nos exercícios de 2009, 2010 e 2011, tais documentos estão expressamente indicados nos ACT's como sendo parte integrante do acordo, portanto, nessa condição devem ser analisados tendo o I. Agente Fiscal incorrido em erro ao tratá-los como planos autônomos.

Nesse sentido, é bem ilustrativo o gráfico apresentado pelo recorrente e que optamos por colacionar visando facilitar a visualização da análise ora apresentada:



Realizamos esta análise de modo prévio visando alinhar o entendimento quanto os pressupostos que delinearão nossa manifestação nos próximos pontos.

O I. Agente Fiscal organizou a fundamentação de seu voto conforme o seguinte:

Acordos Coletivos de Trabalho e Participação nos Resultados Santander PPRS, vigentes para os pagamentos realizados em 2010 e 2011 possuem os seguintes vícios:

Itens 5.17 a 5.30 - Assinatura com datas retroativa, quando a Lei define que a participação será objeto de negociação prévia, que possibilite aos empregados conhecerem as regras e metas

definidas ou direitos substantivos e regras adjetivas, para ser mais técnico;

Itens 5.31 a 5.49 - *Os instrumentos estariam eivados de vícios por ausência de regras claras e objetivas quanto à fixação de direitos substantivos e regras adjetivas inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado. Salienta no item 5.34 que o ACT 2011 possui poucas alterações em relação ao ACT 2009/2010*

"Programas Próprios de Participação nos Resultados, decorrentes da negociação entre o banco e seus empregados. De acordo com os Anexos nos Acordos Coletivos de 2009/2010 e 2011:

Itens 5.52 a 5.55 - *Faltaria a assinatura de representante do sindicato e prova de sua efetiva participação*

Item 5.56 - *Que os benefícios dos referidos instrumentos se destinam apenas a parte dos empregados.*

Itens 5.57 a 5.63 - *Que não estabelece metas e que tais definições deveriam advir de processo negocial realizado por meio de comissão paritária com a efetiva participação do sindicato, faltando assim além de regras claras e objetivas, falha no procedimento formativo do plano, nos termos do inciso I, Art.2º da Lei 10.101/00;*

"Programa Próprios Específicos - PPE, 2009, 2010 e 2011 para os quais ocorreram pagamentos durante os exercícios de 2010 e 2011. São dezenas de diferentes planos específico para diferentes áreas de atuação do banco":

Item 5.65 - *Ausência de assinatura, qualificação ou data de celebração nos instrumentos, não sendo possível comprovar as partes envolvidas e seus respectivos representantes legais, a existência de negociação previa ou sua data de celebração.*

Item 5.66 - *Não restou comprovada a participação de um representante da entidade sindical;*

Itens 5.67 a 5.70 - *Que a maior parte dos "Programas Próprios Específicos", nas palavras do I. Agente Fiscal: "apresentam como objetivo o engajamento dos funcionários e respectivas equipes na superação das metas definidas na estratégia de negócio, motivando, reconhecendo e valorizando os resultados obtidos." Para a fiscalização tal disposição contraria o que dispõe a Lei 10.101/00, que atribui a tais instrumentos o objetivo de definir a forma de participação nos lucros atribuídas aos funcionários.*

Itens 5.70 a 5.74 - *Que estamos diante de remuneração a títulos de prêmios e não de PLR, e que faltaria a tais instrumentos regras claras e objetivas.*

Problemas Gerais que envolvem todos os instrumentos de negociação que deram origem a PLR:

Itens 5.75 a 5.85 - *Que o pagamento de PLR com base em Convenções coletivas e Acordos Coletivos de Trabalho de modo*

concomitante são vedados pela legislação. Cita o §3º do Art. 3º da Lei 10.101/00 como sendo norma proibitiva.

Itens 5.86 a 5.99 - *Que o fato da PLR possuir variações entre 2,78% e 4.546,51% seriam indicativos de substituição da remuneração pela própria PLR ou de que tais pagamentos seriam remuneração pagamentos com base em resultados variáveis, instrumentos de premiação e não PLR.*

Item 5.105 - *Que tais valores não foram declarados em GFIP e sobre eles não foram recolhidas as contribuições devidas, uma vez que integrariam o salário-de-contribuição.*

Feitas as considerações e transcrições, quanto a PLR destinada aos funcionários analisaremos a questão apenas sob a égide do que dispõe o inciso II do Art. 2º da Lei 10.101/00.

Equivocada a fundamentação fiscalizatória quanto a autonomia daquilo que convencionou denominar de Programas Próprios e Específicos. Existe até contradição quanto a seus argumentos nesse sentido, pois no item 5.50 do relatório fiscal o mesmo reconhece que são "anexos aos Acordos Coletivos de 2009/2010 e 2011"

Assim sendo, todos os instrumentos serão analisados a luz do que dispõe o inciso II do Art. 2º da Lei 10.101/00 e de modo unificado, pois os programas próprios, nada mais são que anexos dos ACT's.

4.1. DOS INSTRUMENTOS JURÍDICOS INSTITUIDORES DA PLR E OS VÍCIOS ALEGADOS PELA FISCALIZAÇÃO.

4.1.1. ITENS 5.17 A 5.30 - ASSINATURA COM DATAS RETROATIVAS, QUANDO A LEI DEFINE QUE A PARTICIPAÇÃO SERÁ OBJETO DE NEGOCIAÇÃO PRÉVIA, QUE POSSIBILITE AOS EMPREGADOS CONHECEREM AS REGRAS E METAS DEFINIDAS OU DIREITOS SUBSTANTIVOS E REGRAS ADJETIVAS, PARA SER MAIS TÉCNICO.

De fato, conforme já analisamos nos itens anteriores, os instrumentos jurídicos, tanto os ACT's quanto as CCT's, contêm disposições indicando uma retroatividade de sua validade o que contraria o disposto no Art. 614, § 3º da CLT.

Contudo, no presente caso, isto é pouco relevante, pois, no que se refere aos pagamentos que derem base ao lançamento combatido, estariam abrangidos pela vigência dos referidos acordos, eis que ocorreram nos exercícios de 2010 e 2011, tendo as CCT's e ACT's sido assinadas em 19/10/2009 e 30/12/2009, respectivamente.

Todos os pagamentos realizados ocorreram a partir de 2010, portanto, já sob a vigência dos referidos acordos. Outrossim, os instrumentos coletivos de trabalho possuem forma de norma jurídica específica, sendo aplicáveis desde de a sua assinatura.

Isso posto, não assiste razão a fiscalização quanto ao fato dos pagamentos não estarem suportados pelos instrumentos jurídicos, eis que os mesmos já estavam válidos e com força normativa no momento da efetivação dos pagamentos questionados neste processo.

4.1.2. ITENS 5.31 A 5.49 - OS INSTRUMENTOS ESTARIAM EIVADOS DE VÍCIOS POR AUSÊNCIA DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS QUANTO À FIXAÇÃO DE DIREITOS SUBSTANTIVOS E REGRAS ADJETIVAS INCLUSIVE MECANISMOS DE AFERIÇÃO DAS INFORMAÇÕES PERTINENTES AO CUMPRIMENTO DO ACORDADO. SALIENTA NO ITEM 5.34 QUE O ACT 2011 POSSUI POUCAS ALTERAÇÕES EM RELAÇÃO AO ACT 2009/2010.

Quanto a existência de regras claras e objetivas, iniciando no item 5.31 a 5.49 do RF, o I. Agente Fiscal afirma que os programas não possuem regras claras e objetivas, não estando fixados direitos substantivos e regras adjetivas de participação.

Tal entendimento foi adotado pela DRJ e vem reforçado pela PGFN em suas contrarrazões.

