



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.720840/2018-87
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-009.336 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de novembro de 2022
Recorrente BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 31/12/2013 a 31/12/2014

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS.

As parcelas pagas a título de participação nos lucros ou resultados em desacordo com os requisitos previstos na Lei nº 10.101, de 2000, integram o salário de contribuição para fins de incidência de contribuição previdenciária.

PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS AOS EMPREGADOS COM BASE EM INSTRUMENTOS DISTINTOS INDEPENDENTEMENTE DE COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE.

A Lei n.º 10.101 não veda a possibilidade de pagamento simultâneo de PLR, independentemente de compensação, com base em mais de um instrumento negociado, seja convenção coletiva e/ou acordo coletivo e/ou plano próprio. A lei específica apenas faculta a compensação, a teor da decisão a que chegar a negociação coletiva, conforme livre liberdade negocial, não apresentando proibição, prevalecendo a máxima do direito privado de que tudo que não é vedado resta permitido. A concomitância está, portanto, autorizada, devendo-se respeitar as demais disposições da legislação de regência.

PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS COM BASE EM CONVENÇÃO COLETIVA FOCADA EM ÍNDICE DE LUCRATIVIDADE FIRMADA NO CURSO DO PERÍODO AQUISITIVO, ANTES DA APURAÇÃO DO LUCRO. POSSIBILIDADE.

Focando-se o instrumento negocial na integração entre capital e trabalho, sendo lastreado, especialmente, no inciso I do § 1.º do art. 2.º da Lei 10.101, objetivando índice de lucratividade (e não no resultado), inclusive prevendo que se inexistir o lucro não será devida qualquer parcela, deve-se compreender que atendeu o requisito do ajuste prévio a negociação finalizada razoavelmente antes de apurado o lucro ou prejuízo.

PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS. LEI N.º 10.101/2000. PREVISÃO DE PARCELA MÍNIMA. PREVISÃO DE VALOR FIXO. POSSIBILIDADE.

A previsão de um valor mínimo ou de valor fixo não desvirtua a PLR, quando for moderada a sua previsão e quando não estiver condicionada a ausência de

alcance de qualquer índice ou meta, mas sim objective assegurar um mínimo de valor a ser recebido como garantia ao trabalhador, respeitando o direito social que lhe é outorgado.

PLR PAGA A DIRETORES NÃO EMPREGADOS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

A Lei nº 10.101/00 não se aplica às remunerações pagas pelo sujeito passivo aos seus administradores e diretores estatutários a título de participação nos lucros, pagamentos estes que se enquadram no conceito do salário de contribuição, sujeitos à incidência de contribuições previdenciárias e destinadas a terceiros.

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

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

CONTRIBUIÇÃO DESTINADA AO FNDE. TERCEIROS. OBRIGAÇÃO DE RECOLHIMENTO. STF. SÚMULA 732. RE 660.933.

É devida a contribuição destinada ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação, a cargo das pessoas jurídicas em geral, incidente sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, durante o mês, aos segurados que lhe prestem serviços.

STF. RE nº 660.933/SP - Súmula 732: É constitucional a cobrança da contribuição do salário-educação, seja sob a Carta de 1969, seja sob a Constituição Federal de 1988, e no regime da Lei 9.424/1996.

GILRAT. LANÇAMENTO BASEADO EM GFIP. ATIVIDADE VINCULADA.

A atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória, uma vez detectada a ocorrência de recolhimento a menor da contribuição regularmente declarada pela contribuinte em GFIP, cabe à autoridade tributária proceder ao lançamento, com os devidos acréscimos legais, conforme previsão normativa.

INÍCIO DE PROCEDIMENTO FISCAL. PERDA DA ESPONTANEIDADE.

O início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas

PROCESSUAIS NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Tendo sido o Auto de Infração lavrado segundo os requisitos estipulados no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972 e comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há que se cogitar em nulidade processual, nem em nulidade do lançamento enquanto ato administrativo e tampouco cerceamento de defesa.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas e judiciais, mesmo proferidas pelo CARF ou pelos tribunais judiciais, que não tenham efeitos vinculantes, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se estendem a outras ocorrências, senão aquela objeto da decisão.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

REGIMENTO INTERNO DO CARF. § 3º ART. 57. APLICAÇÃO

Presentes na peça recursal os argumentos de defesa já explicitados por ocasião do oferecimento da manifestação de inconformidade ou impugnação, que foram claramente analisados pela decisão recorrida, esta pode ser transcrita e ratificada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por determinação do art. 19-E, da Lei nº 10.522, de 2002, acrescido pelo art. 28, da Lei nº 13.988, de 2020, em face do empate no julgamento, em dar provimento parcial ao recurso, para excluir da base de cálculo do lançamento os seguintes valores: a) PLR paga aos empregados com base nas Convenções Coletivas de Trabalho; e b) PLR paga aos empregados com base no ROE relativo aos Acordos Coletivos de Trabalho. Vencidos os conselheiros Mário Hermes Soares Campos (relator), Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Sonia de Queiroz Accioly e Christiano Rocha Pinheiro, que negaram provimento. Os conselheiros Leonam Rocha de Medeiros e Martin da Silva Gesto deram provimento em maior extensão. Designado o conselheiro Leonam Rocha de Medeiros para redação do voto vencedor.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos - Presidente e Relator

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sonia de Queiroz Accioly, Leonam Rocha de Medeiros, Samis Antônio de Queiroz, Christiano Rocha Pinheiro, Martin da Silva Gesto e Mário Hermes Soares Campos.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão nº 14-91.851 da 12ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP - DRJ/RPO (e.fls. 10091/10236), que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, relativa ao Auto de Infração (AI) de e.fls. 9190/9202 (parte patronal), no valor original total consolidado de R\$ 590.094.729,14 e AI de e.fls. 9203/9209 (valor original total

consolidado de R\$ 48.064.485,12 - Terceiros), ambos de 16/12/2018, com ciência em 18/12/2018, por intermédio de procuradores devidamente habilitados.

Consoante o “Relatório Fiscal”, elaborado pela autoridade fiscal lançadora (e.fls. 9210/9273), os lançamentos referem-se às Contribuições Sociais correspondentes à parte da empresa, inclusive as relativas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (Gilrat) e as contribuições destinadas a terceiros (Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação – Salário-Educação). Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias junto ao sujeito passivo foram apuradas infrações relacionadas com os seguintes pagamentos realizados: a) Participação nos Lucros ou Resultados dos Empregados; b) Participação nos Lucros dos Administradores; c) Bônus de Contratação de Administradores/Diretores (*Hiring Bonus*); d) diferença entre os valores devidos de RAT/Gilrat, devido a utilização de alíquota menor para apuração das contribuições. Os procedimentos adotados pela autoridade fiscal lançadora e fundamentos da autuação encontram-se minuciosamente descritos no Relatório, onde destaco:

3. Do Período do Lançamento do Crédito

3.1 Participação nos Lucros ou Resultados de Empregados – janeiro de 2014, fevereiro de 2014, março de 2014, abril de 2014, junho de 2014, outubro de 2014 e novembro de 2014.

3.2 Participação nos Lucros dos Administradores - fevereiro de 2014.

3.3 *Hiring Bonus* de Empregados - janeiro de 2014, fevereiro de 2014, abril de 2014, maio de 2014, junho de 2014, agosto de 2014, setembro de 2014, outubro de 2014, novembro de 2014 e dezembro de 2014.

3.4 *Hiring Bonus* de Administradores - janeiro de 2014 e abril de 2014.

3.5 Diferença de RAT Ajustado (parcela referente apenas à alíquota básica de RAT) – dezembro de 2013 (12/2013 e 13/2013), janeiro de 2014, fevereiro de 2014, março de 2014, abril de 2014, maio de 2014, junho de 2014, julho de 2014, agosto de 2014, setembro de 2014, outubro de 2014, novembro de 2014 e dezembro de 2014 (12/2014 e 13/2014).

4. Dos Fatos Geradores

4.1 Constituem fatos geradores das contribuições ora lançadas as seguintes remunerações, sobre as quais não foram recolhidas as devidas contribuições sociais:

- a) pagas aos segurados empregados a propósito de "Participação nos Lucros ou Resultados", em desacordo com a legislação específica;
- b) pagas aos segurados contribuintes individuais (administradores), a título de "Participação nos Lucros";
- c) pagas aos segurados empregados a título de "Hiring Bonus";
- d) pagas aos segurados contribuintes individuais (administradores), a título de "Hiring Bonus" e
- e) pagas aos segurados empregados da matriz (estabelecimento 90.400.888/0001-42).

4.2 As remunerações mencionadas nas alíneas "a" a "d" do item anterior não foram declaradas em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, fato este corroborado por informação prestada pela empresa.

4.3 Os valores apurados de "Participação nos Lucros ou Resultados dos Empregados" e "Participação nos Lucros dos Administradores" foram obtidos de dados constantes de planilhas fornecidas pela empresa, contendo os pagamentos por

beneficiário (formato Excel), confirmados com as respectivas folhas de pagamento, por amostragem, e contabilidade do sujeito passivo. Os valores do "Hiring Bonus", tanto de empregados quanto dos administradores, foram obtidos das folhas de pagamento. Já os valores das remunerações dos empregados da matriz foram obtidos das GFIP em situação de "exportadas".

5. Da Participação nos Lucros ou Resultados dos Empregados

(...)

5.12 Foram encontrados na contabilidade da empresa em epígrafe (contas nº 952415 - Despesa PPG Programa Próprio Gestão, 952550 - Desp PPRS Programa Participação Resultados, 952551 - Despesa Programa Próprio Específico e 999145 - Partic nos Lucros e Res - Empregados), bem como em suas folhas de pagamento (rubricas 415 - Programa Próprio Gestão, 505 - Antecipação PLR, 795 - Programa Próprio Específico 1º Sem, 980 - PLR-Participação nos Lucros/Result, 985 - Parcela Adicional PLR, 1025 - PPRS, entre outras), pagamentos de verbas a título de PLR aos seus empregados.

5.13 Esses pagamentos, cujos montantes por beneficiário e rubrica são apontados na planilha de PLR apresentada pelo contribuinte em meio digital (CD), em 28/08/2018 junto com a Carta datada de 27/08/2018, foram realizados com base nos subsequentes instrumentos de negociação, conforme informação prestada pela empresa por meio de Carta datada de 17/10/2018 entregue nessa mesma data:

(...)

5.16 Na mesma Carta de 17/10/2018, a empresa informa que os programas próprios arrolados nas alíneas "e" a "aa" do item 5.15 acima, referem-se a programas específicos constantes dos anexos dos Acordos PPRS arrolados nas alíneas "c" e "d" do mesmo item 5.15.

5.17 Em virtude da existência de mais de um instrumento de negociação tratando sobre PLR para o mesmo período, foi necessário verificar quais instrumentos foram utilizados pelo contribuinte no pagamento da PLR aos seus empregados, bem como averiguar se houve compensação dos valores pagos com base em tais instrumentos.

5.18 Iniciando nossa análise pelas Convenções Coletivas de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos, de 18/10/2013 e 13/10/2014, e sendo que os textos destas possuem a mesma estrutura, transcrevemos a seguir o estabelecido pela Convenção datada de 18/10/2013, *in verbis*:

CLÁUSULA 1ª PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (P.L.R.)

(...)

II – PARCELA ADICIONAL

O valor desta parcela será determinado pela divisão linear da importância equivalente a 2,2% (dois inteiros e dois décimos por cento) do lucro líquido do exercício de 2013, pelo número total de empregados elegíveis de acordo com as regras desta convenção, em partes iguais, até o limite individual de R\$ 3.388,00 (três mil, trezentos e oitenta e oito reais).

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

(...)

CLÁUSULA 2ª ANTECIPAÇÃO DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS – P.L.R.

(...)

II – PARCELA ADICIONAL

O valor desta parcela da antecipação será determinado pela divisão linear da importância equivalente a 2,2% (dois inteiros e dois décimos por cento) do lucro líquido apurado no 1º semestre de 2013, pelo número total de empregados elegíveis

de acordo com as regras desta convenção, em partes iguais, até o limite individual de R\$ 1.694,00 (um mil, seiscentos e noventa e quatro reais).

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

5.19 Por sua vez, para os mesmos períodos abrangidos pelas Convenções Coletivas, temos a vigência de Acordos Coletivos de Trabalho do Programa da Participação nos Resultados Santander (PPRS), os quais apresentam redação similar quanto à questão da compensação. Destacamos o texto do Acordo Coletivo datado de 28/06/2012, celebrado com a CONTRAF e outras entidades, *ad litteram*:

CLÁUSULA SÉTIMA: COMPENSAÇÃO

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

5.20 Da leitura dos dispositivos transcritos acima, resta evidente que os valores pagos com base nas Convenções Coletivas de PLR não são compensados com quaisquer outros instrumentos e, ainda que o fossem, só o seriam parcialmente, uma vez que há uma parcela de valor fixo não-compensável prevista na própria CCT.

5.21 Mesmo assim, o contribuinte foi intimado (Termo de Intimação Fiscal nº 05) para esclarecer se, na prática, ocorreu a compensação entre a Participação nos Lucros ou Resultados relativa às Convenções Coletivas e àquelas decorrentes dos Acordos Coletivos/Programas Próprios, tendo respondido, por intermédio de Carta, datada de 17/01/2018, entregue nessa mesma data, que:

Item 1 - Compensação

Informamos que não houve compensação entre a Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) relativa às Convenções Coletivas e àquelas dos Acordos Coletivos/Programas Próprios.

5.22 Além disso, na Carta datada de 17/10/2018, entregue nessa mesma data, em atendimento ao item 2 do Termo de Intimação Fiscal nº 12, no qual indagou-se novamente acerca dessa questão da compensação, o contribuinte esclareceu que os valores de PLR pagos com base nas Convenções Coletivas não foram compensados com quaisquer outros instrumentos.

5.23 Claro está, portanto, que a empresa utiliza dois instrumentos contemplando os mesmos empregados, Convenção Coletiva e Acordo Coletivo. Todavia, sabe-se que somente uma das formas especificadas deve ser escolhida em comum acordo. Ou se distribui lucros/resultados por intermédio de um Plano Próprio pactuado entre comissão de empregados e empresa ou através de Convenção Coletiva ou através de Acordo Coletivo. Havendo pagamentos de PLR com base em instrumentos distintos, referentes aos mesmo período, deve haver compensação entre eles.

5.24 A própria Lei nº 10.101/2000 prevê a existência de dois instrumentos e a compensação entre eles, in verbis

§ 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. (grifos nossos)

(...)

5.27 Logo, a desobediência a esse quesito, por si só, é suficiente para que seja desconsiderado o comando constitucional de desvinculação da verba de PLR da remuneração. A Lei nº 10.101/2000 é clara e o pagamento de PLR com base em dois acordos concomitantemente encontra-se em desacordo com seus preceitos, devendo

incidir contribuição previdenciária sobre a totalidade dos pagamentos realizados. No entanto, como veremos, não foi apenas nesse quesito que a empresa contrariou a lei.

5.28 Continuando a análise dos instrumentos de negociação, verifica-se que as duas Convenções Coletivas de Trabalho que tratam da PLR, arroladas nas alíneas "a" e "b" do item 5.15, possuem vigência retroativa e que, portanto, não foram elaboradas antes do início do período a que se referem os lucros ou resultados, como exige a lei. Ora, a Convenção Coletiva que trata da PLR relativa ao exercício de 2013 só foi assinada em 18/10/2013 e a que trata da PLR relativa ao exercício de 2014 só foi assinada em 13/10/2014.

5.29 Vê-se claramente, por exemplo, que os empregados durante quase todo os anos de 2013 e 2014, desconheciam completamente os requisitos a que deveriam atender para fazer jus ao recebimento da verba referente à PLR, uma vez que os critérios e condições para o recebimento da PLR só foram estabelecidos posteriormente, em 18/10/2013 e 13/10/2014, respectivamente, próximo do final do período a que se referiam, demonstrando a ausência de prévia negociação, o que fere diretamente os ditames legais.

(...)

5.34 Destarte, os pagamentos a título de PLR realizados por intermédio das Convenções Coletivas de Trabalho sobre PLR, que por sua vez não atendem à exigência legal de prévia negociação entre as partes, foram considerados como integrantes do salário de contribuição por terem sido efetuados em desacordo com a lei específica.

(...)

5.37 A Lei nº 10.101/2000 determina, como já visto, que dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado. Tais regras dizem respeito à possibilidade dos empregados conhecerem previamente, ou seja, por intermédio do acordo, os requisitos que devem ser por eles atendidos para se habilitarem ao recebimento da PLR, bem como o montante que receberão a depender do lucro ou resultado auferido pelo empregador se os objetivos forem cumpridos. Nesse quesito também foi desrespeitada a lei.

5.38 Em face da similaridade dos textos das Convenções Coletivas de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2013 e em 2014, datadas respectivamente de 18/10/2013 e 13/10/2014, ambas celebradas com a Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro – CONTRAF e outras entidades, transcrevemos a seguir trechos do estabelecido na Convenção Coletiva de Trabalho, datada de 18/10/2013, doravante denominada também de CCT

CLÁUSULA 1ª PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (P.L.R.)

Ao empregado admitido até 31.12.2012, em efetivo exercício em 31.12.2013, convencionou-se o pagamento pelo banco, até 03.03.2014, a título de "PLR", até 15% (quinze por cento) do lucro líquido do exercício de 2013, 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/2013, mais o valor fixo de R\$ 1.694,00 (um mil, seiscentos e noventa e quatro reais), limitada ao valor individual de R\$ 9.087,49 (nove mil, oitenta e sete reais e quarenta e nove centavos). O percentual, o valor fixo e o limite máximo convencionados na "REGRA BÁSICA" observarão, em face do exercício de 2013, como teto, o percentual de 12,8% (doze inteiros e oito décimos por cento) e, como mínimo, o percentual de 5% (cinco por cento) do lucro líquido do banco. Se o valor total da "REGRA BÁSICA" da PLR for inferior a 5% (cinco por cento) do lucro líquido do banco, no exercício

de 2013, o valor individual deverá ser majorado até alcançar 2,2 (dois inteiros e dois décimos) salários do empregado e limitado ao valor de R\$ 19.992,46 (dezenove mil, novecentos e noventa e dois reais e quarenta e seis centavos), ou até que o valor total da "REGRA BÁSICA" da PLR atinja 5% (cinco por cento) do lucro líquido, o que ocorrer primeiro.

1ª) 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 2013, em razão de planos próprios.

II - PARCELA ADICIONAL

O valor desta parcela será determinado pela divisão linear da importância equivalente a 2,2% (dois inteiros e dois décimos por cento) do lucro líquido do exercício de 2013, pelo número total de empregados elegíveis de acordo com as regras desta convenção, em partes iguais, até o limite individual de R\$ 3.388,00 (três mil, trezentos e oitenta e oito reais).

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

(...)

Parágrafo Quarto

O banco que apresentar prejuízo no exercício de 2013 (balanço de 31.12.2013) estará isento do pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados.

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

Excepcionalmente, e respeitados os termos do caput e dos parágrafos da Cláusula Primeira, o banco efetuará, até 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:

1 - REGRA BÁSICA

54% (cinquenta e quatro por cento) sobre o salário-base mais verbas fixas de natureza salarial, reajustados em setembro/2013, acrescido do valor fixo de R\$ 1.016,40 (um mil, dezesseis reais e quarenta centavos), limitada ao valor individual de R\$ 5.452,49 (cinco mil, quatrocentos e cinquenta e dois reais e nove centavos) e também ao teto de 12,8% (doze inteiros e oito décimos por cento) do lucro líquido do banco apurado no 1º semestre de 2013, 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 2013, em razão de planos próprios.

II - PARCELA ADICIONAL

O valor desta parcela da antecipação será determinado pela divisão linear da importância equivalente a 2,2% (dois inteiros e dois décimos por cento) do lucro líquido apurado no 1º semestre de 2013, pelo número total de empregados elegíveis de acordo com as regras desta convenção, em partes iguais, até o limite individual de R\$ 1.694,00 (um mil, seiscentos e noventa e quatro reais).

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

Da leitura da CCT da PLR, verifica-se que o pagamento da PLR é composto de duas parcelas (parcela referente à Regra Básica e parcela referente ao Adicional), as quais devem ser pagas até 03/03/2014. Há ainda a previsão de pagamento de antecipação da PLR, que também é composto de duas parcelas (antecipação da Regra Básica e antecipação do Adicional), que deverão ser pagas em até 10 (dez) dias da assinatura da presente Convenção, ou seja, até 28/10/2013.

5.40 Tanto na Regra Básica da PLR quanto na Regra Básica da Antecipação da PLR, é estipulado o pagamento de um valor fixo de R\$ 1.694,00 e R\$ 1.016,40, respectivamente. Sendo assim, sempre o empregado receberá uma quantia referente à PLR prevista na CCT da PLR.

5.41 Ora, se sempre os empregados recebem PLR pois há pagamentos de valores fixos, isso descaracteriza tais pagamentos para fins de PLR, pois desvirtuam a própria essência do instituto da participação nos lucros ou resultados, visto que independem de quaisquer esforços dos trabalhadores para o alcance de índices de produtividade, metas ou resultados, os quais deveriam ser aferidos para fins de cumprimento do pactuado previamente entre as partes. Resta evidente sua natureza de complemento salarial, devendo, por conseguinte integrar o salário de contribuição, o que não ocorreu.

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

CLÁUSULA QUARTA: ELEGÍVEIS

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

(...)

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

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

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

PARÁGRAFO PRIMEIRO:

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

LUCRO LÍQUIDO = ROE

PATRIMÔNIO LÍQUIDO

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

(...)

CLÁUSULA DÉCIMA PRIMEIRA – ABRANGÊNCIA – APLICAÇÃO

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

PARÁGRAFO ÚNICO:

As empresas referidas no caput são: Banco Santander (Brasil) S.A., Santander S.A. Ser Tec Ad C Seg, Isban Brasil S/A, Produban Servinformática S.A., Mantiqueira

Investimentos Ltda, Santander Cor CambVlrMob S.A, Santander Brasil Asset DTVM, Webmotors S/A, Santander Microcrédito A F S/A, AymoreCredFin e Invest S/A, Santander Participações S.A.

CLÁUSULA DÉCIMA SEGUNDA: VIGÊNCIA – APLICAÇÃO

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

(...)

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

5.44 Além disso, independentemente do índice ROE obtido, ainda que ele seja zero, é assegurado o valor fixo mínimo, o que corrobora o fato de não existir qualquer nexo entre os valores ganhos pelos empregados a título de PLR e os lucros ou resultados da empresa. Ao contrário, a participação nos resultados já aparece como um fato consumado, independente de qualquer atitude tomada pelo empregado, ele receberia a PLR, o que afasta qualquer possibilidade de se vislumbrar na parcela paga a qualificação que lhe outorgou a atuada.

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

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

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

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

5.51 Veremos, agora, que os documentos anexos dos Acordos Coletivos de Trabalho do Programa da Participação nos Resultados Santander também desrespeitam a lei.

5.52 O Programa Próprio Gestão 2012/2013, sem data, do qual transcrevemos trechos a seguir, assim dispõe:

(...)

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

5.54 Diante dessas irregularidades, podemos indagar: Tal programa corresponde realmente aos interesses dos empregados? Ou foi especialmente elaborado pela empresa para defender interesses dela própria? É necessário que haja evidências de que o instrumento que trata da PLR seja oriundo de negociação realizada de fato entre empresa e empregados a fim de evitar que haja uma simples apresentação e formalização do programa previamente preparado pela empresa.

5.55 Sabe-se que a Lei nº 10.101/2000 é clara ao consagrar a participação nos lucros ou resultados como fruto de uma negociação revestida por meio de convenção, de acordo coletivo ou de comissão escolhida pelas partes, em que haja equilíbrio das forças. Há irregularidade no instrumento quando o direito dos empregados em escolher seus representantes for preterido ou não for comprovado, uma vez que o trabalhador é hipossuficiente na relação de emprego e merece toda a proteção da lei.

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

Acordo PPRS de 28/06/2012

CLÁUSULA OITAVA: PROGRAMAS ESPECÍFICOS

MANTIDOS PELOS ACORDANTES

(...)

PARÁGRAFO PRIMEIRO

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

5.57 Temos ainda que o conteúdo do programa próprio gestão resume-se ao transcrito no item 5.52 acima, não apontando em momento algum as metas que deverão ser atingidas para que o empregado se torne beneficiário da participação. Fala-se em metas quantitativas e qualitativas e competências individuais, mas não se explica. Menciona a existência de avaliação de competências, mas não descreve os parâmetros nela utilizados nem apresenta modelo básico de tal avaliação. Verifica-se, inclusive, que o plano estipula que as metas serão acordadas entre o gestor e o funcionário e que poderá ser revisto a qualquer momento levando-se em conta fatores tais como momento econômico e planos de negócios da empresa.

5.58 A partir de tal programa, 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 que esse mesmo benefício seja recebido por cada empregado?