Entretanto, nos parece haver certo subjetivismo quanto ao que seriam regras clara e objetivas, pois a Lei não estabeleceu nada quanto ao conteúdo das normas e não poderia estabelecer, já que cabe aos empreendedores, de acordo com o princípio da Livre Iniciativa, definir o que gera ou não resultados aos seus empreendimentos e como organizá-los.

As regras estão postas, o próprio relatório fiscal as indica, as transcreve, não em sua totalidade, pois, anexados aos acordos e convenções, como parte integrante dos mesmos, constam programas específicos e bem detalhados, como há de ser para um Banco Múltiplo, que possui operações tão diversas que seria impossível dar um tratamento único para cada setor.

A Lei nº 10.101/00 em seu artigo 2º, parágrafo 1º impõe como condição de validade dos Planos de PLR que os instrumentos possuam “*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*”.

Os documentos juntados na impugnação e os já citados demonstram que o Recorrente envidou esforços para a divulgação e medição das metas a serem atingidas, das fórmulas de cálculo da participação baseadas no desempenho individual, por área e área superior, disponibilizou meios de acesso a informação por parte dos funcionários e, mais importante do que isso, implementou, efetivamente, as avaliações tratadas nos acordos e seus respectivos anexos.

Da análise dos documentos de fls. 99 a 408 e 2.377 a 2.658, percebe-se que o Recorrente adotou um método de avaliação de resultados internacionalmente aceito como uma das melhores praticas de gestão por metas, sendo ainda um dos mais democráticos eis que tem por base a participação dos empregados na definição de metas individuais e coletivas, trata-se do método SMART.

Basta verificar os formulários juntados pelo recorrente para perceber que esta foi a técnica de medição e envolvimento nos funcionários na definição e aferição das metas e resultados que dariam base a PLR.

O que deve ser percebido é que, nos acordos, devem ser estabelecidos os resultados globais esperados, sendo inadequado ficar nestes instrumentos tão genéricos, todos os resultados individuais esperados, pois, isso depende de cada setor, de cada funcionários, do momento econômico e da estratégia empresarial adotada para o momento.

O que deve constar e consta dos instrumentos, são os meios pelos quais os empregados serão avaliados e as metas globais a serem alcançadas, além das bases de cálculos para sua participação.

Da análise da documentação juntada, percebe-se que o Recorrente foi além, disponibilizou aos empregados ferramentas digitais e *online* que permitem tanto a realização das avaliações quanto a aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordo e cartilhas explicativas.

Constam ainda dos autos, cópia de uma série de formulários que demonstram ter o Recorrente não apenas regras claras e objetivas de avaliação como efetivamente as aplica, mede e registra, possuindo amplo controle de desempenho individual e coletivo, não havendo qualquer base para negar tal realidade.

O Agente Fiscal não se preocupou em verificar se o estabelecido nos acordos estava efetivamente sendo atendido. Se a avaliação era aplicada e como era. Se assim tivesse procedido, teria percebido que qualquer funcionário tem plena possibilidade de tomar conhecimento de seus direitos substantivos de participação e das regras adjetivas.

Vale reprimir o que dispõe a Lei 10.101/00:

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

(...)

§ 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."

A Lei não apresenta um rol *numerus clausus* de critérios de avaliação e nem poderia, pois cada empresa tem suas estratégias, realidade, sazonalidade, produtividade e cultura.

No caso do Recorrente, há ainda uma diversidade de áreas com lógicas operacionais das mais variadas. Portanto, não se poderia esperar de um negócio deste porte, critérios únicos e menos ainda metas estáticas, já que seu negócio depende inteiramente da economia nacional e internacional, que variam ao longo do ano.

O que se espera é que as regras sejam claras e objetivas e que os direitos sejam postos de modo que se permita amplo conhecimento e capacidade de medição pelas partes, o que, está presente no referido acordo.

Quanto aos resultados, no caso das agências, por exemplo, o acordo e seus anexos indicam que o resultado individual corresponde a 50% e os resultados da área e área superior 25% cada. Para os demais cargos, apenas os de área e área superior são considerados.

Analisando a documentação juntada, resta claro que o processo de definição de metas, como já indicamos, segue um sistema de gestão internacionalmente reconhecido, o método SMART. No que tange a metas, essa metodologia tem sido aplicada e indicada como uma das mais simples ferramenta para criar metas, pois é uma espécie de *check list*, por meio do qual é possível verificar se cada uma das metas tem uma das seguintes premissas atendidas:

A meta é específica? O S corresponde a *specific* ou específica. Quer dizer que sua meta obrigatoriamente tem que ter especificidade naquilo que se quer atingir, com números e dados. No presente caso, se tomarmos como exemplo os documentos de fls. 919, por exemplo, podemos verificar que, no exercício de 2007, a Gerência de Marketing de Relacionamento, possuía metas como aumentar em 10% a base de correntistas na época composta de 3.380,00 mil, dos quais 520,4 mil eram preferenciais, 504,3 mil Exclusivos, 984,7 mil clássicos e 1.370,7 mil massivos.

Elas mostram-se, assim, como metas bem específicas, sendo inquestionável tal ponto, até porque, o Recorrente apresenta vários exemplos como esses.

As metas devem ser mensuráveis, o M vem de *measurable* ou mensurável. Isso quer dizer que, para toda meta escrita, é preciso determinar o indicador pelo qual iremos verificar sua evolução todos os meses e também a fonte oficial de medição deste indicador, o que se pode obter pelo sistema disponibilizado pelo banco a seus funcionários, conforme consta dos documentos anexados a impugnação. Os indicadores são bem objetivos conforme demonstrado no exemplo anterior.

A meta precisa ser atingível, o A corresponde a *achievable* ou *attainable*. Com efeito, ainda no exemplo em questão, um aumento de 10% na carteira de um banco que estava passando por um processo de incorporação parece algo bem razoável.

A meta ainda precisa ser relevante para a empresa, o R vem de *relevant*. Mais uma vez, um aumento da carteira de clientes é o que de mais relevante se pode ter para uma instituição financeira.

O T vem de *time* e indica que estas metas precisam ter prazo definido, o que está posto também no mesmo formulários e nas cartilhas, sendo de 12 meses ou semestrais conforme a área.

Assim, considerando que estamos diante de uma empresa de grande porte, nos pareceria até temerária a adoção de metodologias de gestão de metas e pessoas que não estivessem de acordo com as boas práticas internacionais e a metodologia SMART é uma forma simples e acessível de gerenciar metas e pessoas que já foi bastante testado em estudos de liderança e gestão.

Ao contrário do que sustenta a fiscalização, não há qualquer base legal em exigir que todos esses elementos constam da estrutura principal do instrumento jurídico, no caso, o próprio instrumento indica que os planos, conforme já destacado anteriormente, lhes são parte integrante.

Por todo o exposto, não há como comungar com as visões fiscais sobre este ponto, tão pouco com o exposto na decisão recorrida, assim sendo, voto por reconhecer a existência de regras claras e objetivas de avaliação, pré-estabelecidas e definidas de forma democrática, eis que os funcionários têm ampla participação em sua elaboração seja para área ou para as metas individuais, conforme restou comprovado pelos documentos anexados na impugnação e aqueles juntados pela própria fiscalização.

4.1.3. "PROGRAMAS PRÓPRIOS DE PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS, DECORRENTES DA NEGOCIAÇÃO ENTRE O BANCO E SEUS EMPREGADOS. DE ACORDO COM OS ANEXOS NOS ACORDOS COLETIVOS DE 2009/2010 E 2011" E "PROGRAMA PRÓPRIOS ESPECÍFICOS - PPE, 2009, 2010 E 2011 PARA OS QUAIS OCORRERAM PAGAMENTOS DURANTE OS EXERCÍCIOS DE 2010 E 2011. SÃO DEZENAS DE DIFERENTES PLANOS ESPECÍFICO PARA DIFERENTES ÁREAS DE ATUAÇÃO DO BANCO":

A fiscalização alega nos itens 5.52 a 5.55 que faltaria a assinatura de representante do sindicato e prova de sua efetiva participação, conforme posição já manifestada anteriormente, tais documentos são anexos dos ACT's.

Por consequência, não há que se falar em assinaturas autônomas ou prova de participação de representantes dos sindicatos eis que, na condição de acessórios ao instrumento principal, ATC, segue o seu rito próprio. Sendo os Acordos Coletivos firmados entre sindicatos e empresa, a participação do sindicato é um corolário lógico.

Para Programas formados com base em Acordos Coletivos de trabalho a Lei não estabelece a necessidade de que as metas sejam definidas em processo negocial realizado por meio de comissão paritária com a efetiva participação do sindicato, faltando assim além de regras claras e objetivas, falha no procedimento formativo do plano, nos termos do inciso I, Art.2º da Lei 10.101/00. Trata-se de um equívoco cometido na fundamentação deste lançamento e que não merece prosperar.

Quanto a alegação de que os benefícios referidos nos Programas serem específicos para determinados grupos de empregados, isto não seria procedente, pois, os ACT's indicam ter por abrangência a totalidade dos empregados do grupo. O que existe e assim deve ser pela própria característica operacional do Recorrente, são programas que consideram a realidade de cada uma de suas áreas de atuação.

Ora, tal diversificação constitui-se em benefícios para os funcionários, pois, o estabelecimento de regra única, como deseja a Fiscalização, além de não encontrar acolhimento normativo, contradiz a própria finalidade da Lei.

A finalidade de Lei é promover a distribuição de riquezas entre os empregados e, principalmente, fomentar o crescimento da atividade econômica das empresas que aderirem ao programa, eis que o ajuste de partilha dos resultados entre capital em trabalho é direcionado a maximização dos lucros,

E como garantir isso, sem levar em conta a realidade de cada setor? Os empregados que atuam com ações têm uma realidade, um conjunto de metas, um conjunto de meios de avaliação, os de agência outros, os de financiamentos um terceiro, os empregados de TI um quarto conjunto de critérios que devem ser considerados.

As argumentações da fiscalização se contradizem a todo o momento, pois, de um lado veda o estabelecimento de pagamentos mínimos e de outro busca impor uma igualdade entre desiguais, há que se decidir, pois a igualdade impõe pagamentos mínimos e desvinculados de resultados.

De toda sorte, a Lei não desceu a estas minúcias, como bem deve ser. Não havendo qualquer vedação ao estabelecimento de regras diversas para setores da empresa que tem lógicas e métricas diferentes.

Nos itens 5.67 a 5.70, mais uma vez se percebe a contradição nos raciais adotados pela fiscalização, pois, para o Agente Fiscal seria inadequado a um Programa de PLR apresentar "como objetivo o engajamento dos funcionários e respectivas equipes na superação das metas definidas na estratégia de negócio, motivando, reconhecendo e valorizando os resultados obtidos."

Para a fiscalização, tal disposição contraria o que dispõe a Lei 10.101/00, que atribui a tais instrumentos o objetivo de definir a forma de participação nos lucros atribuídas aos funcionários, nos levando a uma remuneração a título de prêmios e não de PLR, e que faltaria a tais instrumentos regras claras e objetivas.

Quanto às regras serem claras e objetivas já nos manifestamos adotando posição contraria a tese fiscal.

Quanto ao fato de ser objetivo dos Programas promover o "engajamento dos funcionários e respectivas equipes na superação das metas definidas na estratégia de negócio, motivando, reconhecendo e valorizando os resultados obtidos"

Vejamos o que diz o Art. 1º da Lei nº 10.101/00:

"Art. 1º. Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição."

Assim, os termos destacados pela fiscalização como sendo um vício dos referidos programas, em realidade, apenas indicam seu perfeito alinhamento as finalidades da Lei.

Confira-se o entendimento deste e. CARF quanto ao tema:

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. EXISTÊNCIA DE PLANOS DIFERENCIADOS ENTRE OS EMPREGADOS. POSSIBILIDADE. A discrepância de valores pagos a título de participação nos lucros ou resultados, em função do cargo do trabalhador e da área que atua é motivo insuficiente para desqualificar a natureza dos pagamentos realizados. Segundo a Lei de regência, não há óbice que se estabeleçam metas e critérios diferenciados segundo a faixa salarial do empregado, considerando o cargo ocupado ou a função desempenhada pelo trabalhador, valorizando-se, desse modo, o papel do colaborador na empresa. (...) (Acórdão 2401-004.797).

O engajamento dos funcionários na superação de metas, não seria equivalente a integração entre capital e trabalho como incentivo a produtividade? O

atendimento de metas não equivale ao aumento de produtividade de que trata a Lei? Por isso concluir que a Leitura da fiscalização está equivocada também neste ponto.

4.1.4. PROBLEMAS GERAIS QUE ENVOLVEM TODOS OS INSTRUMENTOS DE NEGOCIAÇÃO QUE DERAM ORIGEM A PLR.

4.1.4.1. ITENS 5.75 A 5.85 DO RF - PAGAMENTO DE PLR COM BASE EM CONVENÇÕES COLETIVAS E ACORDOS COLETIVOS DE TRABALHO DE MODO CONCOMITANTE, VEDAÇÃO PELO DISPOSTO NA LEGISLAÇÃO (§ 3º DO ART. 3º DA LEI 10.101/00 COMO SENDO NORMA PROIBITIVA).

Argumenta a fiscalização que seria vedado a empresa efetuar, de modo cumulativo, pagamentos de PLR com base em Convenções e Acordos Coletivos de Trabalho.

Segundo a tese fiscal, adotada pela DRJ e reforçada nas contrarrazões da PGFN, o Recorrente estaria obrigado a compensar as obrigações de participação nos lucros previstas em convenções coletivas com outras estabelecidas de modo voluntário ou por meio de ACT's.

Tal entendimento estaria calcado no §3º do Art. 3º da Lei nº 10.101/92. Vejamos o dispositivo legal em voga:

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

(...)

§ 3º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados."
(grifamos)

A Leitura do dispositivo retrata muito mais uma faculdade do empregador do que uma obrigação. O termo articulado é "poderá" e não "deverá". Deste modo, é lícito ao empregador manter planos próprios, ACT's e CCT's vinculados a Programas de Participação nos Lucros ou Resultados.

A Lei não proibiu a cumulatividade. No presente caso, o recorrente foi diligente a ponto de inserir nos textos dos ACT's a previsão de pagamento conjunto com o definido nas CCT's, para assim evitar a realização de mais de um pagamento por semestre.

Antes ao exposto, se vislumbra qualquer irregularidade no que se refere ao pagamento cumulativo, eis que se a Lei não proíbe não cabe a fiscalização vedar. Assim, voto por dar provimento ao recurso também neste ponto.

4.1.4.2. ITENS 5.86 A 5.99 RF - "POSSUIR VARIAÇÕES ENTRE 2,78% E 4.546,51% SERIAM INDICATIVOS DE SUBSTITUIÇÃO DA REMUNERAÇÃO PELA PRÓPRIA PLR OU DE QUE TAIS PAGAMENTOS SERIAM REMUNERAÇÃO PAGAMENTOS COM BASE EM RESULTADOS VARIÁVEIS, INSTRUMENTOS DE PREMIAÇÃO E NÃO PLR."

Avaliando a questão, de fato não há qualquer norma legal que fundamente a tese fiscal quanto a ilicitude de atribuição de pagamentos de PLR e PPR em valores deferentes para o conjunto de empregados.