5.59 Diante da inexistência de respostas às indagações acima, vemos que não é possível identificar no instrumento decorrente da negociação as citadas regras pertinentes à fixação e cumprimento do acordado.

5.60 A falta de todas essas informações inviabiliza o conhecimento prévio do empregado do esforço que deverá dispender para receber a PLR, em confronto com as determinações legais. Não se pode falar aqui da existência de regras claras e objetivas, nem de conhecimento prévio das metas a serem atingidas.

5.61 Além disso, como descrito no item 6 do programa próprio gestão, independentemente do desempenho da empresa, é assegurado o valor estabelecido na Convenção Coletiva de Trabalho, o que corrobora o fato de não existir qualquer nexo entre os valores ganhos pelos empregados a título de PLR e os lucros ou resultados da empresa. Ao contrário, a participação nos resultados já aparece como um fato consumado, independentemente de qualquer atitude tomada pelo empregado, ele receberia a PLR, o que afasta qualquer possibilidade de se vislumbrar na parcela paga a qualificação que lhe outorgou a autuada.

5.62 Repetindo observações anteriores, se o empregado jamais deixa de receber valor referente à PLR, uma vez que existe um valor fixo mínimo, trata-se tal verba na verdade de uma gratificação, bonificação ou outro nome que se queira, menos de PLR.

5.63 Assim sendo, por todos os vícios aqui expostos, o programa próprio gestão não pode ser considerado, nem se trata de PLR os pagamentos com base nele realizados.

(...)

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

5.66 Desses Programas Próprios Específicos são supostamente partes o contribuinte e seus empregados. Todavia, não consta qualquer assinatura ou qualificação/identificação nos instrumentos, nem a data de sua celebração, não sendo possível, portanto, comprovar sequer que foi celebrado de fato e quem foram as partes e seus representantes legais. Os programas em tela não comprovam que houve a participação dos empregados em sua elaboração, não comprovam quando ocorreu a sua ciência por parte dos empregados, não comprovam a participação de um representante sindical nas negociações, nem que o instrumento de negociação foi devidamente registrado e arquivado na competente entidade sindical.

5.67 Diante dessas irregularidades, podemos indagar: Tais programas correspondem realmente aos interesses dos empregados? Ou foram especialmente elaborados pela empresa para defender interesses dela própria? É necessário que haja evidências de que o instrumento que trata da PLR seja oriundo de negociação realizada de fato entre empresa e empregados a fim de evitar que haja uma simples apresentação e formalização de programa previamente preparado pela empresa.

5.68 Tal situação sugere um desequilíbrio de força na negociação do instrumento que trata da PLR. Nota-se que a lei 10.101/2000 é clara ao consagrar a participação nos lucros ou resultados como fruto de uma negociação revestida por meio de convenção, de acordo coletivo ou de comissão escolhida pelas partes, em que haja equilíbrio das forças, uma vez que o trabalhador é hipossuficiente na relação de emprego e merece toda a proteção da lei. No caso em tela, os instrumentos de PLR em questão não são válidos e portanto, não podem ser considerados, porquanto não restou comprovada a participação efetiva dos empregados (ainda que por meio de representantes) em sua elaboração.

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

5.70 Por fim, há ainda o fato de todos os Programas Próprios Específicos, doravante denominados PPE, estabelecerem no item relativo às "considerações finais", que "quaisquer situações não previstas neste material serão analisadas e definidas pelo comitê, cuja a decisão é soberana e irrevogável". No entanto, da composição de dito comitê ou comitês, que varia de acordo com o PPE, em nenhum deles há menção à participação do sindicato da categoria dos trabalhadores.

5.71 Ora, para que pagamentos a título de PLR sejam aceitos e considerados como tal, é necessário sempre a participação do sindicato, é a decisão na presença do sindicato que dá validade ao instrumento de negociação de PLR e não a decisão de um comitê da empresa.

5.72 Segue abaixo, a título exemplificativo, o teor dos últimos itens de dois PPE:

I - PPE - Consignado - Canal Externo / Canal Interno / Originação — 2º semestre de 2013 14 - Considerações Finais

Esse regulamento se restringe ao programa próprio específico e não complementa nenhum outro programa e /ou regulamento.

Quaisquer situações não previstas neste material serão analisadas e definidas pelo comitê, cuja a decisão é soberana e irrevogável.

Não haverá recálculo por motivo de ajustes fora do prazo de SLA e pela não atualização do cadastro de RH. Em caso de recálculo, os ajustes referente ao PPE serão feitos a crédito ou a débito, de acordo com a nova apuração juntamente com a Participação nos Lucros e Resultados (PLR).

15 - Comitê

Recursos Humanos - Remuneração Recursos Humanos - Negócios Finanças - CFO RV Modelo Comercial - Programas e Incentivos Gestão Comercial Convidados de acordo com a pauta

II - PPE - Negócios Imobiliários - Canal externo — 1º semestre de 2014

13 - Considerações Finais

Esse regulamento se restringe ao programa próprio específico (PPE) e não complementa nenhum outro programa e/ou regulamento.

Quaisquer situações não previstas neste material serão analisadas e definidas pelo comitê, cuja a decisão é soberana e irrevogável

14 - Comitês

Recursos Humanos - Remuneração e RH Negócios Finanças - CFO RV

Negócios Imobiliários Canal Externo

5.73 A Nota Explicativa nº 34 às Demonstrações Financeiras, publicadas no Diário Oficial de São Paulo em 04 de fevereiro de 2015, que trata do Plano de Benefícios a Funcionários - Benefícios Pós-Emprego, em seu item f.3, assim dispõe:

f.3) Remuneração Variável Referenciado em Ações A AGO de Acionistas do Banco Santander Espanha, de 11 de junho de 2010, aprovou a nova política de remuneração de executivos através do plano de pagamento de remuneração variável referenciado em ações para as empresas do Grupo, incluindo o Banco Santander. Esta nova política, com os ajustes aplicáveis ao Banco Santander, foi aprovada pelo Comitê de Nomeação e Remuneração e pelo Conselho de Administração em 2 de fevereiro de 2011.

Os objetivos do plano são: (i) alinhar o programa de remuneração aos princípios do “Financial Stability Board” (FSB) acordados no G20; (ii) alinhar os interesses do Banco Santander e dos participantes (crescimento e lucratividade dos negócios do Banco Santander de forma sustentável e recorrente e reconhecimento da contribuição dos participantes); (iii) possibilitar a retenção dos participantes; e (iv) promover o bom desempenho do Banco Santander e dos interesses dos acionistas mediante um comprometimento de longo prazo.

O plano tem como objeto o pagamento de remuneração variável, em dinheiro ou ações, conforme detalhado abaixo, devida pelo Banco Santander aos participantes nos termos de sua política de remuneração, atrelado ao desempenho futuro das ações.

O pagamento de remuneração variável referenciada em ações está dentro do limite da remuneração global dos administradores aprovada em AGO do Banco Santander.

A quantidade total de ações referenciadas será liquidada em três parcelas e alocadas igualmente para os três exercícios sociais subsequentes ao ano base.

Em 21 de dezembro de 2011, o Conselho de Administração aprovou a proposta do novo plano de Incentivo (diferimento) para pagamento da remuneração variável de administradores e determinados funcionários, o qual foi deliberado em AGE do dia 7 de fevereiro de 2012.

Em 19 de dezembro de 2012, o Conselho de Administração aprovou a proposta do novo plano de Incentivo (diferimento) para pagamento da remuneração variável de administradores e determinados funcionários, o qual foi deliberado em AGE do dia 15 de fevereiro de 2013.

Em 24 de abril de 2013, o Conselho de Administração aprovou a proposta do novo plano de Incentivo (diferimento) para pagamento da remuneração variável de administradores e determinados funcionários, a qual foi aprovada em AGE do dia 3 de junho de 2013.

Nesta proposta são determinados requisitos para pagamento diferido no futuro de parcela da remuneração variável devida a seus Administradores e outros colaboradores, considerando as bases financeiras sustentáveis de longo prazo e ajustes nos pagamentos futuros em função dos riscos assumidos e das oscilações do custo de capital.

O plano está dividido em 3 programas:

a) Coletivo Supervisionado - Participantes do Comitê Executivo e outros executivos que assumam riscos significativos no Banco e responsáveis das áreas de controle. O diferimento será metade em dinheiro, indexado a 100% do CDI e metade em ações. No exercício findo em 31 de dezembro de 2014, foram registradas despesas no valor de R\$39.209 (2013 - R\$9.763), referente a provisão do plano foi registrado ganho com a oscilação do valor de mercado da ação do plano no valor de R\$2.798 (2013 - R\$1.748) como despesas de pessoal.

b) Coletivo não Supervisionado - Diretores Estatutários - Diretores Estatutários não participantes do “Coletivo Supervisionado”, o valor diferido será pago 100% em dinheiro, atrelado ao desempenho futuro das Units “SANB11”. No exercício findo em 31 de dezembro de 2014, foram registrados créditos no valor de R\$10.639 (2013 – despesas de R\$67.771).

c) Coletivo não Supervisionado - Funcionários - empregados de nível gerencial e outros funcionários da organização que venham a ser beneficiados pelo Plano de diferimento. O valor diferido será pago 100% em dinheiro, indexado de 110% a 120% do CDI. No exercício findo em 31 de dezembro de 2014, foram registradas despesas no valor de R\$40.793 (2013 - R\$1.118).

5.74 A empresa foi intimada, por meio dos Termos de Intimação Fiscal nº 10 e 11, a apresentar documentos e a prestar diversos esclarecimentos acerca dos pagamentos

realizados em 2014 com base nos três programas: Coletivo Supervisionado, Coletivo não Supervisionado - Diretores Estatutários e Coletivo não Supervisionado - Funcionários, doravante denominados programas de bônus, mencionados na Nota Explicativa acima transcrita.

5.75 Os documentos apresentados pela empresa junto à Carta datada de 27/08/2018, entregue em 28/08/2018, que fundamentaram os pagamentos efetuados com base nos programas de bônus, foram os abaixo arrolados, de acordo com o ano-base de diferimento a que se referem (transcrevemos abaixo os nomes constantes dos cabeçalhos dos documentos entregues):

I) Diferimento ano-base 2010:

a) PLANO DE INCENTIVO DE LONGO PRAZO - BÔNUS REFERENCIADO EM UNITS.

II) Diferimento ano-base 2011:

a) BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A. - PLANO DE INCENTIVO DE LONGO PRAZO - REGRA GERAL;

b) BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A. - PLANO DE INCENTIVO DE LONGO PRAZO - BÔNUS EM UNITS 2011;

c) BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A. - PLANO DE INCENTIVO DE LONGO PRAZO - COLETIVO SUPERVISIONADO (PARCELA DIFERIDA EM DINHEIRO) e

d) BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A. - PLANO DE INCENTIVO DE LONGO PRAZO - BÔNUS EM UNITS - COLETIVO SUPERVISIONADO.

III) Diferimento ano-base 2012:

a) BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A. - PLANO DE INCENTIVO DE LONGO PRAZO - REGRA GERAL;

b) BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A. - PLANO DE INCENTIVO DE LONGO PRAZO - COLETIVO SUPERVISIONADO (PARCELA DIFERIDA EM DINHEIRO) e

c) BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A. - PLANO DE INCENTIVO DE LONGO PRAZO - BÔNUS EM UNITS - COLETIVO SUPERVISIONADO.

5.76 Nas Cartas datadas de 27/08/2018 e 21/09/2018, entregues em 28/08/2018 e 21/09/2018 respectivamente, a empresa informou que todos os valores pagos com base nos documentos arrolados no item anterior, considerando tanto os valores pagos em espécie quanto o montante equivalente às *units* entregues aos beneficiários, transitaram na folha de pagamento, sendo que uma mesma rubrica abrange o somatório do valor pago em espécie mais o equivalente às *units*. No entanto, tais valores não foram declarados em GFIP nem sobre os mesmos foram recolhidas as devidas contribuições previdenciárias e as destinadas ao FNDE, com exceção dos pagos sob a rubrica nº 1065, os quais não foram objeto de autuação. O quadro abaixo compila as informações prestadas pela empresa:

Bônus Diferido -Empregados	A que se refere o pagamento	Rubrica da Folha de Pagamento Utilizada (código e descrição)	Natureza do Pagamento conforme informação do contribuinte	Declarado em GFIP
Diferimento relativo ao ano-base 2010	Pagamento da 3ª Parcela de Bônus Diferido	1065 - Bônus Diferido - Parcela III	Gratificação	Sim (não foi objeto de autuação)
Diferimento	Pagamento da	1070 - Bônus Diferido	Participação	Não

5 relativo ao ano- base 2011	2a Parcela de Bônus Diferido	- Parcela II	nos Lucros	
7 Diferimento relativo ao ano- base 2012	Pagamento da 1a Parcela de Bônus Diferido	1075 - Bônus Diferido - Parcela I	Participação nos Lucros	Não

Depreende-se d

5.77 Depreende-se do quadro acima que a empresa considerou como participação nos lucros os valores pagos a seus empregados com base nos programas de bônus, sob as rubricas nº 1070 e 1075. Fato este constante da Carta datada de 21/09/2018, entregue nessa mesma data, que menciona: "... para os casos de pagamentos a Empregados regidos pelo regime da CLT, estes pagamentos estão vinculados ao Acordo Coletivo de Trabalho do Programa da Participação nos Resultados Santander - ACT/PPRS e portanto, pagamentos estabelecidos pela Lei 10.101/2000."

5.78 A despeito do contribuinte alegar que os pagamentos realizados a seus empregados, com base nos programas de bônus, tratam-se de participação nos lucros, tal alegação não merece ser acatada pelos motivos que passaremos a expor.

5.79 Uma vez que os programas de bônus possuem redação quase idêntica, com as particularidades de que alguns dispõem do pagamento em espécie e outros do pagamento em *units*, transcrevemos a seguir excertos do Plano de Incentivo de Longo Prazo - Coletivo Supervisionado (Parcela Diferida em Dinheiro), que corresponde ao diferimento do ano-base de 2011, conforme informação prestada pela empresa:

I. DEFINIÇÕES

1.1 Cada uma das expressões indicadas a seguir com iniciais maiúsculas é utilizada neste instrumento, no singular ou no plural, conforme o caso, com os significados atribuídos abaixo:

Expressão Significado

Bônus Diferido Gratificação em dinheiro a ser paga aos Participantes, como parte da remuneração variável devida pela Companhia aos Participantes, cujo valor será corrigido pela variação de 100% (cem por cento) do CDI nos termos do Item 3.3, sujeita a determinadas condições previstas neste Plano.

(...)

Contrato Contrato do Plano, a ser assinado eletronicamente por cada colaborador quando de sua elegibilidade como Participante, conforme definido no Item 6.1.

(...)

Participantes Administradores, empregados de nível gerencial e outros funcionários do Banco Santander Brasil e de sociedades sob seu controle que venham a ser beneficiados pelo Plano, conforme definido no Item 2.1.

C)

III. OBJETO DO PLANO

3.1. O Plano tem como objeto o pagamento de gratificação em dinheiro, como parte da remuneração variável devida pela Companhia aos Participantes, nos termos de sua política de remuneração ("**Bônus Diferido**"). O Conselho de Administração da Companhia definirá a metodologia para o cálculo da parte da remuneração variável devida a cada Participante, cujo pagamento estará sujeito às condições deste Plano. O Conselho de Administração da Companhia poderá alterar a metodologia sempre que entender necessário. Com base nessa metodologia definida

pelo Conselho de Administração, o Comitê Executivo calculará o valor inicial a ser atribuído a cada Participante nos termos deste Plano (o "**Valor Base Inicial**").

3.2. O Valor Base Inicial será dividido por 3 (três) e alocado igualmente para os três exercícios sociais subsequentes ao Ano Base ("**Valor Base Máximo por Ano**").
(...)

IV. ADMINISTRAÇÃO DO PLANO

4.1. Este Plano será aprovado pelo Conselho de Administração da Companhia, por proposta do Comitê de Nomeação e Remuneração da Companhia, e administrado pelo Comitê Executivo com o auxílio do Departamento de Recursos Humanos da Companhia ("**Departamento de RH**"). O Comitê Executivo deverá administrar este Plano dentro dos parâmetros aprovados pelo Conselho de Administração, o que poderá incluir, dentre outros, os poderes necessários para:

(a) decidir sobre todas e quaisquer providências relativas à administração deste Plano, incluindo detalhamento e aplicação das normas gerais ora estabelecidas;

(b) decidir sobre a lista de Participantes e o enquadramento dos Participantes em um dos ciclos que compõem o presente Plano;

(c) analisar casos excepcionais decorrentes de, ou relacionados a, este Plano;

(d) dirimir dúvidas quanto à interpretação das normas gerais estabelecidas neste Plano; e

(e) propor ao Conselho de Administração da Companhia alterações ao Plano em vista de adaptações de planos de natureza similar adotados por outras empresas do grupo Santander Brasil.

(...)

V. PARTICIPANTES DO PLANO

5.1. Para os fins do presente Plano, serão considerados Participantes os que assim forem determinados pelo Comitê Executivo e informados ao Departamento de RH, cuja escolha levará em conta, dentre outros fatores, a senioridade, as responsabilidades, as atividades e o risco gerenciado pelo Participante no grupo Santander Brasil. Uma vez definidos os Participantes que compõem um determinado ciclo, não será permitida a entrada de novos participantes ao referido ciclo.

(...)

VI. CONTRATO

6.1. Observadas as disposições do presente Plano, os Participantes assinarão eletronicamente um contrato do Plano ("Contrato") quando de sua elegibilidade como Participante de cada ciclo do presente Plano, que conterá, dentre outras disposições, a concordância integral do Participante às regras e condições aqui contidas com relação a cada ciclo.

(...)

IX. DATA DE VIGÊNCIA E TÉRMINO DO PLANO

9.1. O Plano entra em vigor imediatamente após a sua aprovação pelo Conselho de Administração da Companhia e terá prazo de vigência indeterminado.

9.2 O Plano poderá ser extinto, suspenso ou alterado, a qualquer tempo, pelo Conselho de Administração da Companhia, sendo que no caso de suspensão ou extinção deverão ser respeitados os direitos dos Participantes que já possuam parcelas de Bônus Diferido a receber, observadas as disposições do Item VII acima.

5.80 Ora, todos os programas de bônus, já se iniciam com as definições das expressões neles utilizadas e, os bônus pagos de forma diferida (em três parcelas anuais), na verdade, são gratificações, as quais são pagas em espécie e/ou em units.

Também o item III - Objeto do Plano, de todos os programas, dispõe que o seu objeto é o pagamento de gratificação.

5.81 Em nenhum dispositivo de quaisquer dos programas de bônus, há menção: a) de que se trata de participação nos lucros; b) ao acordo coletivo de trabalho sobre PLR; c) à participação do sindicato dos empregados; d) de que tais instrumentos foram objeto de negociação com os empregados previamente.

5.82 Ao contrário, é nítido o caráter unilateral de tais documentos, os quais são elaborados exclusivamente pela empresa com o único intuito de remunerar por meio de gratificação parcela seleta de seus colaboradores. Vejamos:

a) Os programas são aprovados pelo Conselho de Administração da Companhia, por proposta do Comitê de Nomeação e Remuneração da Companhia, e administrados pelo Comitê Executivo, o qual, por sua vez detém poderes como os de decidir sobre a lista de participantes e o enquadramento dos participantes em um dos ciclos que compõem o plano.

b) O Conselho de Administração é quem define a metodologia para o cálculo da parte da remuneração variável devida a cada participante, podendo alterar a metodologia sempre que entender necessário.

c) Com base na metodologia definida pelo Conselho de Administração, o Comitê Executivo calcula o valor inicial a ser atribuído a cada participante.

d) O Plano poderá ser extinto, suspenso ou alterado, a qualquer tempo, pelo Conselho de Administração, sendo que no caso de suspensão ou extinção deverão ser respeitados os direitos dos participantes que já possuam parcelas de bônus diferido a receber.

5.83 Além disso, uma vez que o beneficiário do bônus (gratificação) torna-se elegível, deve o mesmo assinar o contrato do plano eletronicamente, o que demonstra ser, de fato, uma gratificação ajustada.

5.84 Tudo isso corrobora, mais uma vez, o intuito da empresa de, por meio de diversos instrumentos e programas, supostamente anexos dos acordos coletivos, pagar verbas remuneratórias como gratificações e bônus, sob o manto de "participação nos lucros ou resultados".

5.85 A título de informação, reproduzimos abaixo texto explicativo sobre units obtido do sítio eletrônico "www.mundotrade.com.br/codigo-acoes-bovespa":

Units ("unidades" em inglês) não são ações ou outros ativos propriamente ditos, mas um grupo de outros ativos negociados em conjunto.

Ou seja, units funcionam como "caixas virtuais" que contêm outros ativos. O possuidor dessas units possui, na verdade, os ativos e/ou direitos que estão dentro da "caixa", que não necessariamente pertencem a uma única empresa.

Units também são conhecidas como "certificados de depósito de ações" e recebem a numeração "11". Por exemplo, UBBR11 é o código das units do Unibanco. Cada uma unit representa direitos sobre uma ação PN do Unibanco (UBBR4) e outra ação PNB da Unibanco Holdings (UBHD6).

5.86 E no sítio eletrônico da BM&Fbovespa, em "http://www.b3.com.br/pt_br/produtos-e-servicos/negociacao/renda-variavel/certificado-de-deposito-de-acoes-units.htm", temos que:

São ativos compostos por mais de uma classe de valores mobiliários como, por exemplo, um conjunto de ações ordinárias e preferenciais. Geralmente, a escolha por emitir UNITS decorre de estratégias ou restrições societárias de algumas empresas. É possível consultar a composição das UNITS no site da B3.

5.87 Em outras palavras, as units são valores mobiliários negociados no mercado financeiro assim como as ações.

5.88 Em continuidade ao expandido, discorreremos acerca de um dos dispositivos legais mais importantes nesse tema que é aquele que determina que a participação nos lucros ou resultados não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado. Essa disposição legal, que se aplica a todos os instrumentos de negociação da PLR adotados pela empresa, quais sejam, as Convenções Coletivas de Trabalho e os Acordos Coletivos, uma vez que a PLR é um instituto único, demonstra claramente a preocupação do legislador em não permitir que a PLR fosse utilizada em substituição de parcela salarial, o que não foi respeitado pela empresa ora autuada, como será explanado.

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

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

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

5.92 É consenso que os profissionais do mercado financeiro, principalmente os de níveis gerenciais e acima, são remunerados pelo sucesso nas operações que realizam. Nesse sentido, muitas vezes a remuneração variável passa a ser muito mais relevante do que o salário contratual. Ocorre que, quando a suposta "participação nos lucros ou resultados" paga pela empresa aos seus funcionários sobrepuja e é tão ou mais relevante do que o próprio salário base contratado com a empresa, resta evidenciada a existência de substituição de remuneração. Esse fato contraria claramente o caput do art. 3º da Lei nº 10.101/2000, que prevê que a participação não substitui ou complementa a remuneração, visto que, como evidenciado acima, para muitos empregados beneficiários, a PLR passa a ser a remuneração principal e, como tal, integra o salário de contribuição. Mais um motivo que demonstra que as verbas a título de PLR foram pagas aos empregados da empresa em desacordo com a Lei nº 10.101/2000.

5.93 Ademais, no Demonstrativo - PLR Paga por Beneficiário - Dados apenas da Matriz (CNPJ: 90.400.888/0001-02), é possível notar a existência de diferentes "castas" de empregados no que tange ao recebimento da PLR devido a uma grande diferença de valores recebidos. Verifica-se que a porcentagem de PLR em relação ao salário pode variar de 1% a 13.612%.

5.94 Há que se observar ainda o montante altíssimo pago a determinados beneficiários. Há valores que apontam a mais de 2.000% de seus salários, apesar de já termos visto que essa participação não deve substituir ou complementar a remuneração dos empregados.

5.95 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?

5.96 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.

(...)

5.101 A participação nos lucros ou resultados é uma importante estratégia para garantir motivação e produtividade e, por conseguinte, lucro e melhoria das condições sociais. Daí a importância do cumprimento de todas as formalidades prescritas na lei. A empresa é livre para determinar sua política de pagamentos, ficando obrigada, no entanto, a se submeter às consequências legais que tal política possa vir a ter. E, caso não obedeça aos critérios legais, os pagamentos de PLR efetuados perdem as características de desoneração e, assim, entram no conceito de salário de contribuição, não estando dentre as exceções previstas no § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212/1991.

5.102 Ciente disso e devido a todas as razões expostas no presente Relatório, fica caracterizada a "participação nos lucros ou resultados" paga com base em todos os instrumentos arrolados no item 5.15, os quais englobam tanto os Acordos Coletivos e seus anexos, bem como as Convenções Coletivas Específicas de PLR, integrante do salário de contribuição, visto que não atende aos requisitos da lei em seu aspecto formal e material.

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

6. Da Participação dos Administradores

6.1 A participação nos lucros a administradores de uma sociedade anônima (caso da empresa ora autuada) está prevista na Lei nº. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, a qual regulamenta também os parâmetros de seu pagamento. Vejamos:

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.

(...)

Art. 189. Do resultado do exercício serão deduzidos, antes de qualquer participação, os prejuízos acumulados e a provisão para o 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. (grifos nossos)

6.2 Trata-se, portanto, de uma faculdade da empresa efetuar o pagamento da referida verba aos seus administradores, que compreendem os diretores e conselheiros consoante o art. 145 da mesma norma:

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

6.3 Utilizando-se dessa faculdade a empresa efetuou pagamentos de participação nos lucros a seus diretores não empregados, os quais são segurados contribuintes individuais. Ocorre que, em virtude da Lei nº 6.404/1976 não desvincular da remuneração tal verba e não citar que sobre ela não haverá incidência de contribuição previdenciária, tais pagamentos integram o salário de contribuição desses administradores e sobre os mesmos incidem as contribuições previdenciárias, nos moldes do preceituado na Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, *in verbis*

(...)

6.5 Da leitura dos direitos dos trabalhadores que estão listados nos incisos do art. 7º da Carta Magna, tais como seguro-desemprego, piso salarial, décimo terceiro salário, notamos que os mesmos pertencem somente aos segurados empregados, pois o segurado contribuinte individual, por exemplo, não possui os direitos mencionados nos incisos. Logo, o constituinte, ao utilizar o termo "trabalhadores", no caput do art. 7º, referiu-se à espécie empregado.

(...)

6.10 A regulamentação do texto constitucional deu-se com a edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, e as que se lhe seguiram reeditando a matéria, culminando em sua conversão na Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, que disciplina a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, estabelecendo os requisitos necessários para que seja possível sua desvinculação da remuneração, *ad litteram*

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.

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:

(...)

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

(...)

Art. 3ª 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. (grifos nossos)

(...)

6.11 Pela leitura dos artigos 2º e 3º da Lei nº 10.101/2000, não resta dúvida de que a intenção do legislador foi desvincular da remuneração a participação nos lucros ou resultados recebida apenas pelo segurado empregado, ou seja, a participação paga ao contribuinte individual ou a outra espécie de segurado, será considerada base de incidência de contribuição previdenciária por falta de previsão legal de não-incidência.

(...)

6.14 Também é importante não confundir a participação nos lucros ou resultados com a distribuição de dividendos, tendo em vista que os administradores das sociedades anônimas podem ser acionistas ou não. Sendo acionista, além dos dividendos a que todo investidor tem direito, o administrador poderá receber participação nos lucros em função do seu desempenho na gestão da companhia.

(...)

6.18 Dessa forma, a participação nos lucros paga aos diretores não empregados integra o salário de contribuição, ficando, pois, sujeita à incidência das contribuições previdenciárias.

6.19 Vale destacar que, os diretores estatutários (não empregados) também receberam pagamentos com base nos programas de bônus, sobre os quais já comentamos no item 5. Da Participação nos Lucros ou Resultados dos Empregados. Tanto os valores pagos em espécie quanto o montante equivalente às units entregues aos diretores não-empregados, transitaram na folha de pagamento, sendo que uma mesma rubrica abrange o somatório do valor pago em espécie mais o equivalente às units. No entanto, tais valores não foram declarados em GFIP nem sobre os mesmos foram recolhidas as devidas contribuições previdenciárias. O quadro abaixo compila as informações prestadas pela empresa:

Bônus Diferido - Diretores Não-Empregados	A que se refere o pagamento	Rubrica da Folha de Pagamento Utilizada (código e descrição)	Natureza do Pagamento conforme informação do contribuinte	Declarado em GFIP
Diferimento relativo ao ano-base 2010	Pagamento da 3ª Parcela de Bônus Diferido	1165 - Bônus Diferido Lei 6404 - Parcela III	Participação nos Lucros	Não
Diferimento relativo ao ano-base 2011	Pagamento da 2ª Parcela de Bônus Diferido	1170 - Bônus Diferido Lei 6404 - Parcela II	Participação nos Lucros	Não
Diferimento relativo ao ano-base 2012	Pagamento da 1ª Parcela de Bônus Diferido	1175 - Bônus Diferido Lei 6404 - Parcela I	Participação nos Lucros	Não

6.20 Depreende-se do quadro acima que a empresa considerou como participação nos lucros os valores pagos a seus administradores (diretores não empregados) com base nos programas de bônus, sob as rubricas nº 1165, 1170 e 1175. Fato este também constante da Carta datada de 21/09/2018, entregue nessa mesma data, que menciona: "... tendo em vista se tratar de pagamentos a administradores, nos termos estabelecidos pela Lei 6.404/76."

6.21 A despeito do contribuinte alegar que os pagamentos realizados a seus diretores não empregados, com base nos programas de bônus, tratam-se de participação nos lucros, tal alegação não merece ser acatada pelos motivos já expostos nos itens 5.79 a 5.83, tratando-se na realidade de uma gratificação ajustada.

6.22 Ocorre que, não importa a que título uma verba é paga a diretor não-empregado, se a título de participação nos lucros ou a título de gratificação, o fato é que, sendo ele segurado contribuinte individual, a empresa deve recolher as contribuições previdenciárias sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a ele, a qualquer título, no decorrer do mês. É o que disciplina a Lei nº 8.212/1991 em seu art. 22, inciso III.

6.23 Os valores pagos da participação em tela aos diretores não empregados da empresa, objeto do presente lançamento, foram encontrados em sua contabilidade (contas nº 677478 - Provisão de Participações Administradores, 953212 - Desp Bonus

Referenciado em Ações - Administradores, 999141 - Desp. Pess-Participações Administradores, entre outras), bem como em suas folhas de pagamento (rubricas nº 805 - Distribuição de Resultados Lei 6404, 1060 - Ações - Lei 6404, 1165 - Bônus Diferido Lei 6404 - Parcela III, 1170 - Bônus Diferido Lei 6404 - Parcela II e 1175 - Bônus Diferido Lei 6404 - Parcela I) e constam do Demonstrativo - Participação nos Lucros Paga aos Administradores.

7. Do Bônus de Contratação de Empregados

(...)

7.4 Durante a auditoria, verificou-se na contabilidade (contas nº 314010 - Desp. Antecip-Prev Compl. Luvas; 677448 - Provisão para Pagamento de Bonus de Admissao-Hiring Bonus; 950174 - Despesa Provisão Pagamento Hiring Fee e 955879 - Despesa Pess Hiring Fee), que a empresa efetuou pagamentos em 2014 referentes a bônus de contratação ou "hiring bonus" a empregados contratados, bem como em suas folhas de pagamento (rubrica 765 - Hiring Bonus).

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

7.6 Dessa forma, estando contido no conceito de remuneração paga a qualquer título, o pagamento de bônus de contratação é, portanto, parte integrante do salário de contribuição.

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

8. Do Bônus de Contratação de Administradores

8.1 Verificou-se que a empresa também efetuou pagamentos a título de *hiring bonus* a dois de seus administradores (diretores não empregados), os quais foram registrados nas folhas de pagamento utilizando-se a rubrica 765 - *Hiring Bonus*.

(...)

8.3 Já foi dito 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.

8.4 Sendo assim, estando contido no conceito de remuneração paga a qualquer título; o pagamento de bônus de contratação (*hiring bonus*) a segurado contribuinte individual, no caso em tela, a diretores não empregados, é, portanto, parte integrante do salário de contribuição, o que não foi considerado pela empresa.

(...)

9. Da Contribuição Relativa ao RAT Ajustado

9.15 (...)

9.16 Durante a auditoria verificou-se que, apenas na matriz, nas competências de 12/2013 e 13/2013, do valor total da alíquota relativa à contribuição ao RAT Ajustado, qual seja, 4,7106%, que deveria incidir sobre o total das remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados, o contribuinte só recolheu o montante relativo à alíquota de RAT Ajustado de 3,3548%, em razão de ter declarado em GFIP a alíquota RAT básica de 2% e FAP igual a 1,67 ($2\% \times 1,6774 = 3,3548\%$). Na GFIP o campo do FAP só é informado com duas casas decimais (1,67), mas de fato, para fins de recolhimento, foi utilizado o FAP de 1,6774, isto é, com 4 casas decimais.

9.20 Dessa forma, foram levantadas as diferenças entre os valores devidos de RAT Ajustado e os efetivamente declarados e pagos. As diferenças de contribuição relativas ao RAT Ajustado apuradas correspondem à alíquota de 1,3558%, sendo que:

a) A parcela referente apenas à alíquota básica de RAT de 1% (resultante da diferença entre a alíquota básica do RAT de 3%, conforme o CNAE da matriz, e a alíquota básica do RAT declarada em GFIP de 2%) é objeto do Processo Administrativo Fiscal nº 16327-720.840/2018-87;

b) A parcela referente apenas à majoração da alíquota básica do RAT pelo FAP, que corresponde a 0,3558%, em razão da existência de processo administrativo que versa sobre o FAP do ano de 2013 em andamento, está com sua exigibilidade suspensa e, por isso, está sendo cobrada em auto de infração apartado, integrante do Processo Administrativo Fiscal nº 16327-720.967/2018-04.

(...)

9.25 Em todas as GFIP da matriz (estabelecimento 90.400.888/0001-42), das competências 12/2013 a 13/2014, a empresa declarou o CNAE 6422-1/00, para o qual corresponde a alíquota básica do RAT igual a 3%.

9.26 O crédito foi apurado tendo como base os valores dos salários de contribuição dos empregados constantes das GFIP em situação de "exportadas" e constam dos Demonstrativos - Diferença Apurada de RAT de 2013 e 2014.

Inconformada com o lançamento, a contribuinte apresentou a impugnação de e.fls. 9285/9372, que apresenta em seu sumário síntese de todas as teses de defesa, conforme abaixo reproduzido:

Sumário

I.	FATOS	3
II.	PRELIMINARMENTE	5
II.1.	Indispensáveis considerações prévias sobre a Participação nos Lucros ou Resultados do Impugnante	5
II.2.	Premissa incorreta da Autoridade Fiscal: existência de apenas dois instrumentos. Inexistência de Programas Próprios autônomos de Participação nos Lucros e Resultados.	18
II.3.	Da Nulidade do Auto de Infração da Contribuição devida a Terceiro: Não Observância do Limite de 20 Salários Mínimos das Bases de Cálculos	22
III.	DIREITO	25
III.1.	Regularidade dos pagamentos efetuados a título de Participação nos Lucros ou Resultados. Não incidência de Contribuições Previdenciárias	25
III. 1.1.	Acusações às Convenções Coletivas de Trabalho	26
	Possibilidade de pagamentos simultâneos de PLR efetuados com base em Convenção e Acordos Coletivos	26
	Data De Assinatura e Negociação Prévia - Vigência Retroativa	31
	Existência de regras claras e objetivas nas Convenções	40
III.1.2.	Acusações aos Acordos Coletivos de Trabalho	42
	Existência de metas e regras claras e objetivas nos Acordos	42
III.1.3.	Acusações ao Programa Próprio de Gestão e Programas Próprios Específicos.....	46
III.1.4.	Acusação comum às Convenções e aos Acordos - Fixação de valor mínimo.....	62

III.1.5. Suposto caráter substitutivo da remuneração atribuído aos pagamentos realizados a título de PLR	64
III.2. Participação nos Lucros ou Resultados de Administradores	68
III.3. Bônus de contratação. Inexistência de caráter remuneratório e contraprestação por serviços prestados. Não integração ao salário de contribuição	73
Esclarecimentos prévios - Prática de mercado e ausência de simulação	74
Ausência de subsunção do bônus de contratação à hipótese de incidência das contribuições previdenciárias	77
Ausência de comprovação da materialidade da suposta obrigação tributária	82
III.4. Da Indevida Aplicação da Alíquota de 3% para cálculo do Contribuição ao GILRAT... ..	84
IV. PEDIDO	88

Os principais argumentos de defesa apresentados na impugnação encontram-se devidamente sintetizados no relatório do acórdão recorrido.

A impugnação foi considerada tempestiva e de acordo com os demais requisitos de admissibilidade, não obstante, foi julgada improcedente, sendo mantido integralmente o crédito tributário e exarada a seguinte ementa:

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

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

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

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

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

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

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

Viola a Lei nº 10.101/2000, submetendo os pagamentos realizados a título de Participação nos Lucros e Resultado - PLR à hipótese de incidência previdenciária, o fato do instrumento de acordo que regulamenta o pagamento da PLR não contar com sequer um índice, meta ou resultado

previstos para serem atingidos, limitando-se a conter informações de elegibilidade e forma de apuração do valor a ser pago.

PLR. ELEMENTOS DE ADEQUAÇÃO À NÃO INCIDÊNCIA PREVIDENCIÁRIA.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

TRIBUTÁRIO. PAGAMENTO RETRIBUTIVO.

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

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

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

No âmbito do lançamento do adicional de financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa e riscos ambientais do trabalho - RAT/GILRAT, uma vez que a fiscalização tenha preservado o auto-enquadramento feito pelo contribuinte na Guia de Recolhimento ao FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP, dispensa-se, por inutilidade e até por incabimento, a motivação ou demonstração do efetivo enquadramento, respeitando-se, no que pertine ao auto-enquadramento no CNAE, a correspondente alíquota do adicional de GILRAT.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Foi interposto recurso voluntário (e.fls. 10245/10348), onde a autuada reitera os fundamentos de defesa reproduzindo, quase na integralidade, os argumentos já aduzidos por ocasião da impugnação. Apresenta assim, em sede de preliminares os seguintes subtópicos:

a) considerações prévias sobre seu programa de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR), onde discorre sobre tal programa e alega a ocorrência de premissas incorretas da autoridade fiscal e da Delegacia de Julgamento, devido à existência de apenas dois Instrumentos e, ao contrário do que entende afirmado pela fiscalização, inexistência de Programas Próprios autônomos de Participação nos Lucros e Resultados. Aduz que a autoridade fiscal lançadora teria partido de uma equivocada premissa ao construir sua acusação para exigência das contribuições previdenciárias, na medida em que sustenta que os pagamentos realizados pela recorrente, a título de PLR, teriam se pautado por três instrumentos: Convenções, Acordos e Programas Próprios. Entretanto, afirma que os referidos pagamentos pautaram-se em apenas dois instrumentos: Convenções Coletivas de Trabalho (CCT) e Acordos Coletivos de Trabalho (ACT) e que os Programas Próprios Específicos e o Programa Próprio de Gestão, não subsistiriam de forma autônoma, sendo integrantes (anexos) dos Acordos Coletivos, conforme passa a detalhar os respectivos programas e acordos. Acrescenta que os Acordos Coletivos de Trabalho vigentes para o biênio de 2012/2013 fazem referência expressa, em suas Cláusulas Oitavas e Anexo I, à existência do que se convencionou denominar de Programas Específicos, que equivaleriam a Programas de Metas relacionados no seu Anexo I, que contém a previsão da definição de metas quantitativas e qualitativas específicas para cada área de atuação do Recorrente, aplicando-se, nos termos do que é comum (Meta Global), a todos os empregados da empresa e nos termos do que é específico para cada área, Programas Próprios Específicos (PPE) ou Programa Próprio Gestão (PPG), Também afirma que em momento algum de sua peça impugnatória teria afirmado que os PPE e PPG integrariam as Convenções Coletivas de Trabalho. Dessa forma, a *“...DRJ ao aduzir que “ao ler e reler as convenções coletivas não há a mínima referência a tais programas específicos” (Fl. 62 do acórdão recorrido) incorre em erro, e com base nesse erro decidiu, maculando, pois, todas as suas conclusões. Ou seja, o fundamento de decidir da C. DRJ restou maculado por esse erro interpretativo, na medida em que a decisão recorrida interpretou que haveria regulamentos independentes, que regeriam a distribuição de PLR, mas essa afirmação não é correta.”* Sendo que os acordos coletivos celebrados observariam todas as regras contidas na Consolidação da Leis do Trabalho (CLT), não havendo no Relatório Fiscal (e tampouco do acórdão recorrido) nenhuma alegação no sentido de desconsiderar os procedimentos adotados pelo Recorrente e por tais entidades para a negociação e a celebração dos instrumentos em referência. Ressalta a autuada que: *“...essa*

questão vem sendo alegada pela mesma Autoridade Fiscal ano após ano, autuando o Recorrente sempre com a mesma acusação de que os instrumentos seriam autônomos, carecendo uns de critérios materiais (ACT), os quais estariam nos outros (programas) e carecendo estes de critérios formais (programas), os quais estariam naqueles. Nesse sentido, o entendimento consolidado e reiterado do CARF a respeito dos instrumentos de PLR do próprio Recorrente é no sentido de reconhecer que os "programas próprios" nada mais são do que anexos ao ACT, que apenas detalham melhor as metas e os critérios."

Apontando como premissas incorretas adotadas pela fiscalização, aduz a autuada que a autoridade lançadora teria considerado os Programas Próprios de Participação nos Resultados como instrumentos autônomos e assim carentes de elementos que presentes no outro, ao invés de analisá-los tal como seriam, posto que elaborados em conjunto pelas Confederações, Federações e Sindicatos e pelas recorrente (haja vista a expressa previsão nos acordos da existência de tais anexos). Neste sentido, entende que deve ser afastado o entendimento adotado pela Turma Julgadora, no sentido de que os programas em questão não deteriam eficácia jurídica pela sua forma de constituição. Não havendo que se falar na subsistência autônoma dos referidos Programas, que consistiriam em programas de metas integrantes dos Acordos Coletivos.

Ao tratar de suposta inovação contida no acórdão guerreado, requer a recorrente o reconhecimento de supostos equívocos cometidos no julgamento de piso que viciariam e maculariam o acórdão combatido. Nesse diapasão, afirma que a DRJ teria inovado nos fundamentos contidos no Relatório Fiscal, alegando que, na realidade, os pagamentos realizados a título de PLR no âmbito dos Programas Próprios seriam comissões pela prestação de serviços financeiros. Nessa mesma linha, afirma que para fundamentar a manutenção dos AI's, no tocante à PLR paga aos administradores, a Turma Julgadora *a quo* teria se utilizado de resolução do Banco Central do Brasil, contudo, alega que não há no Relatório Fiscal qualquer alegação relacionada à resolução, o que evidenciaria, mais uma vez, irregular tentativa de melhoria ou ajustamento da autuação fiscal. Confira-se:

No entender da C. DRJ, pelo fato de as metas contidas nos Programas Próprios estarem relacionadas à produção desempenhada pelos trabalhadores no exercício de suas funções, estar-se-ia diante de supostas regras de comissionamento.

Deveras, como se pode observar, a fundamentação utilizada pela Delegacia de Julgamento para a manutenção do crédito tributário em referência é distinta do entendimento exarado pela Autoridade Fiscal, o que não poderá ser admitido por esse E. Conselho Administrativo.

Com efeito, a PLR e as comissões possuem natureza jurídica diferentes. Consequentemente, seus tratamentos trabalhista e previdenciário são absolutamente distintos. Ainda que a Autoridade Fiscal tenha concluído que os pagamentos de PLR efetuados pelo Recorrente não poderia fruir da isenção prevista na Lei nº 10.101/00, não há em nenhuma passagem do Relatório Fiscal a reclassificação dos pagamentos efetuados pelo Recorrente para "comissão" aos seus empregados.

Desse modo, a alteração da natureza dos pagamentos pela C. Delegacia de Julgamento implica em modificação da fundamentação dos autos de infração ora combatidos.

Em outro excerto do acórdão recorrido, a C. Delegacia de Julgamento comete o mesmo equívoco. Vejamos.

Para fundamentar a manutenção dos autos de infração no tocante à PLR paga aos administradores do Recorrente, a Turma Julgadora *a quo* exarou entendimento de que a Resolução do Banco Central do Brasil ("BACEN") nº 3.921/10 "se encarregou de definir os elementos fundamentais à definição da remuneração variável, de forma a excluir, por impertinência temática e lógica, a aplicação da Lei nº 10.101/00" (Fls. 112 e 113 do acórdão recorrido):

(...)

Contudo, não há no Relatório Fiscal qualquer alegação relacionada à referida resolução do BACEN, o que evidencia, mais uma vez, a tentativa da C. Delegacia de Julgamento de "melhorar", "ajustar" a autuação fiscal.

Assim, o que se constata é que no acórdão atacado a Delegacia de Julgamento, tendo se deparado com uma eventual deficiência do trabalho fiscal, optou, sem qualquer motivo aparente, por punir o Recorrente com a improcedência de sua Impugnação, ao invés de entender pelo cancelamento dos autos de infração como seria de rigor.

Com efeito, as Delegacias de Julgamento não podem interferir no trabalho que compete aos Auditores Fiscais, na medida em que têm a sua competência limitada à realização do julgamento de 1ª instância, com base nos elementos trazidos pelas partes, sendo-lhes vedada a inovação nos argumentos fiscais.

(...)

Contudo, não há no Relatório Fiscal qualquer alegação relacionada à referida resolução do BACEN, o que evidencia, mais uma vez, a tentativa da C. Delegacia de Julgamento de "melhorar", "ajustar" a autuação fiscal.

Assim, o que se constata é que no acórdão atacado a Delegacia de Julgamento, tendo se deparado com uma eventual deficiência do trabalho fiscal, optou, sem qualquer motivo aparente, por punir o Recorrente com a improcedência de sua Impugnação, ao invés de entender pelo cancelamento dos autos de infração como seria de rigor.

Com efeito, as Delegacias de Julgamento não podem interferir no trabalho que compete aos Auditores Fiscais, na medida em que têm a sua competência limitada à realização do julgamento de 1ª instância, com base nos elementos trazidos pelas partes, sendo-lhes vedada a inovação nos argumentos fiscais.

Ainda em sede de preliminares, é suscitada nulidade do AI relativo ao lançamento da contribuição devida ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação, sob argumento de que não teria sido observado suposto limite de 20 salários mínimos para o efeito de determinação da base de cálculo. Defende a autuada incorreta a interpretação contida no acórdão recorrido, no sentido de que na Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, sobreveio no ordenamento jurídico revogando tacitamente toda a legislação anterior', inclusive o disposto no parágrafo único do artigo 4º da Lei nº 6.950, de 1981, além de contrária à jurisprudência dos tribunais superiores. Nesse ponto, é reproduzida ementa de julgado do Superior do Tribunal de Justiça (STJ) e ementa de julgado do Tribunal Regional Federal da 3ª Região.

Adentrando ao mérito, em tópico intitulado "Direito", passa a recorrente a defender a regularidade dos pagamentos por ela efetuados a título de PLR, tanto dos empregados, como dos administradores, assim como, os pagamentos de bônus de contratação, aduzindo ausência de comprovação da materialidade da suposta obrigação tributária decorrente de pagamento dos bônus. Finaliza reiterando a tese de indevida aplicação da alíquota de 3% para apuração da contribuição do Gilrat. Passo a reproduzir excertos da extensa peça recursal, que sintetizam os principais argumentos de defesa de mérito:

III.1. Regularidade dos Pagamentos efetuados a título de Participação nos Lucros ou Resultados: Não incidência de Contribuições Previdenciárias.

(...)

III.1.1. Acusações às Convenções Coletivas de Trabalho

A Autoridade Fiscal desconsiderou os pagamentos realizados pelo Recorrente a título de PLR com base nas Convenções Coletivas de Trabalho em decorrência das seguintes (e equivocadas) conclusões:

- (i) suposta impossibilidade de cumular os pagamentos lastreados nas Convenções com os previstos nos Acordos;
- (ii) suposta vigência retroativa dos instrumentos; e
- (iii) suposta ausência de regras claras e objetivas

Contudo, tais assertivas não se sustentam.

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

A C. Delegacia de Julgamento reconheceu que a suposta obrigatoriedade de compensação dos valores pagos em decorrência de instrumentos distintos "não representa violação à Lei nº 10.101/00 e, dessa forma, não acrescenta nova causa de irregularidade ao PLR do sujeito passivo" (Fl. 107 do acórdão recorrido), autorizando, por consectário lógico, a existência de mais um instrumento de PLR.

No presente caso, diante da ausência de Recurso de Ofício, referida matéria não poderá ser objeto de análise por esse E. Conselho Administrativo.

Contudo, caso assim não se entenda, o que se admite a título meramente argumentativo, o Recorrente demonstrará a seguir a possibilidade de pagamentos simultâneos de PLR com base em instrumentos distintos e, consequentemente, a inexistência de obrigatoriedade de compensação destes pagamentos.

(...)

Segundo a Autoridade Fiscal, ao afirmar que a PLR seria objeto de negociação "mediante um dos procedimentos a seguir descritos", estaria o legislador impondo que apenas um único instrumento poderia existir.

Todavia, tal leitura isolada desse dispositivo não resiste ao exame da norma legal como um todo.