Ao contrário, a intenção da Lei é premiar a produtividade, logo, aquele que não produz ou que tem uma atividade de menor relevância para a empresa, naturalmente, receberá menos participação do que outros que produzem e possuem atividade estratégica para o negócio.

Os pagamentos estão alinhados ao que foi acordado e as diferenças se dão por metas e resultados atingidos em super áreas, áreas e individualmente sendo o resultado de cada setor atribuído de acordo com sua ordem de grandeza e seguindo a lógica da Lei.

É natural que alguns setores tenham resultados extremamente superiores a outros. Lembrando que não estamos falando de um único negócio, mas, de um leque de operações com resultados dos mais variados, agências, ações, previdência, financiamentos, seguros etc.

Quanto ao valor ser superior ao salário, mais uma vez, equivocam-se o I. Agente Fiscal e a DRJ, pois, a Lei nada estabeleceu quanto a este ponto. E, em realidade, se considerarmos os valores envolvidos, seriam os salários que ingressariam em uma condição de complementariedade.

A Lei nº 10.101/00 não pode ser interpretada da forma que pretende o I. Agente Fiscal ou estaríamos limitando as possibilidades de acesso dos empregados ao resultados.

Estes, na visão do Fisco, teriam por limite o salário dos empregados, o que é um inadequado dadas as finalidades de distribuição de renda e de incentivo a produtividade que permeiam esta Lei.

A proximidade da PLR com pagamentos por êxito, não desnatura a operação em questão, pois, a base de formação dos valores é composta por resultados globais e calculada com base em Lucro da empresa, ainda que a distribuição seja por área e tome o desempenho individual como um dos parâmetros de cálculo, não é possível confundir o pagamento de PLR com o de renda variável.

A renda variável ou premiação está atrelada unicamente aos resultados da pessoa em relação a sua atividade e a base de cálculo sempre leva em conta as unidades de média, sem qualquer vinculação a resultados da empresa.

No presente caso, inclusive, há previsão de suspensão de pagamento caso o banco não apure lucro. Isso não aconteceria se estivéssemos diante de uma remuneração variável, já que esta estaria vinculada apenas as vendas ou a produção, sem qualquer abatimento com base em custos incorridos pela empresa.

Ante ao exposto, vê-se a tese fiscal carece de fundamentação legal e fática, decorrendo de uma construção hermenêutica que contraria o espírito e finalidades dos institutos da PLR, assim voto por dar provimento ao recurso neste ponto.

4.1.4.2. ITEM 5.105 DO RJ - VALORES NÃO FORAM DECLARADOS EM GFIP E SOBRE ELES NÃO FORAM RECOLHIDAS AS CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS, UMA VEZ QUE INTEGRARIAM O SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

A não declaração em GFIP e recolhimento de contribuições sobre tais valores é uma decorrência lógica do que dispõe a Lei 8.212/91 em seu Art 28, §9º:

"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;"

Da mesma maneira dispõe o inciso X, §9º do Art. 214 do Decreto nº 3.048/99.

Uma vez atendidos os requisitos legais para pagamento da PLR no presente caso, a consequência lógica é a ausência de enquadramento dos referidos pagamentos no conceito de salário-de-contribuição e, nessa condição, não há que se falar em declaração em GFIP ou pagamento de contribuições tomando tais valores por base.

Dado os pontos anteriores, é entendimento deste relator que os requisitos legais foram atendidos pelo Recorrente, razão pela qual o voto é no sentido de dar provimento ao recurso.

5. DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS DOS ADMINISTRADORES.

5.1. BASE NORMATIVA.

A Lei das Sociedade Anônimas, Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 assim disciplina o tema:

"Art. 152. A assembléia-geral fixará o montante global ou individual da remuneração dos administradores, inclusive benefícios de qualquer natureza e verbas de representação, tendo em conta suas responsabilidades, o tempo dedicado às suas funções, sua competência e reputação profissional e o valor dos seus serviços no mercado. (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997)

§ 10 O estatuto da companhia que fixar o dividendo obrigatório em 25% (vinte e cinco por cento) ou mais do lucro líquido, pode atribuir aos administradores participação no lucro da companhia, desde que o seu total não ultrapasse a

remuneração anual dos administradores nem 0,1 (um décimo) dos lucros (artigo 190), prevalecendo o limite que for menor.
(gn)

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

(...)

Art. 189. Do resultado do exercício serão deduzidos, antes de qualquer participação, os prejuízos acumulados e a provisão para Imposto sobre a Renda.

Parágrafo único. O prejuízo do exercício será obrigatoriamente absorvido pelos lucros acumulados, pelas reservas de lucros e pela reserva legal, nessa ordem.

Participações

Art. 190. As participações estatutárias de empregados, administradores e partes beneficiárias serão determinadas, sucessivamente e nessa ordem, com base nos lucros que remanescerem depois de deduzida a participação anteriormente calculada.

Parágrafo único. Aplica-se ao pagamento das participações dos administradores e das partes beneficiárias o disposto nos parágrafos do artigo 201.

(...)

Art.145 - As normas relativas a requisitos, impedimentos, investidura, remuneração, deveres e responsabilidade dos administradores aplicam-se a conselheiros e diretores.

(...)

Art. 152. A assembléia-geral fixará o montante global ou individual da remuneração dos administradores, inclusive benefícios de qualquer natureza e verbas de representação, tendo em conta suas responsabilidades, o tempo dedicado às suas funções, sua competência e reputação profissional e o valor dos seus serviços no mercado. (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997)

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

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

A Leitura dos dispositivos em questão deixam clara a possibilidade de participação nos lucros ser atribuída a administradores, não havendo qualquer

especificação quanto a tipo de vínculo, se empregados, acionistas ou contribuintes individuais.

5.2. DO PAGAMENTO PREVISTO NO ART. 152 DA LEI DAS S.A. E SEU ENQUADRAMENTO NO QUE DISPÕE A ALÍNEA J, §9º DO ART. 28 DA LEI 8.212/91.

A Fiscalização sustenta que o pagamento de lucros aos administradores não estaria abrangido pelo disposto na alínea J, §9º do Art. 28 da Lei 8.212/91 eis que tal norma seria restrita a relação existente entre empregados e empregadores.

Tal tese foi adotada pela DRJ e mais uma vez, reafirmada pelas contrarrazões apresentadas pela PGFN.

A fiscalização não apresentou nenhum ponto de ordem fática que pudesse desqualificar o pagamento em questão como participação nos Lucros pagos a administradores nos termos do Art. 152 da Lei das Sociedades Anônimas, limitando-se a travar uma discussão de ordem conceitual.

Nesse sentido, temos que resgatar o conceito de salário-de-contribuição. Vejamos:

"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)

II - para o empregado doméstico: a remuneração registrada na Carteira de Trabalho e Previdência Social, observadas as normas a serem estabelecidas em regulamento para comprovação do vínculo empregatício e do valor da remuneração;

III - para o trabalhador autônomo e equiparado, empresário e facultativo: o salário-base, observado o disposto no art. 29.

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5o; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

IV - para o segurado facultativo: o valor por ele declarado, observado o limite máximo a que se refere o § 5o. (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

(...)

§ 5º O limite máximo do salário-de-contribuição é de Cr\$ 170.000,00 (cento e setenta mil cruzeiros), reajustado a partir da data da entrada em vigor desta Lei, na mesma época e com os mesmos índices que os do reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social."

Em momento nenhum, a Lei vinculou o conceito de salário-de-contribuição a relação de emprego, ao contrário tal conceito abrange praticamente qualquer relação de trabalho e inclui aquela existente entre os administradores e as empresas administradas, sejam estes empregados, acionistas ou autônomos contratados.