Em primeiro lugar, importante esclarecer que não há qualquer vedação legal expressa ao pagamento de participação nos lucros e resultados com base no disposto em Convenção Coletiva e, também, em Acordo Coletivo (e programa próprio).

Ao contrário, a lei admite tal hipótese.

A Lei nº 10.101/00, no artigo 3º, § 3º, esclarece que é possível (e não obrigatória) a compensação entre os valores pagos por força da convenção coletiva com os planos mantidos espontaneamente pelo contribuinte:

"Art. 3º (...) §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. "

Ora, só é possível compensar o que é derivado de instrumentos distintos! Não se compensa o que é previsto em um mesmo instrumento.

Fica claro, portanto, que há, sim, previsão legal para o pagamento com base em instrumentos diversos, sendo a compensação entre tais pagamentos facultada aos empregadores, e não uma obrigação, como quis fazer crer a Autoridade Fiscal.

(...)

Nesse ponto reside o outro equívoco da Autoridade Fiscal. Sustenta a Fiscalização que "havendo pagamentos de PLR com base em instrumentos distintos, referentes aos mesmo período, deve haver compensação entre eles" (Fl. 10 do Relatório Fiscal).

Segundo a ótica fiscal, a compensação seria impositiva.

Contudo, não é esse o entendimento do acórdão recorrido, reconhecendo que não há, de fato, uma obrigatoriedade, seja pela Lei nº 10.101/00, seja pelas convenções e acordo coletivos no sentido da compensação' (Fl. 105 do acórdão recorrido).

A simples leitura do disposto no artigo 3º, § 3º deixa clara a conclusão do acórdão recorrido de se tratar de mera faculdade da empresa/empregador:

(...)

> **Existência de regras claras e objetivas nas Convenções**

Ao contrário do que defendeu a Autoridade Fiscal, em seu Relatório Fiscal, as regras fixadas nas Convenções Coletivas em análise são explícitas em determinar os direitos substantivos e as regras adjetivas, bem como os mecanismos de aferição de atingimento dos resultados a serem alcançados e que ensejam a distribuição.

Resgata-se uma vez mais que as Convenções Coletivas ora questionadas são aplicadas a todas as instituições financeiras do país. São instrumentos com pouquíssimas alterações entre um ano e outro, de pleno conhecimento não só dos empregadores e dos empregados, como do E. CARF e da Receita Federal do Brasil que, por muitas vezes já os analisaram e concluíram pela clareza e objetividade de suas regras.

As regras ali fixadas são claras e objetivas, como se observa da Convenção Coletiva de Trabalho de 2013: a depender de quanto de lucro líquido for alcançado, a participação nos lucros será de 90% do salário base, acrescidas das verbas fixas de natureza salarial, reajustadas em setembro/2013, mais o valor de R\$ 1.694,00 (até o limite de R\$ 9.087,49).

Além dessa participação, a Convenção previu uma parcela adicional de distribuição de 2,2% do lucro líquido de forma linear entre todos os empregados até o limite individual de R\$ 3.388,00.

Ao desconsiderar, de maneira genérica, que os "instrumentos competentes para a negociação entre a empresa e seus empregados" supostamente não teriam regras claras e objetivas (fl. 23 do Relatório Fiscal), a Autoridade Fiscal ignora a realidade das Convenções Coletivas em exame.

De fato, verifica-se que a Autoridade Fiscal apenas demonstra sua frágil irresignação quanto ao critério eleito por todas as entidades sindicais representantes de bancários e banqueiros do país para fixar essa parcela homogênea de PLR: a percepção de lucro pelas empresas. Veja-se que a partir dessa irresignação pessoal, a Autoridade Fiscal questiona se esse critério negociado teria o condão de incentivar "genuinamente" a produtividade dos empregados.

Nada mais descabido, com a devida vênia. A Lei nº 10.101/00 exige que as regras sejam claras e objetivas, o que é inequívoco quando se faz uma leitura das CCT. A utilização de uma interpretação teleológica para ir além e passar a avaliar se a regra clara e objetiva negociada entre todas as entidades sindicais do país incentiva mais ou menos os empregados a aumentar sua produtividade é, no mínimo, insubsistente.

O que a Autoridade Fiscal faz ao assim afirmar é rejeitar todas as negociações coletivas efetuadas por todas as entidades sindicais do setor bancário nos últimos 15 anos porque a Autoridade Fiscal entende, pessoalmente, a partir de sua interpretação teleológica da norma, que tais negociações não são suficientes a atender a Lei nº 10.101/00.

Pelo exposto, mister se faz o reconhecimento da nulidade da presente acusação fiscal com relação às Convenções do Recorrente, que apenas ratifica a necessidade de cancelamento da presente autuação fiscal.

III.1.2. Acusações aos Acordos Coletivos de Trabalho

A Autoridade Fiscal desconsiderou os pagamentos realizados pelo Recorrente a título de PLR com base nos Acordos Coletivos de Trabalho em decorrência das seguintes (e equivocadas) conclusões:

(i) Suposta ausência de regras claras e objetivas pelos seguintes fatos:

- a. Elegibilidade seria unicamente estar trabalhando; e
- b. Fixação de valor fixo mínimo.

(...)

Contudo, tais assertivas trazidas no Relatório Fiscal e mantidas pela Delegacia de Julgamento não se sustentam.

> **Existência de metas e regras claras e objetivas nos Acordos**

A Autoridade Fiscal transcreveu em seu relatório (fls. 22 e 23) diversas cláusulas dos Acordos e concluiu, equivocadamente, que:

(...)

Verifica-se, portanto, que para a Autoridade Fiscal os desatendimentos à Lei nº 10.101/00 específicos dos Acordos Coletivos girariam em torno da fixação das regras claras e objetivas quanto aos direitos substantivos e às regras adjetivas.

Para tanto, lista certas inconsistências segundo sua ótica, resumidas acima.

> **Elegibilidade seria unicamente estar trabalhando**

(...)

Os Acordos Coletivos em debate previram o pagamento de uma parcela linear, aplicável para todos os empregados, e outra parcela adicional, estabelecida conforme as previsões dos anexos.

No que tange à parcela linear, estabelecida na cláusula quinta dos Acordos 2012/2013, as partes negociantes acordaram que a única condição para elegibilidade seria ter trabalhado ao longo de todo o período aquisitivo. Em casos específicos de afastamento do trabalho, o empregado igualmente faria jus ao valor integral da parcela linear. Para os demais, a apuração seria parcial.

Tal condição "simplificada" de elegibilidade decorre do fato de que essa parcela da PLR é apurada unicamente com base no crescimento do ROE (Return On Equity, proporção entre lucro líquido e patrimônio líquido) do Recorrente.

Ou seja, a meta é global e exclusivamente financeira.

Desse modo, todo aumento de produtividade que resulte em aumento de resultado financeiro, independentemente da função atribuída a cada empregado, ensejará a apuração da participação de todos os empregados conforme a métrica negociada e estabelecida nessa cláusula do acordo.

Não se verifica da legislação nenhuma vedação à fixação de critérios de elegibilidade coletivos ou "simplificados". Tampouco se verifica da legislação qualquer imposição de quais deverão ser os critérios a serem adotados pelas partes negociantes para tornar um empregado elegível a obter participação nos lucros.

O que se tem é a exigência legal de que conste dos instrumentos decorrentes da negociação quais serão os critérios. Nesse ponto não há qualquer dúvida de quais os critérios estabelecidos para elegibilidade a essa parcela da PLR.

Na verdade, o que se verifica no presente caso é a tentativa de ingerência da Autoridade Fiscal e da Delegacia de Julgamento na tomada de decisões relacionada à celebração destes instrumentos coletivos, o que, repisa-se, não é de sua competência!

Como é possível alegar que referida meta não é um "critério satisfatório" para o pagamento de PLR, se todas as entidades participantes (e competentes para tanto) da negociação acordaram com esta regra?

(...)

No que tange às parcelas de PLR previstas nos anexos aos Acordos Coletivos, verifica-se de cada programa negociado a fixação de critérios adequados à realidade de cada grupo de empregados.

Nesse sentido, verifica-se do Programa Próprio Específico da Cash Management e Recebíveis, referente ao Iº Trimestre de 2014 (Fls. 622/633 dos autos), os participantes e as regras de elegibilidade:

(...)

Verifica-se, assim, portanto, que a alegação da Autoridade Fiscal e da Delegacia de Julgamento quanto à elegibilidade não se sustenta. Primeiro, porque não há vedação legal para fixação entre as partes negociantes de regra de elegibilidade "simplificada" para a parcela decorrente do ROE.

Segundo, porque outros critérios foram somados quando da fixação das parcelas negociadas entre Sindicato e Recorrente atreladas ao desempenho de cada segmento/linha de negócio, conforme anexos aos Acordos Coletivos.

Tal fato não foi observado ao longo da auditoria fiscal, uma vez que a Autoridade Fiscal entendeu que os "programas próprios específicos" seriam supostamente instrumentos autônomos, o que resultou na equivocada conclusão acima exposta, ora referendada pelo acórdão recorrido.

Pelo exposto, resta evidente que não há qualquer impedimento legal quanto ao estabelecimento de regras de elegibilidade simplificadas em Acordos Coletivos de Trabalho que tratam de PLR, de modo que tal acusação contida não poderá ser utilizada por esse E. CARF como fundamento para manutenção dos autos de infração em referência.

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

Como visto anteriormente, a Autoridade Fiscal entendeu equivocadamente que os anexos dos Acordos Coletivos seriam em verdade programas "autônomos". A partir dessa distorção no exame dos fatos e documentos, concluiu a Autoridade Fiscal que os pagamentos baseados nesses anexos/programas não atenderiam as exigências legais pelos seguintes motivos:

(...)

No que tange aos itens "a" a "d" acima listados, a Autoridade Fiscal apenas lança mão deles por conta de sua interpretação de que os anexos/programas seriam instrumentos autônomos e, portanto, deveriam ter seguido o rito estabelecido pela Lei nº 10.101/00 quanto à formalização de um "acordo próprio".

Equivocadamente, a Delegacia de Julgamento referendou este entendimento fiscal ao entender que os Programas Próprios (Programas Próprios Específicos e o Programa Próprio de Gestão) sequer poderiam ser considerados "instrumentos decorrentes de negociação", por estarem supostamente ausentes os requisitos mencionados nos itens "a" a "d" acima.

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

Ocorre que não são. Como já exposto acima, os Programas Próprios Específicos são anexos que integram os Acordos Coletivos de Trabalho ("ACT"), como expressamente reconhecido pela cláusula oitava dos ACT.

Dessa forma, o Recorrente refuta no presente recurso todas essas acusações fiscais pertinentes à hipótese legal de "acordo próprio" firmado com "comissão de empregados", na medida em que os Programas Próprios Específicos jamais possuíram tal natureza jurídica.

Cumprе salientar que a Autoridade Fiscal alega que o Recorrente não teria comprovado a "efetiva" negociação dos programas próprios com as entidades sindicais. Contudo, por serem anexos dos ACT, sua negociação seguiu a negociação dos ACT.

Assim, as rodadas de negociação com as entidades sindicais a respeito dos ACT, por óbvio contemplavam seus anexos, haja vista que essa é a dinâmica negocial estabelecida entre os sindicatos e o Recorrente ano após ano.

Como já exposto anteriormente, a mesma Autoridade Fiscal alega, ano após ano, que os anexos aos ACT não teriam sido negociados com os sindicatos. E ano após ano os

sindicatos assinam os ACT com os mesmos anexos, sintetizados nos Anexos I dos ACT, negociando a atualização dos critérios contidos nesses anexos.

Contudo, entende a Autoridade Fiscal que o fato de os sindicatos, ano após ano, renovarem a assinatura de uma mesma estrutura de ACT, com anexos, não se mostra suficiente a comprovar que os sindicatos tinham conhecimento dos anexos, tampouco que teriam negociados as regras desses anexos. Com a devida vênia, nada mais descabido.

Superadas essas questões, verifica-se que persistem ainda argumentos da Autoridade Fiscal e da Delegacia de Julgamento para rejeitar tais programas. Quer dizer, ainda que se reconheça a real natureza dos programas como anexos aos ACT (que são!), esses anexos possuiriam supostos vícios que desatenderiam as exigências contidas na Lei nº 10.101/00.

Em apertada síntese, questionam-se as regras adjetivas e os direitos substantivos fixados nos programas, na medida em que ou as metas e critérios careceriam de maior detalhamento ou haveria suposta omissão quanto aos critérios. Em conclusão, as Autoridades Fiscal e a Turma Julgadora sustentaram que os anexos/programas não possuiriam regras claras e objetivas.

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

A Autoridade Fiscal suscita ao longo de seu relatório diversas "dúvidas" quanto às regras fixadas nos anexos/programas. Afirmar que parte dos critérios não estaria definida clara e objetivamente nos programas e parte não estariam fixadas nos instrumentos.

Corroborando este entendimento, a Delegacia de Julgamento alude que as disposições contidas nos programas estariam marcadas pelo subjetivismo, inexistindo de fato "índices, metas e resultados" (fl. 103 do acórdão recorrido). No entanto, como já pontuado preliminarmente no presente Recurso Voluntário, a C. DRJ vai além ao afirmar que se trataria, na realidade, de regras de comissionamento.

Não prosperam, contudo, referidas acusações.

Com relação à clareza e à objetividade das regras, a título de exemplo, vejamos o programa próprio de metas integrante dos Acordos Coletivos para o 1º semestre de 2014 para a área Cash Management e Recebíveis (Fls. 622 a 633 dos autos).

O programa em questão estabelece quem são os participantes elegíveis:

(...)

Da análise dos programas específicos, depreende-se, assim, a existência de regras claras e objetivos para a determinação dos valores a serem pagos a título de PLR aos empregados, o que pode ser confirmado por meio destes "exemplos" e "modelos" contidos em cada um dos programas em tela.

No entanto, para a Delegacia de Julgamento, as regras contidas nestes programas específicos indicam que se está diante, na realidade, de programas de comissionamento por vendas. Contudo, a fim de justificar este entendimento, é analisado no acórdão recorrido tão somente um único Programa Próprio adotado pelo Recorrente, no âmbito dos Acordos Coletivos, a saber o "Programa Próprio Específico - Consignado - Canal Externo / Canal Interno / Originação – 2º Semestre de 2013".

Ora, como será demonstrado a seguir, tal análise não se mostra suficiente para descaracterizar o programa próprio em referência. Tampouco há que se falar na desconsideração, de forma reflexa, de todos os demais programas próprios das demais áreas, devidamente celebrados entre o Recorrente e os Sindicatos, Confederação e Federações.

(...)

Assim, além de apresentar clara inovação aos fundamentos contidos na acusação fiscal ao alterar a natureza jurídica destes pagamentos, a Delegacia de Julgamento fez uma análise da substância das metas negociadas com os Sindicatos, isto é, se a meta seria

adequada para este público, se houve incentivo da produtividade ou não, apreciação esta que não lhe compete!

Nos termos da Lei nº 10.101/00, as regras devem ser claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras de aferição. A Lei nº 10.101/00 reconhece a validade de negociações coletivas efetuadas pelas entidades sindicais, nos termos da CLT, bem como atribui competência a comissão paritária, caso as partes entendam por seguir essa modalidade de negociação.

Ou seja, a Lei nº 10.101/00 não atribui à Receita Federal do Brasil a competência para avaliar se o resultado da negociação das metas entre as partes foi satisfatório em termos de adequação ao público representado ou se incentiva efetivamente aquele público a incrementar a produtividade e alcançar melhores resultados.

Caso contrário, para uma negociação clara e objetiva, nos termos da Lei nº 10.101/00, não bastaria que as disposições do instrumento decorrente da negociação sejam claras e suficientes às partes negociantes. Seria necessário buscar a validação da Receita Federal do Brasil para, somente após essa chancela, dar eficácia ao quanto negociado. Além de tal cenário não ser factível, não há fundamento legal para atribuir tal competência à Receita Federal do Brasil.

Tanto que, pelo exemplo trazido pelo Recorrente no presente Recurso, bem como dos demonstrativos colacionados aos presentes autos (às fls. 1.025 a 1.036 dos autos), verifica-se, de forma clara e objetiva, que o empregado possui pleno conhecimento do incremento de produtividade no exercício de suas funções contratadas ("meta") que precisa atingir para o recebimento da PLR.

Com relação às acusações do Programa Próprio Gestão 2012/2013 ("PPG"), melhor sorte não merece a autuação em comento. Segundo a Autoridade Fiscal (Fl. 28 e 29 do RF):

(...)

No entanto, a leitura do programa afasta qualquer dúvida quanto às metas e aos critérios a serem alcançados para a distribuição da parcela. Observa-se do PPG a eleição dos níveis de metas a serem alcançadas, denominadas "premissas básicas":

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%. Constata-se que as metas possuem três níveis de apuração: (i) metas coletivas do banco ("Do Banco"); (ii) metas da área em que estiver alocado o empregado ("Das Áreas"); e (iii) metas individuais do empregado ("Dos Funcionários").

Os critérios para aferição do atingimento dessas metas igualmente estão fixados no programa:

(...)

Todas as comunicações com relação ao fluxo operacional de fixação das metas quantitativas e qualitativas e aferição de seu cumprimento são realizadas mediante uso dos sistemas internos do banco, como admitido pelas partes negociantes nos Acordo Coletivos de Trabalho dos quais o PPG e os demais Programas Próprios Específicos são anexos.

Não se trata, tal como aduzido pela C. DPJ, de "previsões marcadas pelo subjetivismo" (Fl. 103 do acórdão recorrido), na medida em que referidas competências são definidas

previamente entre o funcionário e o supervisor e divulgadas no sistema interno do Recorrente.

(...)

Por fim, cumpre destacar que tanto a Autoridade Fiscal como a Delegacia de Julgamento são nitidamente contraditórias.

Isto porque, a despeito de alegar a suposta ausência de regras claras e objetivas, a Fiscalização admite que os programas específicos dependem, basicamente, de quatro indicadores (produção, resultado, medalha e multiplicador), cujas regras estariam discriminadas no programa (Fl. 31 do RF - Item 5.69).

A C. DRJ, por sua vez, como já mencionado, reconheceu a existência de metas no "Programa Próprio Específico - Consignado - Canal Externo / Canal Interno / Originação – 2º Semestre de 2013", analisando, inclusive (de forma equivocada, pontua-se), a pertinência destas regras para o pagamento de PLR.

Ora, como é possível afirmar, de um lado, que o programa discrimina as regras para cada um dos indicadores que serão utilizados para o pagamento da PLR e, por outro lado, se alega a suposta ausência desta "descrição"? Evidente a contradição.

Diante do exposto, restou consignado que tanto os programas específicos como o programa próprio gestão possuem a discriminação clara e objetiva das regras e metas para pagamento de PLR, no âmbito dos Acordos Coletivos de Trabalho ora analisados, de modo que deverá ser reformado o acórdão recorrido, com o consequente cancelamento dos autos de infração em epígrafe.

b. Possibilidade de revisão das metas

Outra questão levantada pelo Fiscal com relação ao PPG diz respeito à possibilidade de revisão das metas "a qualquer momento", o que, supostamente, corroboraria o argumento fiscal de que não se pode falar aqui da existência de regras claras e objetivas, nem de conhecimento prévio das metas a serem atingidas". (Fl. 29 do RF)

Cumpre destacar inicialmente que, no acórdão recorrido, não houve qualquer alegação relacionada a esta acusação fiscal, de modo que se afastou, consequentemente, a suposta irregularidade da "possibilidade de revisão das metas". Repisa-se que, diante da ausência de Recurso de Ofício no presente caso, esse E. CARF não poderá analisar esta acusação fiscal.

Não obstante, ad argumentandum, passa-se a comprovar a seguir que referida previsão contida no Programa Próprio de Gestão não viola o disposto na Lei nº 10.101/00.

Ocorre que a revisão das regras descritas no PPG é claramente excepcional, podendo ser realizada pelas partes apenas nas hipóteses elencadas na cláusula 10 do referido programas, confira-se:

(...)

Ora, da leitura do referido programa é possível concluir que as partes assim procederão caso seja identificada uma das hipóteses ali listadas. Jamais poder-se-ia alegar que as revisões serão realizadas unilateralmente pelo Recorrente e em qualquer situação.

(...)

Como se observa da leitura do Relatório Fiscal, em momento algum foi levada em consideração pela Autoridade Fiscal a real complexidade de observação e mensuração da multiplicidade de funções, áreas, capacidades e estratégias de uma instituição financeira.

Resgata-se nesse sentido que o Recorrente possuía no período autuado mais de 100.000 empregados que receberam alguma parcela de PLR, seja da Convenção Coletiva, seja do Acordo Coletivo com seus respectivos anexos.

Todos os valores, nomes, cargos e detalhes foram devidamente apresentados no curso da Fiscalização. No entanto, preferiu a Autoridade Fiscal se limitar a genericamente

acusar inconsistência nos instrumentos decorrentes de negociação, desprezando as concretas informações que lhes foram prestadas.

Por conseguinte, também se ignorou o fato de que, a despeito de tamanha complexidade, o Recorrente e os sindicatos acordantes foram capazes de juntos estabelecer regras claras e objetivas para todas e quaisquer situações dos empregados.

(...)

No caso em tela, como se pode perceber a Fiscalização presumiu a inexistência de regras claras e objetivas e a inexistência de metas (foi devidamente demonstrado no tópico anterior, por exemplo, que os Acordos contestados pela Autoridade Fiscal possuiriam as metas claramente definidas).

Sendo assim, é inadmissível a desconsideração dos Acordos de PLR com base em mera presunção.

(...)

É nítido, portanto, que desde o início houve presunção por parte da Autoridade Fiscal, ora corroborada pela C. DRJ, uma vez que primeiro se procedeu à autuação e depois, na peça acusatória, solicitou-se os esclarecimentos ao contribuinte, o que afronta ao regramento atualmente existente para a constituição do crédito tributário.

(...)

No caso concreto, as Autoridades Fiscal e a Turma Julgadora não mencionam em momento algum em que medida os empregados teriam sido prejudicados com os instrumentos de PLR que foram questionados.

Há apenas alegações genéricas de que a data da assinatura dos Acordos prejudicaria o conhecimento das condições e das metas. Contudo, como foi demonstrado, os empregados sempre tiveram ciência das metas e das condições para que pudessem receber a PLR.

(...)

Portanto, restou demonstrado que a Autoridade Fiscal lavrou os autos de infração ora combatidos com base no entendimento equivocado de que as regras não seriam claras e que não haveriam metas, o que foi equivocadamente mantido pela Delegacia de Julgamento, cabendo a esse E. CARF a reforma deste entendimento.

c. Os pagamentos decorrentes dos Planos de Diferimento seriam gratificações

Segundo a Autoridade Fiscal, os pagamentos decorrentes dos Planos de Diferimento consistiriam em gratificações e estariam, portanto, sujeitos à incidência das contribuições previdenciárias. (fl. 35/44 do Relatório Fiscal).

Acontece que, como bem explicou o Recorrente em sede de fiscalização, estes pagamentos estão vinculados aos Acordos e, portanto, são regidos pela Lei nº 10.101/2000.

Tais planos visam estender a funcionários posicionados em níveis estratégicos o mesmo tratamento dado aos administradores, para quem a Resolução nº 3.921 do BACEN determina que parcela da remuneração variável deve ser diferida para pagamentos futuros. Dessa forma, o pagamento destes valores diferidos de forma alguma representam gratificações ou parcelas adicionais ao devido a título de PLR. Constituem em verdade mera parcela da participação nos lucros diferida com base em determinações e práticas do mercado financeiro.

Nesse sentido, verifica-se que a Resolução BACEN nº 3.921 dispõe que parte da remuneração variável dos administradores, incluída nesse conceito a participação nos lucros, deverá ser diferida ao longo dos 3 anos subsequentes ao ano base.

Como parte de sua política de gestão pessoal, o Recorrente estende essa mesma dinâmica a alguns funcionários em posição gerencial, os quais futuramente - ao progredirem em suas carreiras - passarão a ocupar cargos da alta administração do Banco. Assim, no intuito de estimulá-los a progredir em suas carreiras e prepara-los

para o cenário regulatório exigido da alta administração de instituições financeiras, o Recorrente difere parte de sua PLR para os anos subsequentes.

Logo, a apuração da PLR do ano de 2011, por exemplo, gerará três pagamentos:

(...)

Verifica-se, ainda, que tais valores compõem o total de PLR desses empregados nos anos base de referência, apurado em conformidade aos ACT e seus anos de cada ano, conforme sistemática esclarecida no demonstrativo abaixo:

(...)

Dessa forma, uma vez decorrentes dos Acordos de PLR, a parcela das contribuições previdenciárias incidentes sobre os pagamentos diferidos dos anos de 2011 e 2012 deve ser exonerada por este E. Conselho.

III.1.4. Acusação comum às Convenções e aos Acordos - Fixação de valor mínimo

(...)