A própria Lei nº 8.212/91 tratou de indicar algumas hipóteses de não incidência qualificadas e condicionas e dentre estas a distribuição de lucros e resultados na forma de Lei específica;

"(...)

§ 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;"

Também aqui, não é possível vislumbrar qualquer limitação a PLR paga pela empresa a seus empregados, ao contrário, abrange a participação nos resultados pagas de acordo com Lei específica e nesse sentido, conforme já colacionamos, a Lei das Sociedades Anônimas é clara ao atribuir tal faculdade as sociedades que desejarem parar PLR aos seus Administradores.

Outrossim, da Leitura dos dispositivos da Lei das S.A. sobre o tema, percebemos uma total desvinculação do pagamento de participação nos resultados aos administradores, frente a sua remuneração, não evidenciando caráter retributivo.

Nesse sentido o que decidido pelo e. Superior Tribunal de Justiça:

PREVIDENCIÁRIO - CONTRIBUIÇÃO - DECADÊNCIA - AUXÍLIO-CRECHE, AUXÍLIO-QUILOMETRAGEM E GRATIFICAÇÃO SEMESTRAL: NATUREZA JURÍDICA.

1. A jurisprudência do STJ já se posicionou no sentido de entender que nas exações de natureza tributária, como sói acontecer com as contribuições previdenciárias, lançadas por homologação, o prazo decadencial segue a regra do artigo 173, I do CTN, ou seja, o prazo decadencial de cinco anos tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

2. A contribuição previdenciária incide sobre base de cálculo de nítido caráter salarial, de sorte que não a integra as parcelas de natureza indenizatória.

3. O auxílio-creche, conforme precedente da Primeira Seção (REsp 394.530-PR), não integra a base de cálculo da contribuição previdenciária.

4. O auxílio-quilometragem, quando pago ao empregado como indenização pelo uso de seu veículo particular no serviço da empresa, mediante prestação de contas, é de caráter indenizatório, não servindo de base para a cobrança de contribuição previdenciária.

5. A gratificação-semestral equivale a participação nos lucros da empresa, cuja natureza jurídica é desvinculada do salário, por força de previsão constitucional (artigo 7º, XI), estando previsto na Lei das Sociedades Anônimas o pagamento da parcela, o que descarta a incidência da contribuição para a Previdência Social.

6. Recurso especial improvido. (REsp 420390. 2ª Turma. Rel. Min. Eliana Calmon. Julg. 17/08/2004. DJe. 11/10/2004)

Em decorrência do exposto, voto por dar provimento ao recurso neste ponto.

7. DO HIRING BÔNUS.

No item 7 do Relatório Fiscal o I. Agente apresenta manifestação quanto a natureza jurídica do "Hiring Bônus" como espécie remuneratória integrante do conceito de salário-de-contribuição. Segundo sua tese, o §9º do Art. 28 da Lei 8.212/91 não trata de bonificações e pagamentos em ações. Segue indicando o método de interpretação adequado ao caso (CTN Art. 175, I e II).

Quanto as questões de fato, limita-se a informar que foram pagos pelo Santander a título de "(a) 'hiring bônus' (código 765) a segurados empregados, durante os exercícios de 2008 e 2009. (b) 'Bonificação Extraordinária 166' (código 1150) a segurados empregados, durante o exercício de 2008, e (c) 'Bonificação Extraordinária 106 Est' (código 1155) a segurados contribuintes individuais (diretores não empregados), diante o exercício de 2008."

Tendo em conta o fato de que "os valores referentes a essas verbas não foram informados na GFIP e sobre elas não foram recolhidas as respectivas Contribuições Previdenciárias, caracterizando-se assim o descumprimento da legislação vigente.", com fundamento em sua construção teórica, efetuou lançamento tomando tais verbas como abrangidas pelo conceito de salário-de-contribuição. A DRJ adotou o entendimento fiscal em sua decisão.

Inicialmente, cabe um sumaríssimo esclarecimento quanto à finalidade de tal verba. Originária dos mercados de trabalho dos Estado Unidos e Canadá, o "Hiring Bônus" ou bônus de contratação consiste no pagamento de determinada verba, acordado entre a empresa e determinado profissional, visando sua efetiva contratação.

O pagamento deve acontecer antes do início da prestação de serviços sendo utilizado como instrumento para atração e retenção de profissionais altamente qualificados através da cobertura de eventuais vantagens do antigo emprego.

Quando realizado de modo adequado, da a sua excepcionalidade (não habilitabilidade) e desvinculação relativa a salário, tal verba não seria alcançada pela incidência de obrigações trabalhistas e previdenciárias, nos termos do §9º do artigo 28 da Lei 8.212/91 e a alínea j, §9º, inciso IV do Artigo 214 do Decreto 3.048/99 que elencam de forma expressa, todas as verbas que estão excluídas da base de cálculo da incidência da contribuição previdenciária, havendo previsão de não incidência quanto ao pagamento de gratificação eventual.

O ponto de lide, no presente caso, não está posto em relação a questões fáticas referentes ao pagamento do bônus de contratação. A lide consiste em discussão quanto a natureza jurídica do referido bônus, se salário-de-contribuição ou não.

A Lei nº 8.212/91 exclui, expressamente, do âmbito do conceito de salário-de-contribuição:

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

(...)

§ 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;

De tal sorte que, em regra geral, os pagamentos a título de bônus de contratação e extraordinários estão descritos no dispositivo em questão. Entretanto, é necessário, ante ao caso concreto, verificar o atendimento a requisitos como pagamento desvinculado do salário, sem habitualidade, não condicionado a metas ou prazo mínimo de permanência.

Tais situações, se verificadas no caso concreto, acabam por vincular o pagamento ao trabalho, indiretamente ao salário e, por consequência, caracterizando a renda como salário-de-contribuição.

No entanto, o I. Agente Fiscal, no presente ponto, deixou de abordar as questões fáticas necessárias a sustentação de sua tese, limitando-se aos aspectos conceituais e à indicação da ocorrência dos pagamentos, tão pouco, na fase de auditoria, juntou qualquer documento que permitisse aduzir que os pagamentos em questão estariam vinculados ao salário e ao trabalho, portanto desqualificando a sua condição de abono eventual.

O pagamento de "hiring bônus" e bônus extraordinário por si só não são passíveis de enquadramento no conceito de salário-de-contribuição, salvo se pagos de modo vinculado ao salário, com recorrência, condicionado a metas ou prazo mínimo de permanência, situações que nem mesmo foram mencionadas no Relatório Fiscal.

A natureza jurídica de tal bônus ainda não está consolidada em âmbito jurisprudencial, entretanto, sua natureza indenizatória, no Carf, vem sendo objeto de algumas decisões recentes e nesse sentido citamos: ACÓRDÃO 2301-003.392, CARF - 2ª. Seção, Data de publicação: 07/07/2014, ACÓRDÃO 2403-002.938, CARF - 2ª. Seção - 4ª CAMARA / 3ª

TURMA ORDINARIA, Data de publicação: 06/04/2015 e ACÓRDÃO 2301-004.364, CARF - 2ª. Seção - 3ª CAMARA / 1ª TURMA ORDINARIA, Data de publicação: 14/04/2015.

Por todo exposto, nos limites que fundamentariam o lançamento, não há como comungar da tese fiscal, razão pela qual dou provimento a recurso.

8. DA CONTRIBUIÇÃO RELATIVA AO RAT AJUSTADA PELO FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO.

A fiscalização no item 8.20, sustenta que a empresa em questão, tendo como atividade econômica o setor dos "bancos múltiplos, com carteira comercial", passou, com as mudanças advindas do Decreto nº 6.042/07, a partir de julho de 2007, a enquadrar-se no CNAE 6422-1. Assim, a partir de janeiro de 2010 passou a ter como alíquota básica RAT 3% (três por cento).

No item 8.21 registra que em "2010, o FAP atribuído ao Banco Santander foi de 1,5708, após decisão favorável em 2ª instância no Processo Administrativo nº 44000003420201001. Desta feita, seu RAT Ajustado é igual a sua alíquota básica RAT, qual seja 3%, multiplicada pelo FAP, ou seja, 3% x 1,5708, que resulta em 4,7124% (alíquota final RAT a ser observada durante o exercício de 2010)".

E no item 8.22 informa que "durante a auditoria verificou-se que, no período de fevereiro a dezembro de 2010, do valor total da alíquota relativa à Contribuição ao RAT Ajustada, qual seja, 4,7124%, que deveria incidir sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer de cada mês, aos segurados empregados, o contribuinte não recolheu o montante acrescido à alíquota RAT básica pelo FAP, tendo recolhido somente 3%. Ademais, para tal período foram declarados em GFIP, alíquota RAT de 3% e fator FAP de 1,00. Desta feita, nas competências em que a parcela acrescida à alíquota RAT pelo FAP não foi recolhida nem declarada, foram levantadas as diferenças entre os valores devidos e os efetivamente pagos."

Registra ainda que a competência de janeiro de 2010 o FAP declarado em GFIP foi o correto.

Conclui no item 8.24, que "o crédito foi apurado tendo como base os valores dos salários de contribuição dos empregados informados em GFIP, conforme Demonstrativo de Contribuição ao RAT Ajustado pelo FAP 2010."

Estas parcelas do lançamento foram mantidas pela DRJ e as contrarrazões reforçam a tese fiscal para este caso.

O Recorrente alinha seu recurso quanto a ilegalidade da cobrança e inconstitucionalidade das referidas normas que instituem as alíquotas adicionais, apoiando sua tese em princípios constitucionais como razoabilidade, proporcionalidade, segurança jurídica, referibilidade entre outros.

Não apresenta nenhuma prova substancial por meio de documentos hábeis e idôneos que demonstre um desenquadramento das suas operações frente ao relatado, restando apenas questões de ordem constitucional a serem decididas, o que não é alcançado pela competência deste colegiado, conforme já sumulado por este Conselho:

"Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de Lei tributária."

Isso posto, voto por não conhecer do recurso neste ponto.

9 - DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.

Quanto as obrigações acessórias, estas deixaram de ser atendidas no que se refere as declarações em GFIP das obrigações de RAT ajustada pelo FAP, mas não em relação aos pagamentos realizados a título PLR aos empregados ou administradores, eis que tais verbas não compõem o conceito de salário de contribuição.

Em que pese o recurso nada ter abordado quanto ao tema, cabe manifestação por ser uma decorrência lógica do julgado, devendo guardar simetria.

10 - JUNTADA DE DOCUMENTAÇÃO SUPERVENIENTE.

A Recorrente junta documentação superveniente referida na Petição de 04 de agosto de 2017, mas não fundamenta as razões pelas quais não apresentou tais documentos nos momentos oportunos, eis que a produção de novas provas após a impugnação e, neste caso, após a interposição do Recurso Voluntário é situação excepcionalmente admitida pela norma processual vigente, razão pela qual, voto por não conhecer de tais documentos, com fundamento no §4º, Art. 16 do Decreto 70.235/71.

Conclusão

Por todo exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Jamed Abdul Nasser Feitoza

Voto Vencedor

Conselheiro Ronnie Soares Anderson - Redator Designado

Da participação nos lucros ou resultados.

Não obstante os argumentos do D. Relator, não partilho de seu entendimento no sentido de que os Programas Específicos - Programas SIM e respectivo SuperRanking, Programas específicos relacionados em Anexo (fls. 107/108 e 117/118) - referidos na cláusula 6ª do ACT, e PPG referido no § 1º dessa cláusula (fls. 147 e ss, em documento apartado) integrem, de fato, os acordos coletivos firmados entre o recorrente e os sindicatos dos trabalhadores envolvidos (fls. 99 e ss, para os anos-calendário 2010/2011), possuindo os pagamentos com base neles realizados caráter de PLR.

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

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

Sem embargo, o fato é que os contornos concretos desses programas ficaram relegados a serem estipulados pelos funcionários e suas respectivas chefias/gestores, sem traço de participação de entidade sindical, tratando-se à toda vista de planos apartados dos acordos coletivos. Não há prova alguma nos autos de que sequer suas linhas gerais tenham sido discutidas no âmbito dos acordos, o que abriria a possibilidade de suas minúcias serem relegadas a outros documentos.

Ora, há que se reconhecer que acordos coletivos não são instrumento sequer viável para o detalhamento dessas metas em instituições de grande porte. Justamente para essas situações, a Lei nº 10.101/00 prevê no inciso I do seu art. 2º que elas possam ser acordadas via comissão paritária, integrada por representante sindical, o que tornaria perfeitamente possível utilizar esse meio para resguardar os interesses dos trabalhadores em casos do gênero, proteção essa inafastável por expressa disposição do indigitado diploma legal.

O fato de os acordos do Santander incorporarem posteriormente, via cláusula genérica, os mencionados programas de PLR não supre a necessária, posto que legalmente

estipulada, participação do representante e/ou entidade sindical quando das negociações e formalização desses programas.

Isso, sem falar da participação dos próprios trabalhadores nas negociações, da qual tampouco há sinal, pois não há quaisquer evidências de que tenha havido reuniões de comissões, ou discussões dos termos constantes nos programas específicos em comento, bem como análise das demandas sindicais.

A par disso, não houve arquivamento desses programas nas entidades sindicais, tampouco constam assinaturas dos empregados e as datas em que firmados os correspondentes instrumentos, evidenciando sua precariedade como prova das relações e condições a que se referem, e uma proximidade com instrumentos meramente formais utilizados pela instituição para estipular os critérios e regras unilateralmente. De fato, a mera remissão nos acordos coletivos à ratificação e/ou integração dos programas específicos não supre tais carências.

Reitere-se que inexistem provas nos autos de que as regras substantivas e adjetivas desses planos/programas tenham sido, em algum momento, concertadas entre as partes, mediante o necessário debate e efetiva negociação, integrando o capital e o trabalho, como requer a Lei nº 10.101/00.

Tal situação revela terem sido eles elaborados de forma unilateral pela administração da recorrente, tratando-se, na realidade, de programas autônomos de premiação, com ínsita natureza remuneratória, os quais se procura abrigar, de maneira um tanto forçada, sob o manto de participação em lucros ou resultados nos termos da precitada lei, almejando as decorrentes benesses tributárias.

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

Também no que toca à questão da anterioridade dos planos, dissinto, ainda que em menor grau, do voto do Relator.

Lembre-se, de início, que a Lei nº 10.101/00 refere-se à participação nos lucros ou resultados como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.

Forçoso reconhecer que, não sendo possível estabelecer uma correspondência direta entre a atividade do trabalhador e a percepção de lucros da pessoa jurídica, os valores pagos a título de PLR, quando não prescrevem uma individualização da conduta para os beneficiários, aproximam-se do conceito de gratificações, definidas por Mauricio Godinho Delgado¹ como *"parcelas contraprestativas pagas pelo empregador ao empregado em decorrência de um evento ou circunstância tida como relevante pelo empregador (gratificações convencionais) ou por norma jurídica (gratificações normativas)"*.

Já os montantes pagos a título de participação nos resultados guardam proximidade com pagamentos efetuados como prêmios, definidos pelo precitado doutrinador como *"as parcelas contraprestativas pagas pelo empregador ao empregado em decorrência de*

¹ DELGADO, Mauricio Godinho. Curso de Direito do Trabalho, 5ª Ed. São Paulo: LTr, 2006, p. 738.

um evento ou circunstância tida como relevante pelo empregador e vinculada à conduta individual do obreiro ou coletiva dos trabalhadores da empresa"² (sublinhei).