Com efeito, ainda no contexto da parcela de PLR paga em decorrência do ROE, alegou a Autoridade Fiscal que a fixação de um "valor fixo mínimo", "independente de qualquer atitude tomada pelo empregado" (fl. 23 do Relatório Fiscal), revelaria a natureza de premiação dessa parcela de PLR, tributável pelas contribuições previdenciárias.

Ocorre que a legislação não impõe qualquer restrição à partilha do lucro entre empresas e empregados no caso de resultados pouco expressivos. Não se verifica dos termos da Lei nº 10.101/00 nenhuma vedação às partes negociantes de fixarem uma participação nos lucros ainda que os resultados financeiros sejam modestos.

Tal definição foi objeto de negociação com o Sindicato, tendo sido formalizada no instrumento decorrente dessa negociação, não se mostrando fora da competência da entidade sindical tal exigência. Ademais, não há na Lei nº 10.101/00 previsão de que caberá à Autoridade Fiscal o exame de mérito da pertinência dos critérios e condições exigidos por uma das partes negociantes e fixado expressamente no instrumento decorrente da negociação. Tampouco se mostra cabível que, pautada em alegada interpretação teleológica da norma, a Autoridade Fiscal passe a concordar ou discordar do mérito do conteúdo das negociações levadas a efeito pelas entidades sindicais com o Recorrente com vistas a supostamente avaliar se tal conteúdo incentiva a produtividade dos empregados ou "integra o capital e o trabalho".

III.1.5. Suposto caráter substitutivo da remuneração atribuído aos pagamentos realizados a título de PLR

A C. Delegacia de Julgamento não apresentou qualquer alegação acerca do suposto caráter substitutivo da remuneração atribuído aos pagamentos realizados a título de PLR pelo Recorrente, tal como aduzido no Relatório Fiscal. Tampouco foram analisados no acórdão recorrido os argumentos desenvolvidos pelo Recorrente em sua peça impugnatória no tocante a este ponto.

Deste modo, presume-se que a C. Turma Julgadora a quo não acolheu este argumento fiscal para fins de desconsideração dos pagamentos efetuados pelo Recorrente no âmbito dos Acordos e Convenções Coletivas. Diante da ausência de Recurso de Ofício, referida matéria não poderá ser objeto de análise por esse E. Conselho Administrativo.

Contudo, caso assim não se entenda, o que se admite a título meramente argumentativo, o Recorrente demonstrará a seguir que a PLR paga aos seus empregados não teve como objetivo a substituição de sua remuneração.

(...)

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

Ademais, é preciso esclarecer que não há nos autos qualquer prova feita pelo Fisco de que os pagamentos de PLR realizados pelo Recorrente tivessem objetivo de substituir ou complementar a remuneração devida aos seus empregados.

Isto porque, para suscitar tal argumento, a Fiscalização deveria ter comprovado que os salários pagos aos empregados seriam inferiores ao mercado ou irrisórios, de modo que o valor da participação substituiria a remuneração.

Contudo, tal demonstração não foi realizada pela Autoridade Fiscal. Aliás, referida comprovação não seria possível, na medida em que os empregados do Recorrente recebem remuneração em valores equivalentes ao mercado e a PLR paga não visa a complementação de tal montante.

Não suficiente a Autoridade Fiscal não ter se desvencilhado de seu ônus probatório quanto aos salários pagos, fato é que sequer há na legislação alguma limitação máxima aos pagamentos de PLR.

(...)

A PLR é instrumento de distribuição de lucros ou resultados, de acordo com o alcance de metas negociadas entre empresa e dos empregados, sejam elas de caráter coletivo ou individual, em conformidade com a Lei nº 10.101/00. Não tem caráter salarial e não gera encargos próprios da relação de trabalho. Quem o diz é a Constituição Federal. Trata-se de verba, portanto, de natureza societária, semelhante ao dos dividendos pagos aos acionistas, que, igualmente, não sofrem tributação.

Se assim não fosse, contrariado estaria o objetivo constitucional do artigo 7º, inciso XI da Constituição Federal, na medida em que, se independentemente do esforço empregado, todos os empregados recebessem o mesmo montante, não haveria porque todos, individual e coletivamente, se aplicarem na consecução das metas fixadas, de forma a alcançar os maiores e melhores resultados possíveis. Dessa forma, o incentivo à produtividade, pretendido pela Lei nº 10.101/00, não seria alcançado.

(...)

Conclusivamente, os pagamentos de PLR realizados pelo Recorrente estão em conformidade com a lei e respeitaram os limites previstos nos respectivos programas, razão pela qual os argumentos da Fiscalização devem ser totalmente desconsiderados.

Não há qualquer embasamento fático que permita concluir que os pagamentos da PLR substituíram ou complementaram a remuneração regularmente percebida pelos empregados em decorrência do trabalho prestado.

III.2. Participação nos Lucros ou Resultados de Administradores

(...)

Em sua peça impugnatória, o Recorrente demonstrou que, na realidade, os pagamentos realizados a título de PLR aos seus administradores encontram fundamento na Lei nº 10.101/00, de modo que também devem ser abrangidos pela isenção prevista na lei de regência (artigo 28, § 9º, alínea "j", da Lei nº 8.212/91).

No acórdão recorrido, por sua vez, entendeu-se que a participação nos lucros ou resultados, desvinculada da remuneração, tal como prevista na Constituição Federal, não é um direito inerente aos segurados contribuintes individuais, seja na condição de prestador de serviço autônomo, seja na condição de administrador' (Fl. 109). Em sua peça impugnatória, o Recorrente demonstrou que, na realidade, os pagamentos realizados a título de PLR aos seus administradores encontram fundamento na Lei nº 10.101/00, de modo que também devem ser abrangidos pela isenção prevista na lei de regência (artigo 28, § 9º, alínea "j", da Lei nº 8.212/91).

(...)

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

Como visto, a Constituição Federal em seu artigo 7º, que trata dos direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, não restritos aos empregados contratados nos moldes da CLT, garante em seu inciso XI a participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração:

(...)

Nitidamente, a Constituição Federal adota em seu texto os vocábulos "emprego" ou "empregado" quando pretende tratar dos direitos inerentes à relação de emprego, assim formalmente considerada, tal como o fez no inciso I do artigo 7º.

Logo, quando o quis, o Constituinte identificou expressamente determinados trabalhadores para diferenciá-los dos demais. A título de exemplo, verifica-se o inciso XXXIV e parágrafo único, ambos do artigo 7º, os quais se referem especificamente ao trabalhador avulso.

(...)

Assim, considerando que não há qualquer previsão legal, e tampouco na Constituição Federal, que exclua o diretor estatutário do direito constitucional ao recebimento da participação nos lucros ou resultados, patente que a autuação fiscal em questão é totalmente ilegal.

(...)

Nem se poderia alegar, ainda, que o legislador ao utilizar o vocábulo "empregado" na Lei nº 10.101/00 teria restringido o seu campo de abrangência, excluindo os demais trabalhadores, entre eles, os contribuintes individuais. Tal entendimento ignora todo o regramento contido no ordenamento jurídico vigente, notadamente o disposto na Constituição Federal.

(...)

Como se observa, a utilização do termo "empregado" na Lei nº 10.101/00 não foi um equívoco do legislador, bem ao contrário, referido uso possui pressuposto lógico, na medida em que as disposições legais em referência se referem especificamente à categoria de trabalhadores que possuem vínculo celetista, conforme bem pontuado no julgado acima transcrito.

Todavia, a mesma Lei nº 10.101/00 não tratou exclusivamente de empregados, mencionando expressamente a abrangência aos "trabalhadores", na esteira do comando constitucional. Assim, não há que se falar em qualquer restrição ou limitação da isenção das contribuições previdenciárias previstas na Lei nº 10.101/00.

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

(...)

Em relação à jurisprudência sobre o tema, a C. Delegacia de Julgamento colacionou julgado do Supremo Tribunal Federal ("STF") (Agravio Regimental no Recurso Extraordinário nº 636.899/DF), que supostamente teria aplicação no presente caso.

Contudo, destaca-se que referido acórdão não foi proferido pelo Pleno do STF tampouco em sede de repercussão geral, de modo que não implica em observância obrigatória pelos Tribunais Judiciais tampouco por esse E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

(...)

Mas não é só. A argumentação da C. DRJ se mostra ainda mais equivocada na medida em que reconhece que nas contribuições previdenciárias não incidem sobre o lucro distribuído aos acionistas, pois esta renda é fruto civil do capital empregado na atividade econômica, e não fruto do trabalho' (Fl. 109 da decisão recorrida).

Ora, como é possível afirmar, então, que o pagamento de participações nos lucros e resultados deveria integrar o salário de contribuição, sofrendo a incidência das contribuições previdenciárias, eis que também é fruto do "capital empregado na atividade empresarial"?

É evidente, portanto, a contradição cometida pela Delegacia de Julgamento ao fundamentar a manutenção dos autos de infração em referência.

(...)

III.3. Bônus de contratação. Inexistência de caráter remuneratório e contraprestação por serviços prestados. Não integração ao salário de contribuição

(...)

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

Logo, não há como prosperar o acórdão recorrido, pois inexistente nesse valor pago aos empregados as características e requisitos necessários para configuração da natureza remuneratória dessa verba.

Em outras palavras, restará demonstrada a seguir (i) a inexistência de contraprestação por parte do empregado contratado; (ii) a ausência de habitualidade, pelo fato do montante em questão ser um valor único; e (iii) a inexistência de previsão legal positivada que reconheça tal verba como remuneração.

> Esclarecimentos prévios - Prática de mercado e ausência de simulação

(...)

Conforme mencionado na Impugnação apresentado pelo Recorrente, na última década o mercado financeiro brasileiro experimentou crescimento e desenvolvimento vertiginosos, cuja demanda por profissionais alta e tecnicamente capacitados à sua operacionalização cresceu na mesma proporção.

Os fatores que contribuíram para este fato são conhecidos: globalização da economia, privatizações no Brasil, rearranjos e fusões de companhias, crescimento do mercado global, incremento do mercado internacional (exportações e importações), dentre outros.

Assim, os profissionais que atuam nesse setor da economia, quando se destacam, naturalmente passam a ser cada vez mais cobiçados e disputados por empresas concorrentes, mediante o recebimento de propostas de trabalho com alto retorno financeiro. Essa é a dinâmica de mercado que vigora até os dias atuais.

Nesse cenário está inserido o mecanismo denominado *hiring bonus*, ou simplesmente "bônus de contratação", que nada mais é do que uma determinada somatória em dinheiro que uma empresa oferece, normalmente como atrativo à contratação, em detrimento do emprego anterior do profissional, a fim de tornar atrativa a proposta e opção pelo novo emprego, ainda que no anterior haja maiores garantias face ao tempo já trabalhado e à confiança conquistada.

No universo corporativo, especialmente no mercado financeiro, o pagamento do bônus de contratação, tornou-se, assim, uma prática constante, justamente em razão da permanente busca por profissionais com perfil altamente especializado e desejado pelas empresas. Dessa forma, o bônus de contratação pode fazer toda a diferença em uma

negociação, já que no ramo empresarial as faixas salariais dos executivos são muito semelhantes.

Para essa contratação do empregado que já está inserido no mercado de trabalho, então, o bônus de contratação além de ser uma proposta atrativa para a contratação do profissional desejado, possui uma natureza indenizatória, na medida em que o bônus, nesse cenário, visa restabelecer e indenizar esse empregado pela rescisão involuntária de seu contrato de trabalho.

Contudo, o bônus de contratação, pode, ainda, ser pago por uma mera liberalidade das empresas. Isso ocorre, por exemplo, quando há contratação de um profissional que não está naquele momento inserido no mercado de trabalho. O bônus, nesse caso, não tem natureza indenizatória, mas sim liberal, e é pago de forma única e pontual.

Significa dizer, portanto, que seja investido no caráter indenizatório, seja mera liberalidade, em ambos os casos o *hiring bônus* é utilizado como uma ferramenta de atração de profissionais específicos e diferenciados no mercado de trabalho, e, em nenhum cenário possível ele se investe do caráter de remuneração.

Assim, o Recorrente, instituição integrante do Sistema Financeiro Nacional, para que possa atrair aos seus quadros os melhores profissionais do mercado, oferecem-lhes montantes em dinheiro que constituam uma compensação pela sua não permanência no emprego anterior, montantes esses devidos somente quando da respectiva contratação.

Esses valores, repita-se, de forma alguma interferem no valor da remuneração que será paga em razão da regular prestação dos serviços.

O recebimento efetivo desses valores pelos - específicos -profissionais contratados fica condicionado a uma determinada permanência mínima deles nos quadros do Recorrente, tratando-se tal condicionamento de prática amplamente adotada no mercado e que, diferentemente do alegado pela C. DR], não enseja a tributação pelas contribuições previdenciárias.

No caso do Recorrente, esse condicionamento foi feito de forma expressa nas respectivas propostas de aceite de contratação, de pleno conhecimento e acordo por parte dos empregados contratados, que tinham absoluta ciência dos termos e condições estipuladas para o recebimento do bônus de contratação.

Neste documento, fica claro que o bônus de contratação não se encontra vinculado aos serviços a serem prestados pelos funcionários. Exemplificativamente, vejamos a proposta de contratação do Sr. Carlos (*omissis*)" (Fls. 513 e 514 dos autos):

(...)

Da leitura da cláusula 2.1, depreende-se que, caso o contrato de trabalho decorrente desta proposta de contratação viesse a ser rescindido antes de decorrido o prazo de 18 meses, nas hipóteses de pedido de demissão ou dispensa por justa causa, a Sr. Carlos deveria devolver o valor recebido a título de *Hiring Bônus*, de maneira proporcional ao tempo transcorrido. Inclusive, destaca-se que referido montante a ser devolvido ao Recorrente deveria ser corrigido pelo IPCA.

Assim, diferentemente do alegado pela Autoridade Julgadora a quo, a existência de condição relacionada à permanência do empregado por um determinado período na empresa não indica tratar-se de uma "verba de cunho salarial".

Isto porque, na hipótese de não cumprir referido condicionamento, o empregado contratado deverá restituir o valor recebido ao Recorrente, devendo, ainda, atualizar este montante pelo IPCA.

(...)

Cumpra ainda ressaltar que o fundamento legal utilizado pela Autoridade Julgadora para enquadrar referido pagamento como "parcela remuneratória" sequer encontra-se vigente atualmente em nosso ordenamento jurídico.

Após as alterações promovidas pela Lei nº 13.467/17 ("Reforma Trabalhista"), a gratificação ajustada anteriormente prevista no § 1º do artigo 457 da CLT deixou de compor o pacote de remuneração dos empregados, *in verbis*.

(...)

Observa-se, assim, que a argumentação da C. Delegacia de Julgamento sequer possui embasamento legal.

Por essas razões, desde logo que se verifica que tal pagamento não se configura como remuneração, não subsistindo as alegações da Delegacia de Julgamento sobre esse aspecto, o que deverá ser reconhecido por esse E. CARF, com a devida reforma do acórdão recorrido e, consequentemente, o cancelamento do lançamento fiscal objeto do presente processo administrativo.

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

Como visto acima, tratando-se o bônus de contratação de um valor pago previamente a contratação de profissional com um perfil específico, que justifique a necessidade do prévio dispêndio dessa verba pela empresa, não há o que se falar na existência de quaisquer serviços anteriormente prestados que pudessem ser por ele remunerados, não podendo, portanto, ser esse pagamento considerado para o cômputo das contribuições previdenciárias, ao contrário do defendido pela C. DRJ.

Seguindo essa linha de raciocínio, o bônus de contratação constitui verdadeira verba indenizatória paga pelo Recorrente ao profissional, de forma a restituí-lo de eventuais ganhos futuros que deixa de auferir ao se desligar da empresa anterior, ou mesmo das verbas que deixa de receber em razão de seu desligamento ser voluntário da empresa anterior.

Nesse aspecto, esclareça-se que o recebimento do bônus de contratação, além de não pretender retribuir qualquer serviço, que sequer foi prestado no momento da contratação do profissional, não implica em supressão ou diminuição da remuneração regularmente percebida pelo empregado, fato que só reforça a natureza não remuneratória de tal pagamento.

(...)

Além disso, como já mencionado anteriormente, os pagamentos realizados pelo Recorrente também não poderiam integrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias porque não gozam de habitualidade.

Isso porque o artigo 201, § 11, da Constituição Federal, determina que a integração dos valores que não possuem natureza estritamente salarial à base de cálculo das contribuições previdenciárias depende da caracterização de que esse represente um ganho habitual.

(...)

Nesse sentido, importante frisar que a habitualidade não se afigura presente *in casu*, pois nenhum dos pagamentos realizados pelo Recorrente caracterizou ou possibilitou a caracterização de uma expectativa positiva acerca do seu contínuo recebimento pelos seus eventuais beneficiários, como leva a crer a C. DRJ.

De acordo com o acórdão recorrido, a habitualidade estaria configurada no presente caso, na medida em que supostamente haveria "certeza quanto à sua recepção, no sentido de incorporar-se a rubrica no patrimônio do sujeito de direito" (Fl. 129).

Muito pelo contrário. O bônus de contratação foi previamente acertado entre os contratados e o Recorrente, cujas condições para recebimento desse valor eram prévia e absolutamente conhecidas pelos contratados, isto é, consoante no recebimento de valores de forma pontual (única), prévia e desvinculada de qualquer prestação de serviços por parte dos contratados.

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

É evidente a premissa equivocada trazida pela Fiscalização e ratificada pela Delegacia de Julgamento, já que é notória a ausência de configuração de remuneração para o bônus de contratação posto que inexistentes as características mínimas para a configuração de verba a ser inclusa na base de cálculo do salário de contribuição: habitualidade, contraprestação e previsão em lei.

As próprias Autoridades Fiscal e Julgadora reconhecem a natureza e o objetivo do bônus de contratação, que é um atrativo monetário destinado a reconhecer, indenizar (garantia que a contratação se dê "sem contratempos", como afirmado pela C. DRJ) e garantir estabilidade a profissionais especializados, com qualidades notadas no mercado de trabalho, ou até por sua carteira de clientes e exponencial poder de captação, quando do ingresso em um novo desafio profissional. Veja-se:

(...)

Não se trata, contudo, de uma "parte do pacote de remunerações para incentivar o empregado a ingressar nos quadros da empresa" (Fl. 53 do RF), já que o bônus de contratação em nada se relacionada ou se confunde com o conceito de remuneração!

(...)

Se remuneração o fosse, seria indispensável que o *Hiring bônus* fosse dotado das cinco características dispostas acima, habitualidade, periodicidade, quantificação, especialidade e reciprocidade, fatores esses que, indiscutivelmente, não estão presentes no bônus de contratação, razão pela qual não há o que se falar em remuneração ou incidência de contribuição previdenciária sobre os montantes pagos aos empregados a esse título.

Como um empregado, que sequer foi contratado, mas que está passando por um processo de negociação, pode prestar serviços personalíssimos antes mesmo de existir o aceite da proposta, e, menos ainda, um contrato de trabalho?

É evidente, portanto, a ausência do caráter da retributividade -indispensável nas verbas remuneratórias - nos pagamentos realizados a título de *Hiring Bônus* pelo Recorrente.

Além disso, como já mencionado anteriormente, a condição estabelecida para uma permanência mínima na empresa, sob pena de devolução do valor recebido a título de *Hiring Bônus*, apenas ratifica a absoluta desvinculação do bônus de contratação com o conceito de suposta remuneração, já que inexistente remuneração condicionada à devolução de valores, na medida em que remuneração é a retribuição de um serviço habitualmente prestado pelo empregado, sendo incabível qualquer condicionante de devolução ou estorno de um ato jurídico perfeito e acabado.

Assim, o ordenamento constitucional e as disposições legais vigentes não autorizam a cobrança das contribuições previdenciárias sobre as verbas em questão. Logo, não pairam dúvidas de que o presente lançamento fiscal é plenamente insubsistente, devendo este E. Conselho Administrativo cancelá-lo mediante a reforma do acórdão ora recorrido.

> **Ausência de comprovação da materialidade da suposta obrigação tributária**

De tudo quanto acima exposto, resta claro que a Autoridade Administrativa incorreu em evidente ilegalidade quando pretendeu exigir o recolhimento de contribuições previdenciárias sem a devida materialização da respectiva obrigação tributária, o que foi posteriormente corroborado pela C. Delegacia de Julgamento.

Todavia, repita-se, o fato narrado no relatório fiscal anexo aos autos de infração (isto é, o pagamento de bônus de contratação), por si só, não se amolda à hipótese de incidência das contribuições previdenciárias supostamente devidas.

Assim, a eventual manutenção do acórdão recorrido por esse E. CARF (o que se admite a título meramente argumentativo) resultará na cobrança de contribuições previdenciárias sobre valores que não constituem base de incidência destes tributos. Vejamos.

Como visto, a teor do que determinam os artigos 195 e 201 da Constituição Federal e os artigos 22 e 28 da Lei nº 8.212/91, apenas os pagamentos efetuados aos trabalhadores com a finalidade de retribuir o trabalho prestado ou posto à disposição dão nascimento à obrigação de recolher contribuições previdenciárias.

Contudo, em momento algum a Fiscalização, como nem poderia fazer, evidenciou que os pagamentos realizados pelo Recorrente objetivariam suprimir ou complementar a remuneração dos seus empregados, apenas presumiu que estes estariam sujeitos à incidência das contribuições previdenciárias.

(...)

Ademais, nos termos do que dispõe o artigo 142 do Código Tributário Nacional: "Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível".

A norma legal não deixa margem a dúvidas quanto aos elementos minimamente necessários à constituição do crédito tributário, dentre os quais se destacou a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Portanto, a presente autuação fiscal carece de fundamento de validade, porque não evidenciou, muito menos comprovou, a configuração do fato descrito na hipótese de incidência das contribuições previdenciárias.

Por fim, cumpre destacar que, com o objetivo de supostamente fundamentar a incidência das contribuições previdenciárias sobre as rubricas em questão, a C. Delegacia de Julgamento alude que esse E. CARF já teria proferido acórdão sobre o tema em relação ao próprio Recorrente, nos autos do Processo Administrativo nº 1632.720597/2013-92. De fato, naquela oportunidade, este E. Conselho Administrativo, por voto de qualidade, concluiu pela manutenção das autuações fiscal quanto aos pagamentos realizados a título de *hiring bônus* no período autuado.

Ocorre que o Conselheiro Relator daquele caso entendeu pelo cancelamento do auto de infração no tocante à essa matéria, sendo acompanhado por mais três Conselheiros. Para a C. Delegacia de Julgamento, aquele Conselheiro Relator teria dado provimento ao recurso em virtude da suposta "insuficiência de provas sobre aspectos relevantes relativos à contratação do *hiring bônus*" (fl. 133 do acórdão recorrido).

Contudo, esclarece-se que, na realidade, aquele Conselheiro Relator entendeu que a Autoridade Fiscal *"deixou de abordar as questões fáticas necessárias a sustentação de sua tese, limitado-se aos aspectos conceituais e a 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"* (Fl. 52 do acórdão nº 2402-006.049).

E, ainda, complementou que a Delegacia da Receita Federal de Julgamento, ao analisar a impugnação apresentado pelo Recorrente naquele processo administrativo, teria extrapolado suas competências, apresentando fundamentos inovadores, não contidos na autuação fiscal, veja-se:

(...)

É exatamente o caso dos autos em questão!

No presente caso, como já mencionado, a Autoridade Fiscal não comprovou a ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias, bem ao contrário, limitou-se a afirmar que referida rubrica era remuneratória, sem qualquer justificativa ou análise

do caso concreto, enquanto a C. Delegacia de Julgamento apresentou diversos apontamentos fáticos a fim de supostamente comprovar a incidência deste tributo.

Contudo, além de extrapolar sua competência, o que não pode ser admitido, nos termos já destacados em sede de preliminar, a C. DRJ não logrou comprovar a suposta natureza de remuneração do bônus de contratação.

De qualquer modo, a utilização de precedente proferido contra o próprio Recorrente não tem o condão de ""colocar uma pá de cal sobre o assunto", tal como equivocadamente afirma a C. Delegacia de Julgamento.

Isto porque se trata de pagamentos efetuados a outros trabalhadores, em período distinto, de modo que apenas a comprovação da suposta natureza remuneratória de cada um dos montantes no presente caso poderia ensejar a incidência das contribuições previdenciárias, o que, como visto, não ocorreu no presente caso.

Por todo o minuciosamente exposto e comprovado, requer-se a imediata reforma do acórdão ora recorrido, para que seja cancelada a autuação fiscal no que tange à exigência de contribuição previdenciária sobre o bônus de contratação, na medida em que inexistente configuração do fato gerador das referidas contribuições sobre esse bônus, porquanto ausentes os requisitos indispensáveis para seu caráter remuneratório, já que não há, habitualidade, contraprestação, ou previsão em lei para tanto.

III.4. Da Indevida Aplicação da Alíquota de 3% para cálculo do Contribuição ao GILRAT

Na presente autuação fiscal, a Fiscalização procedeu à constituição de crédito tributário de contribuições previdenciárias, referente à cota patronal e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do Grau de Incidência Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho ("GILRAT"), em face do Recorrente.

De acordo com a Autoridade Fiscal, no período em questão (dezembro de 2013 a dezembro de 2014), a alíquota do GILRAT aplicável ao Recorrente seria de 3%, veja-se:

(...)

Por sua vez, a Turma Julgadora manteve o entendimento adotado pelo Sr. Agente Fiscal sob a justificativa de que *"a fiscalização apenas considerou a classificação CNAE constante da própria Guia de Recolhimento ao FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP apresentada pelo contribuinte"* (fl. 141 do acórdão recorrido).

(...)

Ocorre que, o procedimento adotado pela Fiscalização, ora referendado pela C. Delegacia de Julgamento, vai de encontro com os esclarecimentos prestados pelo Recorrente ao longo do procedimento fiscal.

Em resposta apresentada em 17/01/2018 (Fls. 568/569 dos autos), restou esclarecido que o recolhimento da contribuição ao GILRAT é realizado pelo Recorrente de acordo com a sua atividade preponderante, nos termos do artigo 72, § 1º, inciso I, alínea "c", da Instrução Normativa nº 971/09 ("IN nº 971/09"), tendo sido aplicado, por consequência, a alíquota de 2%:

(...)

Após estudos realizados pelo Recorrente, verificou-se que o estabelecimento matriz (único sujeito passivo autuado no presente processo administrativo -CNPJ/MF sob o nº 90.400.888/0001-42) possui como atividade preponderante a realização de atividades de cunho administrativo e gerencial, a qual se enquadra no "CNAE 8211-3/00 - Serviços combinados de Escritório e Apoio Administrativo", cuja alíquota da contribuição ao GILRAT é 2%, nos termos do Anexo V, do Regulamento da Previdência Social ("RPS" - Decreto nº 3.048/99).

Isto porque, em linha com o disposto no artigo 72 da IN nº 971/09, para fins de enquadramento no correspondente grau de risco, nas hipóteses em que a empresa possui

mais de um estabelecimento e com mais de uma atividade econômica, cada estabelecimento deverá apurar a sua atividade preponderante, a qual é verificada pelo maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

Ressalta-se, ainda, que a Autoridade Fiscal optou por lavrar os autos de infração tão somente em face do Recorrente, estabelecimento matriz, a despeito de ter sido informado durante a fiscalização que este estabelecimento recolhia a contribuição ao GILRAT com alíquota de 2%.

E assim procedeu sem apresentar nenhuma prova, ainda que indiciária, de que a atividade preponderante do estabelecimento autuado do Recorrente não é a atividade econômica autodeclarada. De fato, pautada exclusivamente nos códigos CNAE do "setor dos bancos múltiplos, com carteira comercial" (parágrafo 9.16, p. 61 do RF), concluiu a Autoridade Fiscal que o Recorrente teria prestada informação equivocada quanto à identificação do CNAE de seu estabelecimento matriz.

Todavia, a partir de uma simples leitura das disposições legais e infralegais a respeito do GILRAT é possível constatar que o critério de definição do GILRAT de cada estabelecimento dos contribuintes não é o código CNAE do "setor" econômico em que atua, mas sim a identificação do maior número de empregados, com referência ao CBO e pautado nas informações prestadas à Administração Pública Federal mediante transmissão de GFIP/SEFIP, CAGED e RAIS.

Como é sabido, a Lei nº 10.666/2003, em seu artigo 10, estabeleceu o intervalo da alíquota da Contribuição ao GILRAT, que é calculada pela multiplicação dos percentuais de 1%, 2% e 3% por esse coeficiente denominado FAP, que varia de 0,5 (cinco décimos) a 2 (dois inteiros).

Isto é, para o cálculo da Contribuição ao GILRAT, não existe uma alíquota fixa a ser aplicada a todos os contribuintes. O enquadramento nos correspondentes graus de risco é de responsabilidade da empresa e deve ser realizado de acordo com a sua atividade econômica preponderante por estabelecimento, a partir da atividade econômica desempenhada pelo maior número de empregados segurados e contribuintes individuais, com fulcro na IN RFB nº 971/09:

(...)

Dessa forma, não restam dúvidas que mantido o RAT de 2% e o índice RAP de 1,5702, nenhuma das parcelas do lançamento fiscal pertinente ao ano de 2013 permaneceria em discussão e, ainda, o Recorrente teria direito creditório sobre a porcentagem de 0,2144 (resultante da diferença entre os RAT Ajustados de 3,3548% e 3,1404), o que deve ser reconhecido por este E. CARF.

Ao final, requer a contribuinte o conhecimento e o provimento de seu recurso, para que sejam acolhidas as preliminares, cancelando-se as autuações ou, então, lhe dê provimento no mérito, para julgar improcedentes as autuações fiscais, determinando-se a extinção de todo o crédito tributário do período autuado.

Foram apresentadas pela Procuradoria da Fazenda Nacional contrarrazões ao recurso voluntário, documentos de e.fls. 557/593 (parte 2), onde é requerida manutenção da decisão recorrida, mediante razões de fato e direito e jurisprudência apresentadas, as quais serão delineadas por ocasião do voto.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Mário Hermes Soares Campos, Relator.

A recorrente foi intimada da decisão de primeira instância, mediante acesso em seu Domicílio Tributário Eletrônico, em 17/05/2019, conforme “Termo de Abertura de Documento” e “Termo de Ciência por Abertura de Mensagem” de e.fls. 10241 e 10242, respectivamente. Tendo sido o recurso protocolizado em 13/06/2019, conforme Termo de Solicitação de Juntada (e.fl. 158), considera-se tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade.

Considerações Preliminares

Antes de análise propriamente dita do presente recurso, cumpre pontuar que as decisões administrativas e judiciais que a recorrente trouxe em suas razões de defesa são desprovidas da natureza de normas complementares e não vinculam decisões deste Conselho. Sendo opostas somente às partes e de acordo com as características específicas e contextuais dos casos julgados e procedimentos de onde se originaram. Embora o Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966), em seu art. 100, inciso II, considere as decisões de órgãos colegiados como normas complementares à legislação tributária, tal inclusão se subordina à existência de lei que confira a essas decisões eficácia normativa. Como inexiste, até o presente momento, lei que atribua a efetividade de regra geral a essas decisões, tais acórdãos têm sua eficácia restrita às partes do processo, não produzindo efeitos em outras lides, ainda que de natureza similar à hipótese julgada.

Em passagens da peça recursal alega a contribuinte que determinadas questões suscitadas na impugnação não teriam sido devidamente apreciadas pela decisão de piso. A simples leitura do Acórdão recorrido não deixa dúvidas quanto a sua fundamentação/motivos de decidir. É consabido que não se caracteriza omissão o fato de o julgador não se manifestar expressamente sobre todos os argumentos postos pelo recorrente, sendo reconhecido pela jurisprudência que o órgão julgador não é obrigado a se manifestar sobre todos os pontos alegados pela parte. Mas somente sobre aqueles que entender necessários para o julgamento do feito, de acordo com seu livre convencimento fundamentado, não caracterizando omissão ou ofensa à legislação infraconstitucional o resultado diferente do pretendido pela parte. Nesse sentido os seguintes julgados do Supremo Tribunal Federal - STF:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. SERVIDORES DO ESTADO DE SANTA CATARINA. GRATIFICAÇÃO COMPLEMENTAR DE VENCIMENTO. § 6º DO ARTIGO 10 DA LEI ESTADUAL Nº 9.503/94. OMISSÃO INEXISTENTE. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS. Não padece de omissão o acórdão proferido de forma clara, precisa e suficientemente fundamentada, pois é cediço que o Juiz não está obrigado a responder, um a um, aos argumentos expendidos pelas partes. Matéria de fundo dirimida em conformidade com a jurisprudência do Plenário e de ambas as Turmas do STF. Precedentes: RE 426.059, 422.154-AgR, 426.058-AgR, 426.060-AgR e 433.236-AgR. Embargos de declaração rejeitados” (RE 465.739-AgR-ED, Rel. Min. Ayres Britto, Primeira Turma, DJ 24.11.2006).

CONSTITUCIONAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. QUEBRA DE SIGILO. REQUISITOS. QUESTÃO DE FATO. C.F., art. 93, IX. I. - No caso, a verificação da presença ou não dos requisitos autorizadores da quebra de sigilo dos agravantes não prescinde do exame de matéria de fato, o que não é possível em sede de recurso extraordinário. II. - O juiz, para atender à exigência de fundamentação do art. 93, IX, da C.F., não está obrigado a responder a todas as alegações suscitadas pelas partes, mas tão-somente àquelas que julgar necessárias para fundamentar sua decisão. III. - R.E. inadmitido. Agravo não provido” (AI 417.161-AgR, Rel. Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ 21.3.2003).

Nesse mesmo sentido reiterada jurisprudência do STJ

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. INEXISTÊNCIA DE VÍCIOS NO ACÓRDÃO RECORRIDO. TEORIA DA APARÊNCIA. VALIDADE DE INTIMAÇÃO. REVISÃO DO VALOR DA MULTA FIXADA. REDUÇÃO DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS. INADMISSIBILIDADE. SÚMULA N. 7/STJ. DECISÃO MANTIDA.

1. O julgador não está obrigado a analisar todos os argumentos invocados pela parte quando tenha encontrado fundamentação suficiente para dirimir a controvérsia, não ocorrendo, assim, afronta ao art. 535 do CPC.

2. [...]

5. Agravo regimental desprovido.

(AgRg no AREsp 291.025/RJ, Rel. Ministro ANTONIO CARLOS FERREIRA, QUARTA TURMA, julgado em 14/05/2013, DJe 22/05/2013).

No presente caso, o que se verifica é a irresignação da recorrente com o resultado do julgamento, uma vez que a decisão da autoridade julgadora de primeira instância encontra-se plenamente fundamentada, sendo que, na peça recursal a recorrente demonstra completo conhecimento de tais fundamentos, não devendo ser acatados argumentos de tal ordem.

Cumprе ainda esclarecer que é vedado ao órgão julgador administrativo negar vigência a normas jurídicas por motivo de alegada ilegalidade de lei ou inconstitucionalidade. O controle de legalidade efetivado por este Conselho, dentro da devolutividade que lhe compete frente à decisão de primeira instância, analisa a conformidade do ato da administração tributária em consonância com a legislação vigente, perquirindo se o ato administrativo de lançamento atendeu aos requisitos de validade e observou corretamente os elementos da competência, finalidade, forma e fundamentos de fato e de direito que lhe dão suporte, não havendo permissão para declarar ilegalidade ou inconstitucionalidade da lei que institui a multa, sob eventual argumento de possuir caráter expropriatório ou confiscatório. Nesse sentido temos a Súmula nº 2, deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), com o seguinte comando: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Preliminares de Nulidades

Afirma a recorrente que a autoridade fiscal lançadora teria partido de uma equivocada premissa, ao construir sua acusação para exigência das contribuições previdenciárias, na medida em que sustentaria que os pagamentos realizados pela recorrente, a título de PLR, teriam se pautado por três instrumentos: Convenções, Acordos e Programas Próprios. Pois de fato, ainda de acordo com a autuada, os referidos pagamentos teriam se pautado em apenas dois instrumentos (Convenções Coletivas de Trabalho - CCT e Acordos Coletivos de Trabalho – ACT, e que os Programas Próprios Específicos e o Programa Próprio de Gestão, não subsistiriam de forma autônoma, sendo integrantes (anexos) dos Acordos Coletivos. Acrescenta que os Acordos Coletivos de Trabalho vigentes para o biênio de 2012/2013 fazem referência expressa, em suas Cláusulas Oitavas e Anexo I, à existência do que se convencionou denominar de Programas Específicos. Também alega que em momento algum de sua peça impugnatória teria afirmado que os PPE e PPG integrariam as Convenções Coletivas de Trabalho. Dessa forma, a “...DRJ ao aduzir que “**ao ler e reler as convenções coletivas não há a mínima referência a tais programas específicos**” (Fl. 62 do acórdão recorrido) incorre em erro, e com base nesse erro decidiu, maculando, pois, todas as suas conclusões. Ou seja, o fundamento de decidir da C. DRJ restou maculado por esse erro interpretativo, na medida em que a decisão recorrida interpretou que haveria regulamentos independentes, que regeriam a distribuição de PLR, mas

essa afirmação não é correta.” Apontando como premissas incorretas adotadas pela fiscalização, aduz que também a autoridade lançadora teria considerado os Programas Próprios de Participação nos Resultados como instrumentos autônomos e assim carentes de elementos que presentes no outro, ao invés de analisá-los tal como seriam, posto que elaborados em conjunto pelas Confederações, Federações e Sindicatos e pela recorrente (haja vista a expressa previsão nos acordos da existência de tais anexos). Assim, defende que deve ser afastado o entendimento adotado pela Turma Julgadora, no sentido de que os programas em questão não deteriam eficácia jurídica pela sua forma de constituição. Não havendo que se falar na subsistência autônoma dos referidos Programas, que consistiriam em programas de metas integrantes dos Acordos Coletivos.

Sem razão a recorrente quanto a tais afirmações. No Acórdão recorrido, a autoridade julgadora de piso apresenta detalhada análise das Convenções Coletivas de Trabalho, dos Acordos Coletivos de Trabalho e dos Programas Próprios Específicos e de Gestão. Em tal análise, diferentemente do que a autuada afirma, utilizando-se de trecho descontextualizado da decisão de piso, o que autoridade julgadora demonstra é que os conjuntos de apresentações (*slides* do aplicativo *Power Point*), que são tratados como Programas Próprios Específicos e de Gestão, não integram as convenções coletivas e os acordos coletivos, como pretende a contribuinte. Tal afirmação tem como objetivo afastar a tese da autuada de que os programas específicos estariam dispensados de data, assinatura e demais procedimentos formais, nestes incluindo-se a discussão por entidade sindical relativa aos empregados, por supostamente se constituírem como “anexos dos acordos coletivos”. De fato, o i.relator do acórdão recorrido é categórico ao afirmar que, embora a leitura da cláusula oitava dos Acordos coletivos indica ter havido a integração dos programas específicos ao acordo coletivo de trabalho, entendimento encampado pelo contribuinte, contudo, haveria flagrante contradição. Pois, efetivamente, a cláusula oitava afirma que está ratificando *“todos os Programas de Participação nos Lucros ou Resultados, específicos para segmento de negócios das EMPRESAS ACORDANTES relacionados em anexo”, “que constam dos respectivos instrumentos, nominados PPE - Programa Próprio Específico”*. Entretanto, questiona e conclui: *“Ora, qual instrumento? Meros slides de Power Point não constituem instrumento jurídico capaz de se revestir de eficácia jurídica a vincular as partes e daí a ensejar a produção de efeitos. Slides de Power Point constituem ferramenta de exposição em reuniões, palestras, seminários etc, uma ferramenta de exposição de um conteúdo ou informação, jamais um instrumento jurídico a veicular um ato ou negócio jurídico como tal. No máximo, se revestido de certas cautelas tecnológicas, poderiam constituir prova documental de um fato, no máximo!”* Com tais argumentos, é afastada a tese de que referidos programas seriam parte integrante dos Acordos Coletivos. Eis os exatos termos do acórdão :

• PROGRAMAS ESPECÍFICOS DE PLR.

Em relação aos demais programas específicos (letras “f” a “aa” do item 5.15 do Relatório Fiscal), a questão merece uma abordagem um pouco mais aprofundada sob o ponto de vista formal. Vejamos.

Às fls. 456/842 constam todos os demais programas específicos por segmentos de atuação na instituição financeira autuada. Nota-se que foram juntados aos autos tal qual apresentados pelo contribuinte (estes “elementos” também instruem a impugnação - fls. 9.555/9.946 - documento 04). A eles se referiram os acordos coletivos subscritos em 28/06/2012, que, pela sua cláusula oitava, os “ratificou” da seguinte forma:

CLÁUSULA OITAVA: 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 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 de Gestão destinado as áreas institucionais que obedece as regras e valores fixados pela Diretoria com base no cumprimento de metas e desempenho nos respectivo cargos ou função.

Ocorre que os denominados "programas específicos" nada mais são do que um conjunto de regras, informações, previsões, exemplos e metodologias de cálculo, específicos a determinados segmentos de atividade do contribuinte, não previstos minimamente nas convenções coletivas, tampouco nos acordos coletivos, mas simples e puramente em slides elaborados pela ferramenta do Microsoft Office, o programa Power Point.

Disto decorre um primeiro aspecto importante, qual seja, o fato de que estes conjuntos de slides de Power Point não integram as convenções coletivas e os acordos coletivos, como pretende o contribuinte. Esta afirmação rechaça a tese do contribuinte segundo a qual, os programas específicos estariam dispensados de data, assinatura e demais procedimentos formais, nestes incluindo-se a discussão por entidade sindical relativa aos empregados, pelo simples fato de se constituírem como "anexos dos acordos coletivos". De fato, ao ler e reler as convenções coletivas não há a mínima referência a tais programas específicos. Nos acordos coletivos, após a definição das suas previsões, consta a cláusula oitava que assim prevê:

CLÁUSULA OITAVA: PROGRAMAS ESPECÍFICOS MANTIDOS PELOS ACORDANTES

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

... omissis ...

PARÁGRAFO QUARTO

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

O Anexo I de cada acordo relaciona os programas específicos e faz um breve descritivo. Pois bem, a leitura da cláusula oitava indica que teria havido a integração dos programas específicos ao acordo coletivo de trabalho, entendimento encampado pelo contribuinte. Contudo, ousa dele divergir, e o faço com base na constatação de uma flagrante contradição. Efetivamente, a cláusula oitava afirma que está ratificando "todos os Programas de Participação nos Lucros ou Resultados, específicos para segmento de negócios das EMPRESAS ACORDANTES relacionados em anexo", "que constam dos respectivos instrumentos, nominados PPE - Programa Próprio Específico". Ora, qual instrumento? Meros slides de Power Point não constituem instrumento jurídico capaz de se revestir de eficácia jurídica a vincular as partes e daí a ensejar a produção de efeitos. Slides de Power Point constituem ferramenta de exposição em reuniões, palestras, seminários etc, uma ferramenta de exposição de um conteúdo ou informação, jamais um instrumento jurídico a veicular um ato ou negócio jurídico como tal. No máximo, se

revestido de certas cautelas tecnológicas, poderiam constituir prova documental de um fato, no máximo!

Mas, pode-se indagar: Por quê não se poderia considerar o conjunto de slides de Power Point um instrumento? Porque um instrumento é veículo que contém e guarda uma informação, um ato jurídico ou um negócio jurídico. Instrumento é anteparo que conduz e contém algo, é o continente do conteúdo. Instrumento necessita de data, de assinatura, de identificação das partes atuentes, da correta delimitação de seu conteúdo, pelas arestas do negócio ou ato que lhe subjaz. O ato ou negócio jurídico é abstrato, pertence ao mundo da relação jurídica, é vínculo abstrato, não possui tangibilidade (*est qua non tangit possunt*), pertence à razão, ao pensamento, à vontade. O instrumento é a materialização desta razão, desta vontade, é a forma pela qual a relação jurídica, abstrata, se concretiza no mundo fenomênico. Basta pensar que a compra e venda de coisa móvel se perfaz, enquanto negócio jurídico, tanto que comprador e vendedor acertem na coisa e no preço, manifestando, cada qual deles, suas respectivas vontades, independente do instrumento que venha a materializar esta relação já existente e consumada. O instrumento é o veículo, portanto, que empresta existência material e exterior à relação que nele se encarta.

Dito isto, é cediço que a participação nos resultados possui nítida natureza contratual, no sentido de que há previsão de direitos e obrigações seja à empresa, como aos empregados. Assim, há que se ter em mente que os contratos em geral podem existir na forma instrumental (escrita) ou verbal, salvo quando a própria lei lhe impõe uma forma ou solenidade específica. No caso específico da participação nos resultados a Lei nº 10.101/00 exigiu de forma expressa que as regras do PLR constassem de um instrumento material, ao dispor que "dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas". Instrumento é algo tangível, material, palpável, que materializa disposições, previsões, regras etc. Dessa forma, resta evidente que a forma escrita deve ser observada quanto ao PLR. E assim deve ser mesmo, na exata medida em que se constitui uma relação contratual, capaz de gerar direitos e obrigações de notável importância.

No caso dos autos, o acordo coletivo e a convenção coletiva são instrumentos que veiculam o resultado de tratativas, identificam partes, têm sua existência projetada no tempo e no espaço, têm um conteúdo que vincula seus signatários, e, como pressuposto destes, tem a própria aposição de suas firmas ao final do seu corpo. Os slides de Power Point não têm nada disto! Juridicamente, sequer podem ser imputados ao contribuinte, apesar do seu logo estar estampado neles. São documentos desprovidos de eficácia jurídica porquanto unilateralmente produzidos. Prova disto é que o acordo coletivo, indevidamente, pretendeu conferir existência àquilo que não a possui, ratificando algo que não poderia ser ratificado, porquanto não expresso de forma condizente com o conteúdo que veicula. A situação seria outra, confesso, se o conteúdo estivesse materializado em documento com identificação de data de elaboração, seus signatários etc, ainda que sequer fossem considerados como anexos dos acordos, mas, de fato, constituídos sob a forma de um instrumento jurídico válido e capaz de se revestir de carga eficaz.

Nesse sentido, quanto aos arquivos Power Point apresentados, tenho que eles não podem ser considerados como válidos, pois não constituem um efetivo acordo de PLR e sequer constam em instrumentos devidamente formalizados, constando em meros slides cujo conteúdo pode ser facilmente alterado a qualquer tempo, sem qualquer critério que lhe confira a mínima segurança.

A prova de que tais slides não podem ser considerados instrumentos é a previsão contida no parágrafo quarto da cláusula oitava, no sentido de que sejam entregues aos signatários do acordo, os programas específicos "no formato de cartilhas impressas." Antes disso, nada mais são do que slides sem força jurídica alguma. Na realidade, ainda que tenham sido entregues sob a forma de cartilha, o vício de formalização essencial na sua origem macula a própria exteriorização da "cartilha". Não há como se garantir que o conteúdo da cartilha represente fielmente o conteúdo dos slides apresentados nos autos; sequer se pode afirmar que os slides constantes dos autos são aqueles apresentados

quando da assinatura do acordo coletivo, em 28/06/2012. A fragilidade da forma permite que conjecturas e receios venham à tona diante de tamanha imprudência jurídica quanto à definição da PLR pelos acordos coletivos, ao cancelarem, de forma indevida e anti-jurídica, elementos que nenhuma segurança ou estabilidade possuem, sem qualquer discussão negocial, acolhendo-se determinações unilaterais do contribuinte, uma vez já previsto o benefício em valor mínimo no acordo coletivo.

Assim, penso equivocada a "ratificação" dos programas específicos e a afastamento no caso dos autos; também não me convence a tese do contribuinte no sentido de que o que vale são os acordos e os programas específicos nada mais são do que anexos dos primeiros, de forma que validado o acordo, validados estão os programas específicos. A um, porque tais programas se situam à margem de um processo de negociação, ou seja, sobre suas previsões e índices não se desenvolveu qualquer discussão ou negociação entre os empregados e o banco contribuinte; a dois, porque não constituindo parte integrantes dos acordos coletivos, porque não são instrumentos, apesar da expressa previsão neste sentido, não possuem eficácia jurídica, e, dessa forma, não se lhes pode atribuir a carga executiva para a hipótese de descumprimento; a três, porque, ainda pelo fato de não integrar os acordos coletivos - repito, apesar da expressa previsão do acordo coletivo - podem ser objeto de alteração a qualquer tempo, à revelia do legítimo interesse dos segurados empregados e sem qualquer controle pelo próprio ente sindical. A empresa, em realidade, ao transportar, em tese, todo o conteúdo de uma suposta negociação para arquivos paralelos materializados em meros slides de Power Point, e, ainda, recebendo esta indevida "ratificação" pelo ente sindical, recebe um cheque em branco para agir como melhor se aprouver, seja restringindo ou limitando o direito dos segurados empregados, seja beneficiando-os e a si mesmo, pela sonegação tributária, camuflando remunerações tributáveis sob a forma de PLR.

Conforme se verifica do excerto acima, não procedem as afirmações da recorrente de que teria sido considerada a existência de três instrumentos de negociação, pois o que ocorreu foi justamente a desconconsideração dos programas específicos como componentes dos Acordos Coletivos, por ausência de diversos pressupostos. Uma vez que consubstanciados meramente em apresentações de *slides* do aplicativo *Power Point*, não materializados em um instrumento formal e sem a devida chancela pelas partes. Demonstrada assim a impropriedade da alegação de que a autoridade julgadora de piso teria afirmado que os referidos instrumentos seriam parte das Convenções Coletivas. Da mesma forma, não consta tal afirmação (existência de três instrumentos de negociação) nas conclusões da autoridade fiscal lançadora, consubstanciadas no Relatório Fiscal. Conforme pode ser comprovado da leitura dos itens 5.42 a 5.63 do Relatório Fiscal, com destaque para o item 5.51 (que trata os Programas como anexos dos ACT's e não programas autônomos) e apontam no mesmo sentido do decidido pela Delegacia de Julgamento.

Sustenta também a recorrente, que os acordos coletivos observariam todas as regras contidas na CLT, não havendo no Relatório Fiscal, e tampouco no acórdão recorrido, nenhuma alegação no sentido de desconconsiderar os procedimentos por ela adotados e pelas entidades envolvidas na negociação e celebração dos instrumentos em referência.

Ocorre que não se discute, tanto na fase de auditoria fiscal, assim como no presente procedimento, os instrumentos de negociação firmados pela recorrente e tampouco está no escopo de um procedimento de fiscalização tributária a verificação da regularidade desses instrumentos. O foco do trabalho da fiscalização, no presente caso, é se apurar a efetiva natureza dos pagamentos efetuados, independentemente do nome atribuído a tais pagamentos, seja por iniciativa própria da autuada ou em decorrência de acordo ou convenções pactuados.

Advoga ainda a recorrente que a DRJ teria inovado nos fundamentos contidos no relatório fiscal, ao consignar que, na realidade, os pagamentos realizados a título de PLR no âmbito dos Programas Próprios seriam comissões pela prestação de serviços financeiros. Nessa

mesma linha, afirma que para fundamentar a manutenção dos AI's, no tocante à PLR paga aos administradores, a Turma Julgadora *a quo* teria se utilizado de norma do Banco Central do Brasil (Resolução Bacen nº 3.921/10), contudo, alega que não haveria no Relatório Fiscal qualquer alegação relacionada a tal norma do Bacen, o que também evidenciaria irregular tentativa de melhoria ou ajustamento da autuação fiscal.

Registre-se inicialmente que a referida Resolução Bacen nº 3.921, de 2010, foi múltiplas vezes expressamente citada pela autuada em sua peça impugnatória. Confira-se, exemplificativamente:

(...)

Tais planos visam estender a funcionários posicionados em níveis estratégicos o mesmo tratamento dado aos administradores, para **quem a Resolução nº 3921 do Bacen** determina que parcela da remuneração variável deve ser diferida para pagamentos futuros . Dessa forma, o pagamento destes valores diferidos de forma alguma representam gratificações ou parcelas adicionais ao devido a título de PLR. Constituem em verdade mera parcela da participação nos lucros diferida com base em determinações e práticas do mercado financeiro.

Nesse sentido, **verifica-se que a Resolução Bacen n 3.921 dispõe que parte da** remuneração variável dos administradores, incluída nesse conceito a participação nos lucros, deverá ser diferida ao longo dos 3 anos subsequentes ao ano base.

(...)

Por fim, conforme já exposto anteriormente nesta defesa, também não merece prosperar a acusação fiscal de que o Impugnante teria pago gratificação aos funcionários/administradores com base em Planos de Diferimento.

Isso porque, tais planos decorrem de **determinação da Resolução nº 3921**, a qual estipula que parcela da remuneração variável dos administradores deve ser diferida para pagamentos futuros . Nesse sentido, pontua-se que tais pagamentos estão vinculados aos Acordos de PLR e estão sujeitos ao regramento da Lei nº 10.101/00, isentos da incidência das contribuições previdenciárias, portanto.

(...)

Despropositada assim a alegação de inovação no julgamento de piso sob argumento de que não haveria no Relatório Fiscal qualquer alegação relacionada à Resolução Bacen nº 3.921, de 2010, pois a própria autuada faz expressa menção a tal resolução em sua tese de defesa, trazendo assim tal norma para discussão nos autos. Noutro giro, não há qualquer inovação por parte da autoridade julgadora de piso. Conforme explicitado pela autoridade fiscal lançadora. no AI e no Relatório Fiscal, uma das irregularidades apuradas decorre de diferenças de contribuições incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados e contribuintes individuais, relativas a pagamentos irregulares a título de Participação nos Lucros e Resultados em desacordo com a legislação específica. Portanto, a irregularidade apurada encontra-se claramente definida no Auto de Infração e no Relatório Fiscal (pagamentos de valores a título de Participação nos Lucros e Resultados em desacordo com a legislação específica). O que a autoridade julgadora de piso pode ter realizado seria simplesmente um apontamento de qual seria, em seu entender, a efetiva natureza dos pagamentos efetuados, o que não implica em inovação, tentativa de melhoria ou ajuste do lançamento, que se encontra bem fundamentado e com a correta indicação das irregularidades apuradas e seus fundamentos.

Finalmente, ainda no campo de supostas nulidades, contesta a recorrente o Auto de Infração relativo à contribuição devida ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação. Argumenta que não teria sido observado suposto limite de 20 salários mínimos para efeito de determinação da base de cálculo, além de incorreta interpretação contida no acórdão recorrido,

no sentido de que a Lei nº 8.212, de 1991, teria revogado tacitamente toda a legislação anterior, inclusive o disposto no parágrafo único do artigo 4º da Lei nº 6.950, de 1981. Complementa afirmando que tal interpretação seria contrária à jurisprudência dos tribunais superiores, reproduzindo ementa de julgado do STJ e ementa de julgado do Tribunal Regional Federal da 3ª Região.

Conforme esclarecido no julgamento de piso, a contribuição do salário-educação destinada ao FNDE tem como base de cálculo a mesma base de cálculo das contribuições previdenciárias patronais no que pertine às remunerações dos segurados empregados (artigo 28, inciso I, da Lei nº 8.212, de 1991), sem qualquer limitação de salários, nos moldes do artigo 15 da Lei nº 9.424, de 1996, estando correto o lançamento assim realizado, não havendo que se falar em nulidade a ser reconhecida. Ademais, o Supremo Tribunal Federal já se manifestou a respeito da contribuição para o Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação, assentando entendimento, conforme julgamento ocorrido 02/02/2012, sob o rito de repercussão geral (art. 543-B do CPC/73), no RE nº 660.933/SP, no sentido de que tal cobrança é constitucional e compatível com o regime da Lei nº 9.424 de 24 de dezembro de 1996. Tal conclusão foi objeto da Súmula 732 daquele tribunal, *verbis*: “*É constitucional a cobrança da contribuição do salário-educação, seja sob a Carta de 1969, seja sob a Constituição Federal de 1988, e no regime da Lei 9.424/1996.*” Rejeita-se assim também a irresignação da recorrente quanto à cobrança do salário-educação.

Cumpre repisar que o Auto de Infração se revestiu de todas as formalidades legais previstas pelo art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 (que rege o processo administrativo fiscal federal). Ao tratar da nulidades do processo administrativo fiscal, assim dispõe o referido Decreto:

CAPÍTULO III

Das Nulidades

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Saliente-se que o art. 59, acima reproduzido, preconiza apenas dois vícios insanáveis: a incompetência do agente do ato e a preterição do direito de defesa. Situações essas não configuradas no presente lançamento, vez que efetuado por agente competente e ao contribuinte vem sendo garantido o mais amplo direito de defesa, desde a fase de instrução do processo, pela oportunidade de apresentar, em resposta às intimações que recebeu, argumentos, alegações e documentos, passando pela fase de impugnação e o recurso ora objeto de análise, onde ficam evidentes o pleno conhecimento dos fatos e circunstâncias que ensejaram o lançamento. Não se encontrando, portanto, presentes situações que ensejem a requerida nulidade do lançamento. sem razão assim a recorrente quanto às arguições de nulidade.

Mérito

Nos termos relatados, ao tratar do mérito, em tópico intitulado “Direito”, passa a recorrente a defender a regularidade dos pagamentos por ela efetuados a título de PLR, tanto dos empregados, como dos administradores (contribuintes individuais), assim como, os pagamentos de bônus de contratação. Alega ainda ausência de comprovação da materialidade da suposta obrigação tributária decorrente de pagamento dos bônus. Finaliza reiterando a tese de indevida aplicação da alíquota de 3% para apuração da contribuição do Gilrat.

Presentes na peça recursal os argumentos de defesa já explicitados por ocasião do oferecimento da impugnação, entendo que tais argumentos foram de forma detalhada e exaustivamente analisados e refutados no acórdão proferido pela 12ª Turma de Julgamento da DRJ de Ribeirão Preto. Concordando com os termos e fundamentos do Acórdão nº 14-91.851, ora objeto do recurso, e não tendo a recorrente apresentando novas razões que pudessem alterar o entendimento deste julgador, invoco o disposto no § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, para adotar a decisão da DRJ como minhas razões de decidir. Passo assim a reproduzir os excertos da decisão de piso que albergou como minhas próprias razões de decidir:

DA PLR PAGA A SEGURADOS EMPREGADOS.

Fundamentalmente, eis os motivos pelos quais a fiscalização promoveu o lançamento sobre os valores pagos a título de Participação nos Lucros e Resultados - PLR levados a efeito pelo contribuinte:

- 1) Diante da pluralidade de instrumentos de negociação tratando sobre PLR para o mesmo período, não houve compensação entre eles, violando-se o artigo 3º, § 3º, da Lei nº 10.101/00.
- 2) Impossibilidade da adoção de dois instrumentos distintos, devendo adotar-se somente uma das formas previstas no artigo 2º da Lei nº 10.101/00 (negociação direta por comissão paritária - inciso I, ou convenção ou acordo coletivo - inciso II).
- 3) As convenções coletivas de trabalho (referente ao ano de 2013, assinada em 18/10/2013; referente ao ano de 2014, assinada em 13/10/2014) possuem vigência retroativa, em violação ao princípio da anterioridade na fixação das metas e resultados, previsto no artigo 2º, § 1º, inciso II, da Lei nº 10.101/00.
- 4) Impossibilidade do conhecimento das metas e resultados previstos para efeito de percepção da PLR, em virtude da assinatura das convenções quando já decurso boa parte do período de implementação das metas e resultados.
- 5) Ausência de previsão de metas e resultados a serem atingidos no que pertine aos acordos coletivos de trabalho, violando-se o artigo 1º, § 1º, da Lei nº 10.101/00. O único critério definidor do direito à percepção da PLR (critério de elegibilidade) é a admissão do empregado antes ou no curso do ano-base a que se refere a PLR.
- 6) Fixação de valor mínimo em patamar fixo, como representação financeira da PLR, independente do atingimento de metas ou resultados.
- 7) Desrespeito à Lei nº 10.101/00 pelo Programa Próprio de Gestão 2012/2013, uma vez que não consta: data de assinatura, qualificação das partes, data de celebração, prova da representatividade dos empregados na sua elaboração, prova da ciência de seu teor pelos empregados, prova da participação ainda que mínima do representante sindical, prova do registro ou arquivamento de seus "termos" na entidade sindical respectiva.
- 8) Em relação aos Programas Próprios Específicos, igualmente não podem ser considerados como instrumentos de negociação da PLR, pois em relação a eles ocorre o mesmo contexto já verificado em relação ao Programa Próprio de Gestão 2013. As regras dos Programas Próprios Específicos se assemelham às regras de pagamento de comissão/premiação.

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

Vejamos cada um destes aspectos.

DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS – PLR – INTRÓITO

(...)

DA PREVISÃO DE METAS E RESULTADOS DA PLR.

Quando da abordagem do tópico "ASSINATURA DOS INSTRUMENTOS - VIOLAÇÃO À ANTERIORIDADE EXIGIDA", ao me referir às metas, quando relacionadas às convenções coletivas e acordos coletivos juntados aos autos, em relação aos quais se deu o pagamento da PLR pelo contribuinte, propositalmente as grafiei com aspas, no sentido de destacá-las como tal apenas na palavra em si mesma, relegando a análise do seu conteúdo para o momento próprio, isto é, deixando para depois a apreciação se aquelas "metas" previstas nas convenções coletivas e acordos coletivos, verdadeiramente poderiam ser reconhecidas como metas. Eis que é chegada a hora desta análise.

Para tanto, como parâmetro, dada a similitude de previsões, adoto a Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos de 2013, com pagamento previsto para 2014, período coberto pelo lançamento, assinada em 18/10/2013, com vigência entre 01/09/2013 a 31/08/2014, juntada às fls. 419/427. Peço vênia para novamente transcrevê-la:

(...)

No que toca aos acordos coletivos, em face também da similitude de suas previsões, adoto como parâmetro o Acordo Coletivo de Trabalho do Programa da Participação nos Resultados Santander (PPRS) - Biênio 2012/2013, assinado em 28/06/2012, com vigência de 01/01/2012 a 31/12/2013, celebrado com a Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro - CONTRAF e outras entidades, juntado às fls. 437/443. Em mais este documento rememoro suas palavras, com as minhas escusas ao leitor:

(...)

Pois bem, a Lei nº 10.101/2000 é expressa ao determinar a necessária previsão das metas e resultados, assim o fazendo:

(...)

Pela redação do dispositivo, seja em relação ao inciso I, como em relação ao inciso II, há a inequívoca necessidade de eleição, seja pelo instrumento que resulte da negociação pela comissão paritária, seja pela convenção ou acordo coletivo, de uma projeção futura a ser atingida, seja ela sob a forma de índices, seja sob a forma de metas ou resultados.

Assim, antes de analisar de forma específica as previsões dos instrumentos acostados aos autos, incumbe-me delimitar e explicar o que seja cada uma destas possíveis projeções.

Em relação aos índices, consistem eles em previsões de melhoria de produtividade, qualidade ou lucratividade, expostos sob a forma de percentuais a serem adicionados aos atuais níveis já medidos e conhecidos em relação cada área. Expressos geralmente em percentuais, partem do status já conhecido e que é efetivo em cada segmento para se determinar um incremento, uma melhora, uma majoração do parâmetro considerado. Assim, por exemplo, no ramo das vendas a varejo, é comum verificar a previsão de projeção de um índice de 10 a 30% de incremento no setor de satisfação do cliente, levando-se em conta os números e dados atuais. Da mesma forma, pela implantação de projetos de melhoria da qualidade, pode-se estimar em "X" a "Y%" o índice de aumento do padrão de qualidade na prestação de um serviço ou na produção de um produto.

Os índices, quaisquer que sejam eles, representam uma perspectiva atrelada necessariamente ao dado ou informação já conhecido e real, no cenário atual da empresa. É uma projeção, uma expectativa, um objetivo a ser concretizado.

As metas e resultados não destoam deste padrão. Segundo nossos dicionários:

(...)

O que é importante é que se preveja, de fato, o índice, a meta, o objetivo, o resultado a ser atingido. Todos ganham com isto! A empresa porque cria a necessidade de incremento da produção, redução de seus custos etc, aspectos estes realizados não somente pelo diretor ou o administrador, mas por aqueles que efetivamente podem fazer a diferença, todos os segurados da empresa. O segurado também ganha porque tanto ele como o seu parceiro ao lado assumem iguais responsabilidades não somente no que atine ao comprometimento da meta restrita a ele, mas do conjunto. Isto sim é a integração capital-trabalho!

Pode parecer utópico, mas não é! Depende de uma medida enérgica do contribuinte em não se submeter às exigências sindicais, que hoje, nada mais são, do que fomentadores da PLR como forma de remuneração habitual e absolutamente desprovida de qualquer atingimento de meta ou resultado, apenas pretendendo o complemento remuneratório aos empregados. Aliás, as notícias juntadas pelo contribuinte às fls. 9.948/9.962 deixam claro que a PLR não é vista como um objetivo a ser alcançado pela força de trabalho, mas sim em uma parcela remuneratória fixa e previamente definida, que lhe integra a remuneração. Confira-se:

(...)

Nota-se que não se cogita de qualquer meta ou resultado, ou índice a ser atingido. Aos trabalhadores, a PLR nada mais é do que uma parcela remuneratória em valor fixo, no todo ou em parte, como um direito certo e seguro decorrente da relação de emprego, compondo o seu plexo remuneratório. Na prática, portanto, se esquece por completo da essência da PLR.

(...)

Feitas estas considerações, no caso dos autos, as convenções coletivas e os acordos coletivos não trazem sequer um índice, uma meta, um objetivo, um dado financeiro ou operacional definido como a ser atingido ou implementado ao longo dos anos de 2013 e 2014, isto é, não se sabe de onde se parte e onde se pretende chegar, não se tem um horizonte a ser atingido! Iniciar a definição de um índice ou de uma meta, sem definir qual a sua dimensão material atual e qual a sua previsão é o mesmo que nada definir. Assim, onde estão as metas pré estabelecidas pela companhia, os índices a serem atingidos, os resultados pretendidos? Nos acordos e convenções coletivas não estão, seguramente.

Como vimos nos instrumentos acima transcritos prevê-se valores fixos a título de PLR, tanto mínimos como máximos. No caso das convenções coletivas adrede transcritas, em relação às quais peço vênica para a dispensa de nova transcrição, o que se tem é o critério de elegibilidade à Participação nos Lucros e Resultados como sendo, única e exclusivamente, o segurado empregado sendo admitido até uma certa data (31/12/2012, em relação ao ano de 2013, e 31/12/2013, em relação ao ano de 2014), mantendo-se nesta condição ao longo do ano, conforme previsão da cláusula primeira das convenções. O mesmo ocorre em relação aos acordos coletivos, conforme previsão de sua cláusula quarta. As demais regras, tanto nas convenções coletivas, como nos acordos, nada mais são do que regras que detalham situações específicas em relação ao critério de elegibilidade já estabelecido - tempo de contratação - (por exemplo, caso de afastamento por doença ao longo do ano, em gozo de licença maternidade, dispensa com e sem justa causa no custo do ano etc) e regras de apuração do valor a ser pago a título de PLR (valor mínimo da parcela de PLR, parcela adicional, antecipação e compensabilidade).

Assim, o critério de elegibilidade deveria ser composto por outros elementos que não a mera condição de estar o segurado empregado trabalhando de tal a tal data na empresa,

porque este fato já enseja, por si só, o correspondente efeito jurídico, qual seja, o pagamento dos salários. Em reverso, o critério de elegibilidade, à toda evidência, deveria contar com outros elementos definidores, devidamente já alinhavados nos parágrafos precedentes deste Voto. Ora, a PLR prevista nos acordos e convenções coletivas nada mais são do que aumentos salariais consolidados em (4) parcelas anuais, sem qualquer correspondência a índices, metas, resultados ou qualquer outro elemento que o valha, nos termos da Lei nº 10.101/00. Demonstro de forma minudente isto.

No que tange às previsões de valores, fundamentalmente, as convenções prevêm:

- a) Limitação inicial da PLR a 15% do lucro líquido do exercício.
- b) Regra Básica (Pagamento 1): 90% do salário do empregado em setembro de 2013 e 2014 + valor fixo (2013: R\$ 1.694,00; 2014: 1.837,99), limitada a um valor individual (2013: R\$ 9.087,49; 2014: R\$ 9.859,93). O valor resultante desta soma devem respeitar o teto máximo de 12,8% (2013 e 2014) e piso mínimo de 5% (2013 e 2014), ambos do lucro líquido do banco. A regra básica é compensável com os valores de outros programas.
 - b.1) Se o valor da regra básica apurado foi inferior a 5% do lucro líquido, estranhamente, o valor dela é majorado até que se atinja o fator multiplicador de 2,2 salários do empregado, limitado a R\$ 19.992,46 (2013) e R\$ 21.691,82 (2014), ou até que se atinja os 5% do lucro líquido!
- c) Parcela adicional (Pagamento 2): toma-se 2,2% (2013 e 2014) do lucro líquido do ano e divide-se linearmente entre os empregados elegíveis (critério de admissão e manutenção no trabalho - 31/12/2012 a 31/12/2013 e 31/12/2013 a 31/12/2014), ou seja, sem distinção entre cargos, segmentos de atividades etc, limitado individualmente ao valor de R\$ 3.388,00 (2013) e R\$ 3.675,98 (2014). A parcela adicional não é compensável com os valores de outros programas.
- d) Regras de antecipação: pagamento em até 10 dias após a assinatura da convenção (2013: assinatura em 18/10/2013; 2014: assinatura em 13/10/2014):
 - d.1) Regra Básica (Pagamento 3): 54% do salário do empregado em setembro de 2013 e 2014 + valor fixo (2013: R\$ 1.016,40; 2014: R\$ 1.102,79), limitada a um valor (2013: R\$ 5.452,49; 2014: R\$ 5.915,95), ou ao teto máximo de 12,8% (2013 e 2014) do lucro líquido do banco relativo ao primeiro semestre do ano, o que ocorrer primeiro. A regra básica é compensável com os valores de outros programas.
 - d.2) Parcela adicional (Pagamento 4): toma-se 2,2% (2013 e 2014) do lucro líquido do primeiro semestre do ano e divide-se linearmente entre os empregados elegíveis (critério de admissão e manutenção no trabalho - 31/12/2012 a 31/12/2013 e 31/12/2013 a 31/12/2014), ou seja, sem distinção entre cargos, segmentos de atividades etc, limitado individualmente ao valor de R\$ 1.694,00 (2013) e R\$ 1.837,99 (2014). A parcela adicional não é compensável com os valores de outros programas.

Deflui, em clareza solar, que as regras acima nada prevêm relativamente a um resultado ou meta a ser atingido. Ao revés, limitam-se a prever valores fixos máximos de pagamento (4, ao todo), levando em conta o próprio salário dos segurados empregados, vigentes no mês de setembro de cada ano, sobre este aplicando um percentual que definirá os valores das parcelas de PLR básicas (normal e em antecipação - 2 pagamentos) e outro que definirá os valores das parcelas adicionais de PLR (normal e em antecipação - 2 pagamentos). Ou seja, se prevê que a partir do salário do empregado, se defina o valor de quatro pagamentos a título de PLR, cada qual levando em conta única e exclusivamente a metodologia de cálculo prevista, sem qualquer atenção a índices, metas ou resultados atingidos ou implementados.

No que pertine às previsões dos acordos coletivos, ambos relativos aos anos de 2013 e 2014, na parte específica da PLR, não se tem um quadro diferente do que consta das convenções coletivas. Como já afirmado, o critério de elegibilidade é o mesmo das convenções, conforme cláusula quarta, qual seja, o critério da admissão do empregado até uma certa data (31/12/2012 e 31/12/2013) e sua permanência até outra data (31/12/2013, em relação aos admitidos até 31/12/2012; e 31/12/2014, em relação aos

admitidos até 31/12/2013). Quanto às regras relativas aos valores da PLR, estas são mais simples do que aquelas previstas nas convenções coletivas de trabalho, limitando-se a estabelecer valores fixos conforme faixas de ROE. Veja-se a tabela prevista no acordo coletivo

(...)

Ora, à semelhança das convenções coletivas, não há sequer uma previsão do incremento de resultado financeiro a ser atingido. O que se tem é, a partir da apuração do ROE (lucro líquido / patrimônio líquido), qualquer que seja o resultado, enquadrando-se nas faixas da tabela, são devidos os valores fixados. Até mesmo se for zero o ROE, tem-se um valor mínimo garantido como pagamento.

(...)

Voltando, tanto nas convenções coletivas como nos acordos coletivos, o que se tem é a previsão de pagamento de PLR em valores fixos ou mensuráveis a este ponto, independente de qualquer atingimento de meta, resultado ou índice.

A previsão de pagamento da PLR em valores fixos ou cujos critérios de mensuração sejam fechados e independentes de qualquer implementação de meta, resultado ou índice, tal qual fixado nas convenções coletivas de trabalho e acordos de trabalho, das quais se serve o contribuinte, demonstra que não se tem uma efetiva apuração de metas em relação às quais se proceda ao cálculo do direito. Com relação a este aspecto, reitera-se, a finalidade da participação nos lucros e resultados é fomentar a atividade laboral dos empregados, de forma que estes vertam seus esforços de forma cada vez mais eficiente e dedicada ao atingimento de metas, visando para si a obtenção do benefício financeiro; da parte do empregador, a intenção é ver o constante e permanente aumento de seus resultados produtivos de forma que a integração se perfaça mutuamente. Ora, se o pagamento é fixo e certo não há qualquer estímulo a que os empregados tenham uma conduta pró-ativa adicional, de forma que o mero exercício do labor normal, para o qual já existe o pagamento da remuneração normal, seja o suficiente à percepção da verba "incremento de meta", desnaturando a roupagem formal que o contribuinte lhe conferiu.

(...)

De todo o exposto, de rigor reconhecer que tanto as convenções coletivas como os acordos coletivos não cumprem o disposto no artigo 2º, § 1º, incisos I e II da Lei nº 10.101/2000 porque não prevêem regras claras e objetivas sobre o direito à participação nos lucros e resultados, não havendo a previsão de sequer um índice de produtividade, qualidade ou lucratividade, ou a previsão de metas ou resultados a serem atingidos, e, ainda, nenhum outro critério satisfatório à disciplina da PLR para efeito destes pagamentos serem considerados isentos de contribuição previdenciária pela Lei nº 8.212/91. Ademais, a previsão do critério de elegibilidade consubstanciado na admissão e permanência do empregado na empresa não se constitui critério suficiente ao pagamento da PLR como parcela isenta de contribuição previdenciária, uma vez que este pagamento se mostra como mera contraprestação pelo trabalho, daí advindo sua natureza tributável.

Um outro aspecto que merece ser trazido à baila é a questão dos chamados "programas específicos". Tais programas não são mencionados nas convenções coletivas de trabalho, mas foram "ratificados" pela sua cláusula oitava já reproduzida neste Voto, quando da análise da anterioridade. Com efeito, naquela oportunidade restou decidido que os programas específicos por não constarem de um instrumento jurídico adequado não poderiam ser "ratificados" como parte integrantes do acordo, porque materializados em meros slides de Power Point, sem qualquer menção à data de sua elaboração, sujeitos signatários, prova de que sejam fruto de um efetivo processo de negociação etc. Enfim, até mesmo citando precedente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF para um caso análogo, entendi que todos os programas específicos não podem ser aceitos e violam a Lei nº 10.101/2000.

Pois bem, apesar desta conclusão já ser suficiente, no meu entender, para obstar qualquer pronunciamento a respeito destes programas, vou mais além. Realmente, compulsando os autos e, nestes termos, as "telas de Power Point" nota-se o grande volume de informações as mais variadas nelas previstas. Constatam definições, vigências, regra de elegibilidade (a mesma das convenções coletivas e dos acordos coletivos), indicadores de desempenho com pesos e exemplos, regras de recuperação de metas não cumpridas num período, sistema de premiação por "medalhas de ouro, prata e bronze".

No entanto, analisando-os, penso acertada a conclusão da fiscalização, no sentido de que tais programas mais configuram regras de comissionamento e premiação pela prestação dos serviços financeiros do que metas e resultados para efeito de PLR. Basta verificar que meta e ou resultado pressupõe a necessária ligação entre um resultado anterior e outro que lhe sobrevenha, com a previsão de que este seja superior, qualitativa (em diversidade de ativos, por exemplo) ou quantitativamente (volume de vendas). Ao contrário, as comissões não partem de um resultado anterior em relação ao qual se projete um incremento. A comissão ou a premiação, como parcelas remuneratórias variáveis, pressupõe apenas que se atinja um certo e mínimo resultado, daí advindo um percentual ou valor fixo como retribuição. Embora parecidas, as duas figuras divergem.

Veja-se.

A PLR, como já amplamente considerado, objetiva o incremento da atividade produtiva e a integração do trabalhador na empresa, de forma que este aufera vantagem econômica como corolário da expansão ou melhoria da empresa na qual se insere. Assim, se o objetivo é o crescimento mútuo tanto da empresa como do trabalhador, não faz sentido prever-se somente um resultado sem qualquer comparação com um resultado anterior, em relação ao qual se propõe o plus. Há, dessa forma, uma relação de ponto de partida e ponto de chegada, entre aquilo que já se tem consolidado e aquilo que se almeja. Na comissão não é assim. Tem-se a meta a ser atingida pura e simplesmente como um requisito necessário à percepção da vantagem econômica, pouco importando se aquela meta se insere num contexto maior ou não, relativo ao crescimento da empresa.

Definir metas de comissionamento como metas de PLR é um erro, porque confunde aspectos diversos em suas naturezas. No entanto, a prática tem sido adotada com frequência, justificando a PLR a partir do agrupamento de metas mensais, trimestrais ou semestrais de comissão, para pagamento camuflado de PLR isenta, em uma ou duas parcelas no ano (no caso dos autos, 4 pagamentos). Exemplo disto pode ser visto no conjunto de slides de fls 503/521, relativos ao Programa Próprio Específico - Consignado - Canal Externo / Canal Interno / Originação - 2o. Semestre de 2013

(...)

Veja-se que o pagamento relativo à produção é medido mensalmente e pago trimestralmente, prevendo-se expressamente que o não atingimento de uma meta em um mês seja "recuperado" em outro, ou seja, deve-se atingir a meta do próprio mês acrescida da diferença não obtida no mês anterior.

Logo abaixo, no campo "Pagamento – Resultado" e também no item "14 – Considerações Finais" deixa-se claro que a premiação disciplinada é distinta da própria PLR, ao constar "Semestral, juntamente com a Participação dos Lucros e Resultados (PLR) (...)".

A demonstração da apuração mensal consta do slide colocados pelo contribuinte como item 8, denominado de "Estratégia de premiação":

(...)

Outros slides que deixam claro se tratar de um regime de comissionamento e não de metas para efeito de PLR, ainda no que toca ao conjunto de slides do Programa Próprio Específico – Consignado – Canal Externo / Canal Interno / Originação – 2º. Semestre de 2013:

(...)

A composição do indicador de produção individual é nitidamente definida por resultados decorrentes das atividades diárias dos profissionais, consistindo no maior peso de sua "premiação".

O contexto demonstra cada vez mais se tratar de um efetivo programa de comissionamento por vendas, e não de PLR. Veja-se a distribuição de pesos entre as operações de vendas financeiras, constantes do slide de fl. 523, relativo ao Programa Próprio Específico – Consignado – Canal Externo / Canal Interno / Originação – 2º. Semestre de 2013:

(...)

Enfim, trata-se de contexto eminentemente comercial onde as características de cada operação e a natureza do próprio consumidor definem pesos em relação a cada uma delas, de forma a projetar efeitos nos valores a serem recebidos pelos bancários a título de comissão, seja ela mensal, trimestral ou semestral. Mas isto não se pode chamar de PLR.

Um outro aspecto relativo a todos os programas específicos é a correlação entre as regras de elegibilidade e o atingimento das "metas" (novamente a aposição das aspas é intencional porque de metas efetivas não se trata, como estamos a desenvolver). Realmente, tomo como exemplo, os slides relativos ao Programa Próprio Específico - Consignado - Canal Externo / Canal Interno / Originação - 2o. Semestre de 2013.

Principia por definir-lhe o objetivo (slide de fl. 504):

O Programa Próprio Específico (PPE) - Consignado - Canal Externo / Canal Interno / Originação tem por 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 deste programa, garantindo a sustentabilidade dos negócios.

(...)

Com a devida vênia, e manifestando minhas escusas pela prolixidade, partindo da premissa segundo a qual a PLR tem como pressuposto fomentar a integração do capital e trabalho na relação sócio-econômica capitalista, indaga-se qual a relevância da suspensão temporária do contrato de trabalho se a meta prevista tivesse sido cumprida (se tivesse sido prevista de verdade, o que não ocorreu no caso dos autos)? A equação está fundada na meritocracia do atingimento da meta ou resultado, ou na mera relação de trabalho?

(...)

Resta-nos a análise da PLR sob o enfoque do chamado Programa Próprio de Gestão, juntado às fls. 453/455. De início já é importante deixar claro que o referido documento (a) não conta com qualquer assinatura, seja de uma comissão paritária, seja de um dirigente sindical ou mesmo do contribuinte; (b) não conta com data de elaboração; (c) não conta com comprovação de que tenha sido arquivado na entidade sindical; (d) não tem prova em seu favor de que é fruto de um processo de negociação; e (e) **não abrange os pagamentos relativos ao ano de 2014**. Assim, sob o ponto de vista formal, embora materializado em um documento em formato ".pdf", encontra sérios obstáculos formais e, no meu entender, não pode ser aceito como instrumento disciplinador da PLR.

No entanto, ainda que assim não seja, vejamos seu conteúdo:

(...)

Este documento, ao invés de legitimar o procedimento adotado pelo contribuinte, mostra que a PLR prevista nas convenções coletivas, nos acordos coletivos e nos programas próprios e de uma forma geral, toda a PLR do contribuinte, nada mais é do que uma verdadeira política remuneratória pura e simples.

Assim, segregarei o documento em partes para considerações:

O documento começa "bem" ao se vincular ao acordo coletivo que o "ratificou" como "instrumento integrante do acordo". Como vimos, sob o ponto de vista formal, os elementos nele dispostos não permitem acolher esta "ratificação", porque não conta com data de elaboração, assinatura e identificação das partes etc.

Em sede de elegibilidade, não identifica quem seriam os ocupantes de cargos N7 e acima, e já estabelece duas cláusulas de tratamento distinto: 1a.) para os "casos especiais" do item 8; e, 2a.) aos funcionários que participam de programas específicos, isto é, aqueles abrangidos pelos slides de Power Point. Os casos do item 8 referem-se a situações já tão conhecidas deste Relator nestes autos, quais sejam, os casos de admissão no curso do ano, afastamentos, critério de elegibilidade (estar em efetivo exercício em 31/12/2012, para o ano de 2012, e estar em efetivo exercício em 31/12/2013 para o ano de 2013 - não há qualquer previsão para o ano de 2014), e os desligamentos por e sem justa causa, e a pedido. Assim, em relação a este tema, tomo como razão de decidir todos os argumentos já alinhavados no sentido da contradição entre o cumprimento de metas (meritocracia) e a manutenção do trabalho efetivo.

(...)

Do texto transcrito fica fácil perceber que o Programa Próprio de Gestão, apesar de não abranger o ano de 2014, sob o pretexto de regulamentar uma parte da PLR no contribuinte, nada mais representa do que instrumento de uma efetiva política remuneratória, com nítida natureza salarial, embora não haja o seu pagamento na periodicidade mensal. Antes mesmo do segurado ser admitido ele já sabe o valor que receberá. Como? Este valor não deveria se apurado após o período de implementação das metas e resultados, para, se houvesse de fato o atingimento delas, promover o cálculo da participação? Deveria, mas no caso dos autos é óbvio que não! E isto porque este valor não tem como pressuposto o atendimento de meta alguma, porque nenhuma foi prevista em lugar algum, nem na convenção coletiva, nem no acordo coletivo, nem em lugar algum. Simplesmente, até o presente momento, ninguém, por mais que leia e releia os autos consegue identificar uma meta, índice ou resultado a ser atingido. Está lançado o desafio!

Tal qual as demais previsões, também há a submissão contraditória da "PLR" à conjugação de "metas atendidas" e manutenção ativa da relação de trabalho, sob pena de não pagamento. O que causa mais espanto é que estando datada de 15/05/2014 a proposta, já se sabe o valor da "PLR" de 2014 e 2015, o que evidencia que se trata de mais uma verba de natureza remuneratória, para que, tal qual afirma o Programa Próprio de Gestão "(...)" visando manter a competitividade externa, a renda total é representada pelo somatório da remuneração fixa mais distribuição do Programa Próprio de Gestão/PPRS, por se tratar de um valor comparável aos Profissionais das demais instituições do mercado".

A questão fica mais absurda quando se lê a proposta de contratação endereçada ao Sr. Conrado (*omissis*) (fls. 1.144/1.145):

(...)

Neste caso, além das previsões inerentes ao Programa Próprio de Gestão (item 3), o item 4 deixa clara a certeza quanto à percepção do valor. A questão é bastante interessante pois ao mesmo tempo em que torna garantido o recebimento, condiciona, logicamente para "inglês ver", o recebimento ao atingimento das metas e à manutenção da relação de trabalho. Vai mais além, prevê um valor absolutamente estapafúrdio, contrário a todos os limites máximos previstos nas convenções coletivas e acordos coletivos. Isto sem contar que a proposta é de março de 2012 e promete um fantástico numerário para o próprio ano de 2012.

E este contexto de já definir de antemão os valores da participação do oblato no que pertine ao Programa Próprio de Gestão se estende a todas as propostas juntadas às fls. 1.132/1.136, 1.140/1.142, 1.144/1.161.

Além disso, como se não bastasse este conjunto de violações à Lei nº 10.101/00, ainda o Programa Próprio de Gestão (**que não se refere ao ano de 2014**) prevê que o sujeito que a ele se submete tem direito, cumulativamente, à PLR prevista em convenção coletiva de trabalho.

Por fim, o Programa Próprio de Gestão ao prever o diferimento do pagamento dos valores, permite que parte deste seja pago sob a forma de *units* negociadas na BOVESPA sob código SANB11. "Os detalhes destes pagamentos serão regulados nos termos dos Planos de Incentivos de Longo Prazo que, para todos os fins, são parte integrante deste [do] Programa Próprio de Gestão" Então, existe um Plano de Incentivo de Longo Prazo que o contribuinte curiosamente omitiu em sua impugnação e ao longo das convenções coletivas de trabalho e acordo coletivo!? Claro que sim, e nele certamente está claro que a política remuneratória da instituição é composta pela parte fixa e parte variável, esta abrangendo gratificações, bônus e participações, e dentre tais, obviamente a "PLR" se mostra bastante fecunda ao pagamento de remuneração desonerada previdenciariamente.

Originariamente, à fl. 1.038 dos autos do processo administrativo nº 16327.720071/2018-17, o contribuinte juntou o seguinte fluxograma como exemplo da metodologia de cálculo do PPG:

(...)

Em vista de todo o exposto, está claro, no meu sentir, que se trata de remuneração tributável todos os programas definidos pelo sujeito passivo e não PLR. Com a devida vênia, afirmar que os elementos dos autos revelam uma PLR em acordo com a Lei nº 10.101/00 é rasgar a lei e jogá-la no lixo. É de se ficar perplexo com o procedimento do contribuinte de se tentar encobrir uma clara política remuneratória geral a todos os empregados sob a roupagem formal da PLR isenta.

Fechando o assunto, o contribuinte já foi objeto de autuação nesta mesma matéria (PLR), conforme autos do processo administrativo nº 16327.720597/2013-92 (antes mesmo da autuação constante dos autos do processo administrativo nº 16327.720071/2018-17). Naqueles autos, discutiu-se a incidência de contribuições previdenciárias sobre os pagamentos feitos a título de PLR e a título de *hiring bonus*, tendo como base, em relação ao primeiro fato (PLR) as convenções coletivas, acordos coletivos, programas específicos e Programa Próprio de Gestão, relativos ao ano de 2009. Recentemente, em sessão de 07/03/2018, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF apreciou o recurso voluntário do contribuinte, que, na parte relativa ao PLR (vide abaixo a parte sobre o *hiring bonus*), assim restou ementada:

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. (Grifei e negritei)

E assim se posicionou o Conselheiro designado para redação do Voto Vencedor, Conselheiro Ronnie Soares Anderson:

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 referidos na cláusula 6a do ACT, e PPG referido no § 1º dessa cláusula (fls. 185 e ss, documento) apartado integrem, de fato, os acordos coletivos firmados entre o recorrente e os

sindicatos dos trabalhadores envolvidos (fls. 161 e ss, para o ano-calendário 2009), possuindo os pagamentos com base neles realizados caráter de PLR.

Note-se que todas as cláusulas dos acordos, à exceção da sexta tomando-se como exemplo o acordo coletivo do biênio 2009/2010 regem 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 estipuladas 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, diversamente do que aconteceu com os PPR do ABN Amro, 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. (processo administrativo nº. 16327.720597/2013-92. Acórdão 2402-006.049 - 4ª. Câmara/ 2ª. Turma Ordinária. Recorrente Banco Santander (Brasil) S.A. Recorrido Fazenda Nacional. Data de Julgamento: 07/03/2018) (Grifei e negritei)

Como se nota, o próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais -CARF reconhece a deficiência da regulamentação da PLR no âmbito do contribuinte.

COMPENSAÇÃO ENTRE OS INSTRUMENTOS DE PLR.

Por fim, a fiscalização sustenta que o contribuinte não teria compensado os valores relativos às previsões das convenções coletivas de trabalho, acordos coletivos de trabalho, programas próprios específicos e Programa Próprio de Gestão. O contribuinte sustenta que esta compensação é facultada pela Lei nº 10.101/00.

Razão assiste ao contribuinte.

(...)

CONCLUSÃO.

Portanto, formo as seguintes convicções:

- i) As convenções coletivas de trabalho e acordos coletivos de trabalho não legitimam o pagamento da PLR isenta pela Lei nº 8.212/91, uma vez que não trazem qualquer índice, meta ou resultado, limitando-se a prever, como condição para o pagamento da PLR, o critério de admissão e manutenção do trabalho ativo pelos empregados. O que prevêem é apenas uma metodologia de apuração dos valores devidos e valores fixos de participação, não cumprindo o que determina a Lei nº 10.101/00.
- ii) O conjunto de slides Power Point que definem os programas específicos de premiação não podem ser considerados partes integrantes dos acordos de PLR porque, além do fato de não constituírem em instrumentos propriamente ditos, como já afirmado anteriormente, à semelhança das convenções coletivas e acordos coletivos, não prevêem metas, resultados ou índices a serem atingidos, mas sim regimes de pagamento de comissões nas áreas específicas a que se referem, e, além disso, não se submeteram à efetiva negociação exigida pela Lei nº 10.101/00, e sequer constam com data de elaboração e assinatura, todos estes vícios próprios de um mero slide de Power Point.
- iii) O documento denominado Programa Próprio de Gestão não integra os acordos coletivos e não se presta a disciplinar a PLR enquanto parcela isenta das contribuições previdenciárias.
- iv) Os programas específicos e Programa Próprio de Gestão, juntamente com as convenções coletivas e acordos coletivos nada mais representam do que uma efetiva política de reajustamento e aumento salariais à toda a categoria dos bancários, sem representar efetivamente uma integração entre o capital e o trabalho, intenção fundamental da Constituição Federal e da Lei nº 10.101/00. As várias parcelas pagas a título de PLR nada mais são do que comissões e premiações pela comercialização dos serviços financeiros e as respectivas participações dos cargos de gerência e seus superiores sobre o produto das áreas de base.

É como voto na espécie.

DA PLR PAGA A ADMINISTRADORES/DIRETORES NÃO EMPREGADOS.

Fundamentalmente, sustenta o contribuinte que apesar da Lei do PLR (Lei nº 10.101/00) referir-se à "empresa e seus empregados" a Constituição Federal de 1988

não faz tal distinção, empregando o termo "trabalhadores", o que abrangeria e tutelaria os pagamentos de PLR feitos aos segurados contribuintes individuais, diretores não empregados. Ainda, afirma que tampouco incidiriam contribuições previdenciárias sobre os pagamentos feitos à luz da Lei nº 6.404/76, artigos 152, § 1o., e 190, e que os lucros e resultados a eles distribuídos -aos segurados contribuintes individuais - não se incluem na base de cálculo das contribuições. Cita entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF admitindo o pagamento na espécie, sem a correspondente tributação previdenciária.

O contribuinte invoca como fundamento à PLR paga aos diretores, o artigo 190 da Lei nº 6.404/76 (Leis das Sociedades por Ações), e os artigos 6o. e 7o. da Resolução BACEN nº 3.921/2010. Não há controvérsia nos autos sobre o valor considerado pela fiscalização como base de cálculo, tampouco a competência na qual houve o respectivo lançamento, considerando-se, portanto, tais aspectos como incontroversos.

Pois bem, no que tange à lide propriamente dita, assim estabelece a Lei nº 6.404/76:

(...)

Como se vê, os dispositivos tratam de nítida remuneração aos administradores (administradores em sentido estrito e diretores), considerados como segurados contribuintes individuais. Paralelamente a isto, não consta dos autos qualquer demonstração de que os valores pagos refiram-se a dividendos ou a participação nos lucros, participação esta não no sentido da Lei nº 10.101/00, mas sim como a participação sobre o resultado positivo da atividade econômica, isto é, o lucro como fruto do capital empregado na atividade empresária.

Ocorre, contudo, que o contribuinte incorre em contradição ao sustentar que tais pagamentos estão vinculados aos acordos coletivos de trabalho, de forma a fundamentar a não incidência das contribuições previdenciárias nos moldes da participação nos resultados. Isto porque, a participação nos resultados, enquanto um direito sócio-econômico, não é um direito inerente aos segurados contribuintes individuais, seja na condição de prestador de serviço autônomo, seja na condição de administrador.

(...)

Não se nega que os administradores da sociedade anônima, assim como em qualquer outra forma societária, podem receber remuneração pelo exercício de suas funções (Lei nº 6.404/76, artigo 152). No entanto, esta remuneração integra o salário de contribuição, sofrendo, destarte, incidência de contribuições previdenciárias, na forma dos artigos 12, inciso V, alínea "f" e 28, inciso III, todos da Lei nº 8.212/91:

(...)

Outrossim, cabe ressaltar que este entendimento não objetiva promover uma tributação direta ou indireta do lucro propriamente dito. No caso do contribuinte, por ser uma sociedade anônima, não há uma distribuição de lucros direta, mas proporcional às ações subscritas por cada acionista, sob a forma de dividendos. As contribuições previdenciárias não incidem sobre o lucro distribuído aos acionistas, pois esta renda é fruto civil do capital empregado na atividade econômica, e não fruto do trabalho. Já a suposta PLR paga aos administradores não assume qualquer similitude com a distribuição nos lucros, não se podendo confundir a "participação nos lucros ou resultados" da Lei nº 10.101/00, com a "participação nos lucros sociais" de que trata a Lei nº 6.404/76.

(...)

Outro fato que contradiz a tese do contribuinte – relativa à abrangência da Lei nº 10.101/2000 no caso da remuneração de diretores da empresa – é a fundamentação do pagamento da PLR aos diretores tanto na Lei das Sociedades por Ações, acima transcrita, como também fundamentada nos artigos 6º. e 7º. da Resolução BACEN nº 3.921, de 25/11/2010, que, ao dispor sobre a política de remuneração de administradores das instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central, assim prevê:

(...)

Note-se que o normativo do Banco Central em nada se refere à distribuição de lucros civis, de índole eminentemente capitalista, e, destarte, impassível de incidência de contribuições previdenciárias pela Lei nº 8.212/91, mas, ao revés, coloca a política remuneratória dos administradores (administradores em sentido estrito e diretores) como fruto exclusivo do trabalho, isto é, como retribuição a este, e não como um colorário do atingimento de resultados relativos à Participação nos Lucros e Resultados. A diferença é flagrante. De um lado, tem-se o pagamento da PLR como uma forma de remuneração variável aos segurados empregados; de outro se tem uma política remuneratória dos administradores que prevê, como uma parte de sua composição, uma remuneração variável que em nada se atrela àquela Participação nos Lucros e Resultados.

Tanto assim é que a própria Resolução BACEN nº 3.921, de 25/11/2010, se encarregou de definir os elementos fundamentais à definição da remuneração variável, de forma a excluir, por impertinência temática e lógica, a aplicação da Lei nº 10.101/2000.

Confira-se a redação do artigo 4º da referida Resolução:

(...)

Sobre o tema, confira-se julgado do Supremo Tribunal Federal - STF (Agravado Regimental no Recurso Extraordinário nº 636.899/DF, Relator Ministro Dias Toffoli, julgamento em 17/11/2015):

Segundo agravo regimental no recurso extraordinário. Art. 7º, XI, da Constituição. Norma não auto-aplicável. Participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa. Regulamentação. Lei nº 10.101/2000.

Distribuição de lucros aos sócios e administradores. Lei nº 6.404/76. Contribuição previdenciária. Natureza jurídica da verba.

Ausência de repercussão geral. Questão infraconstitucional.

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

2. O instituto da participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa de que trata o art. 7º, XI, CF, a Lei nº 10.101/2000 e o art. 28, § 9º, Lei nº 8.212/91, não se confunde com a distribuição de lucros aos sócios e administradores autorizada no art. 152 da Lei nº 6.404/76.

3. A Corte tem, reiteradamente, negado repercussão geral a questões envolvendo a incidência da contribuição previdenciária sobre parcelas pagas a trabalhador, com habitualidade ou não, quando pendente o cerceamento acerca da natureza jurídica das verbas. Acolhimento da pretensão que passa, necessariamente, pela análise da natureza jurídica das verbas à luz da Lei nº 6.404/76.

4. Agravo regimental não provido.

No Voto, assim decidiu Sua Excelência:

E de se notar, portanto, que esse instituto em nada se confunde com a distribuição de lucros autorizada no art. 152 da Lei nº 6.404/76. Como decidido, a Lei nº 10.101/2000, que regulamentou o art. 7º, XI, da Constituição refere a empregado, excluindo os integrantes de sociedades empresariais que ocupam a função de diretores/administradores, sem vínculo empregatício.

Dessa forma, sem reparos o acórdão do Tribunal de origem, o qual entendeu ser "Inaplicável ao diretor não empregado o disposto no art. 7º da CF/88, que alude ao trabalhador, bem como inaplicável a regra que da Lei 8.212/91 que dispõe que a participação nos lucros não integra o salário-de-

contribuição (art. 28, § 9º, letra "j"), porquanto este é contribuinte individual e não faz parte da folha de salários, tampouco possui vínculo empregatício com a empresa. "

Esse entendimento também está conforme o RE nº 166.772/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, no qual a Corte, ao analisar a constitucionalidade das expressões "autônomos e administradores" contidas no inciso I do art. 3º da Lei nº 7.787/89, afirmou que:

"a relação jurídica mantida com administradores e autônomos não resulta de contrato de trabalho