Sob esse prisma, vê-se que os pagamentos de PLR apresentam importantes pontos de semelhança com as gratificações ou prêmios, a depender dos critérios acordados. O maior diferencial é que estão abrigados sob a proteção da Lei nº 10.101/00, face ao cumprimento dos requisitos nela estipulados.

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

Acerca do tema, tenho como muito bem postas, em linhas amplas, as considerações vertidas pelo Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, ao relatar o Acórdão nº 2402-005.392 (j. 13/07/2016):

Observe-se que, a depender do marco que se adote como obrigatório para a formalização dos acordos, pode-se apequenar ou dar um relevo desproporcional a cada um dos aspectos acima mencionados. Caso se adote o entendimento daqueles que defendem que o fechamento das negociações possa ser feito até momentos antes do pagamento da parcela, prejudica-se a integração capital trabalho e se compromete o desejado aumento da produtividade, posto que durante o período aquisitivo os trabalhadores não seriam estimulados a incrementá-la por não terem conhecimento das metas a serem ultrapassadas ou requisitos a serem cumpridos para a obtenção do tão almejado prêmio.

Por outro lado, o patrão, muitas das vezes pressionado pelos trabalhadores para concessão de ganhos salariais, poderia ser tentado a instituir, durante o período aquisitivo da PLR, metas irreais de modo que o seu pagamento fosse efetuado como forma de atendimento às reivindicações salariais dos empregados e não como resultado de um processo negociado para melhorar o desempenho empresarial.

Esse procedimento desnatura a essência do instituto e se revela danoso ao substituir salário por prêmio, prejudicando os trabalhadores no cômputo das suas verbas trabalhistas (férias, décimo terceiros, FGTS, etc), além de claramente desfalcas os cofres da Seguridade Social, com a exclusão das parcelas da base de cálculo das contribuições. É prática que abre margem para manobras que apenas beneficiariam o mau contribuinte.

Certamente muitos se levantarão contra esse raciocínio, argumentando que não há na norma um prazo estipulado para formalização do acordo e que a adoção da exigência de que a assinatura do acordo seja prévia ao período aquisitivo decorreria de mero subjetivismo do intérprete, que acarretaria em prejuízo principalmente para os trabalhadores, que deixariam de receber essa benesse de cunho constitucional.

Não vejo por essa lente, na verdade estamos diante de uma lacuna legal, a qual deve ser integrada, no meu entendimento, mediante a interpretação sistemática que leve ao menor prejuízo à relação capital trabalho, aos trabalhadores, ao empregador e à Fazenda Pública. Veja-se que a inexistência de metas prévias equivale a ausência dos parâmetros que nortearão a aferição do direito ao benefício

² Idem, ibidem, p. 747.

trabalhista, os quais são claramente exigidos no § 1.º do art. 2.º da Lei n.º 10.101/2000.

É curioso que, mesmo os que defendem que o acordo pode ser formalizado após o encerramento do período aquisitivo do direito, acabam por firmar como data limite o pagamento da verba, o que de certa forma coloca um requisito que não consta da norma, posto que, conforme ponderei acima, a norma é omissa quanto a esse aspecto. Assim, também nesse caso o intérprete acaba por fixar um marco que, no entender daqueles que defendem essa tese, vem a se configurar em um subjetivismo. Tal fato revela uma grande contradição para essa solução exegetica.

Muito mais problemática para mim, no entanto, é a fixação de um momento dentro do período aquisitivo que seria aceitável para delimitar a data limite para formalização do acordo. Nesse caso, aí se sim, com o perdão dos que defendem esse raciocínio, entra-se no total subjetivismo, posto que o critério passa a ser unicamente a cabeça do aplicador da lei. Eu posso achar que três meses é um prazo razoável para fechar a negociação, outros ao revés, atendo-se as peculiaridades do caso concreto, tomarão seis meses como período razoável e alguns poderão entender que, para situações limite, um ano ainda é pouco.

Temendo ser um pouco repetitivo, volto a enfatizar que a apreciação dessa questão não deve apenas se ater ao direito imediato do empregado de receber a PLR, mas também ao seu direito de não ter verbas salariais transmudadas em participação nos lucros, bem como o direito do fisco de evitar que as práticas nocivas ao erário e, por fim, o direito da sociedade brasileira de obter melhorias nas relações entre capital e trabalho, com consequente aumento geral da produtividade.

Ouso ainda discordar daqueles que têm defendido a tese de que se já era do conhecimento dos trabalhadores os termos a serem apostos no acordo, deve ser dado um tratamento diferenciado a essa situação. Esse entendimento não se coaduna com a norma de regência, por um simples motivo: a lei privilegia a negociação coletiva, seja com ente sindical ou em comissão específica. Nestas negociações, acredito que deva ser assim, são colocadas as propostas das partes e estas buscam chegar a um acordo, que, via de regra, resulta em um meio termo entre as proposições colocadas na mesa. Todavia, nada impede que até a formalização do ajuste uma das partes resolva retirar sua proposta e as negociações retroajam.

Assim, pelo fato de não haver previsão legal para que as cláusulas costumeiramente acordadas em processos anteriores venham a ser incorporadas ao novo acordo, não há espaço interpretativo para que se flexibilize a necessidade de acordo prévio em razão do suposto conhecimento dos empregados acerca das regras a serem inseridas nos acordos para pagamento da PLR.

Raciocínio similar vem sendo acolhido, registre-se, nos recentes julgamentos da CSRF sobre o assunto, dentre os quais cito, ilustrativamente, o Acórdão nº 9202-004.308 (j. 21/07/2016).

Então, nos casos em que o cumprimento dos objetivos negociado envolvem a realização de determinada conduta por parte dos beneficiários, ainda que dimensionadas por setor/área da companhia, não vejo reparos a fazer nessas bem colocadas razões.

Não acompanho esse entendimento, contudo, no tocante aos planos de PLR nos quais os pagamentos acordados estão desvinculados de um comportamento volitivo comprometido com o alcance de determinados objetivos.

Por exemplo, quando se estabelece que os empregados de uma empresa perceberão dado PLR se aquela atingir determinados índices de lucratividade.

Veja-se que não há como estabelecer um liame minimamente concreto entre a prestação de serviço realizada pelo trabalhador e a lucratividade alcançada pela pessoa jurídica, tanto mais quando se trata de uma instituição financeira com milhares de funcionários.

Recorde-se, caso necessário, que o lucro, seja econômico ou contábil, é um conceito dimensionado com base em uma multiplicidade de variáveis, tais como receitas, despesas, custos, ativo, passivo, obrigações diversas, dependendo fortemente de fatores totalmente fora do controle da empresa, e às vezes até mesmo do mercado no qual ela opera (por exemplo, políticas governamentais macroeconômicas, etc.)

Nessas situações, então, prepondera no PLR o aspecto de instrumento de integração capital e trabalho, visto que do empenho de ambos são colhidos os lucros auferidos no período, sendo apenas indiretamente contemplada a função de incentivo à produtividade.

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

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

Diversamente, nos planos em que o PLR é mensurado com base em critérios em grande medida independentes da uma pré-determinada atuação dos trabalhadores, ou seja, revestindo-se de feição mais propriamente corporativa, deve ser relativizada a exigência mais acima frisada.

Vale dizer que nesses casos, em geral, são conduzidas negociações ao nível de convenção ou acordo coletiva, muitas vezes adentrando no ano-calendário de sua vigência, tendo em vista a amplitude dos agentes envolvidos e potenciais beneficiários. Em outras palavras, não assoma como requisito imprescindível que os termos negociados sejam estabelecidos previamente ao período de aferição.

Não por acaso, a própria Lei nº 10.101/00, quando se refere objetivamente à necessidade de ajuste prévio, o faz com referência aos programas de metas, resultados e prazos especificados no inciso II do artigo, de maneira apartada, assim, da menção aos índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa, referidos no seu inciso I, *verbis*:

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

(...)

§1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição,

período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

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

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

(...) (grifei)

Na espécie, constata-se que não havendo sido comprovado que os Programas Específicos - Programas SIM e respectivo SuperRanking, Programas específicos relacionados em Anexos e PPG foram firmados, bem como suas regras e condições delineadas, antes do início do período a que se referem, desatendem eles os preceitos da Lei nº 10.101/00, motivo o qual, por si só, é suficiente para caracterizar os pagamentos neles baseados como sendo de caráter remuneratório.

De sua parte, as convenções coletivas estabeleciam o pagamento de PLR aos funcionários com esteio nos lucros dos períodos, sendo que, na sua ausência, nada seria pago sob aquele título. Também os PPRS (Programa de Participação nos Resultados Santander) previstos nos acordos coletivos eram baseados no atingimento de fatores relacionados ao lucro, o chamado ROE (relação entre lucro líquido e patrimônio líquido).

Tendo em vista as razões mais acima expendidas, tenho que os valores de PLR pagos com base nas Convenções Coletivas, e nos PPRS atrelados aos Acordos Coletivos, não podem ser tidos por remuneratórios somente com amparo no critério "ausência de acordo prévio", ou seja, por terem sido celebrados os correspondentes instrumentos no curso do ano-calendário a que eles se referem.

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

Assim, entendo deva ser excluída da autuação, para cada empregado, a exigência baseada nos pagamentos vinculados às convenções e aos PPRS estabelecidos nos acordos coletivos de trabalho, efetuados a título de PLR.

No mais, saliento que acompanho o relator no que concerne aos temas existência de regras claras e objetivas, possibilidade de pagamento com base em dois planos - observados os demais requisitos legais - e ainda que por razões somente em parte convergentes, no atinente à inexistência de substituição de salário.

Da participação nos lucros e resultados pagas aos diretores não empregados.

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

Essa norma está inserta no Capítulo II da Carta Maior, denominado "Dos Direitos Sociais", e visa à proteção não de qualquer trabalhador, mas sim daquele que apresenta vínculo de subordinação, como ressaltam Canotilho e Vital Moreira³:

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

Com efeito, os direitos dos trabalhadores explicitados nos incisos do art. 7º da CF não contemplam sem restrições, todos os trabalhadores, mas sim os trabalhadores subordinados, conforme destaca também Uadi Lammêgo Bulos em seu "Curso de Direito Constitucional" (11ª edição, 2018, Ed. Saraiva, p. 825).

Reitere-se então que esses direitos, tais como o décimo terceiro salário e a licença-paternidade, são voltados aos trabalhadores com vínculo de subordinação⁴, sem que seja sequer cogitada 'discriminação' pelos não alcançados pelas normas ali contidas, tais como os profissionais liberais, para citar-se apenas um dentre os vários exemplos possíveis.

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

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

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

Ou seja, o legislador previu, como não poderia deixar de ser, como pressuposto lógico, que existam partes a princípio contrapostas, mas que procuram negociar e por meio de tal negociação atinjam um patamar de colaboração e integração, com a

³ CANOTILHO, J.J. Gomes, MOREIRA, Vital. Constituição dirigente e vinculação do legislador. Coimbra: Coimbra Editora, 1994, p. 285.

⁴ Cabendo registrar que o § 3º do art. 39 da CF estende alguns desses direitos aos servidores públicos.

participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa. Não existe negociação consigo mesmo, salvo, talvez, na esfera íntima do indivíduo.

A redação desse artigo, aliás, evidencia muito claramente ser o empregado o destinatário da norma, pois como defender que o diretor estatutário, representante do poder de da empresa que subordina, poderia participar de negociação sob as vestes simultâneas de empregador/empregado (trabalhador ou empregado em sentido amplo, caso assim se admita)?

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

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

Com a devida vênia, carece de razoabilidade tal exegese.

Não se vislumbra, no mais, tratamento diferenciado ou mesmo inconstitucional com relação ao diretor empregado, pois este se despe dessa condição na medida em que assume cargo com poder de mando na empresa, como já reconhecido em enunciado sumular pelo Tribunal Superior do Trabalho:

Súmula TST nº 269: O empregado eleito para ocupar cargo de diretor tem o respectivo contrato de trabalho suspenso, não se computando o tempo de serviço deste período, salvo se permanecer a subordinação jurídica inerente à relação de emprego.

Isso porque, uma vez eleito para o cargo de diretoria, o empregado que passa a ser diretor estatutário não pode assumir o papel de emprego e empregador de si próprio.

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

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

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

Como fecho desse tópico, registro que a Lei nº 6.404/76, que dispõe sobre as sociedades por ações, em nenhuma parte de seu texto tratou da tributação das contribuições

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

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

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

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

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

Do *hiring bonus*

Ao contrário do que concluiu o D. relator, não me parece que a fiscalização tenha deixado de abordar as questões fáticas necessárias a sustentação de sua tese respeito do tema, pois circunstanciou adequadamente ter encontrados nas folhas de pagamento e na contabilidade à rubrica nº 765, atinente ao *hiring bonus*, indo além, inclusive, ao analisar os contratos a ela vinculados. Nesse sentido, veja-se os documentos reunidos às fls. 2011 e ss dos autos.

E, a respeito da matéria, esta Turma já se pronunciou no Acórdão nº 2402-005.392 (j. 13/07/2016), do qual extraio o seguinte excerto, por comungar com o entendimento ali exarado, e por bem se aplicar ao caso examinado:

Na minha visão, para esse caso específico o bônus de contratação assemelha-se a um adiantamento de remuneração, o qual vai se incorporando ao salário do segurado ao longo do seu tempo de prestação de serviço.

Analisemos o que dispõe o inciso I do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, que trata da base de cálculo da contribuição incidente sobre a remuneração do empregado:

"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;

(...)

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 - 152600-58.2009.5.15.0095, 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 TST-RR-1336- 98.2012.5.03.0005, 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.

Acrescente-se que o 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 (ver as "proposta de contratação" ilustrativas às fls. 2012 e ss), além de se tratar de acerto privado que não influencia a incidência de contribuições previdenciárias, desvela, de modo claro, a inexistência do caráter indenizatório defendido pelo contribuinte.

Também deve ser afastada a associação entre os valores em discussão e espécie *sui generis* de indenização restituível, pois o que se constata é que a percepção dessas quantias tem como pressuposto necessário a realização da prestação de serviço durante determinado período, possuindo daí nítida natureza retributiva.

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

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

A jurisprudência recente do CARF vem caminhando nessa senda, como atestam os Acórdãos nº 2401-003.708 (j. 07/10/2014), nº 2402-005.274 (j. 11/05/2016) e nº 2202-003.438 (j. 14/06/2016). Cumpre destacar, ao final, recente decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais sobre o tema - Acórdão nº 9202-005.156, j. 25/01/2017 - no qual o voto vencedor aborda com lucidez o conceito de ganho eventual:

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

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

Nesses termos, peço vênica para divergir do D. Relator e encaminhar voto no sentido de negar provimento ao recurso no particular.

Ante o exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para excluir da autuação, em relação a cada empregado, a exigência baseada nos pagamentos de PLR vinculados às convenções e PPRS previstos nos acordos coletivos de trabalho. E, no que se refere às demais matérias preliminares e de fundo, acompanho o encaminhamento do relator.

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson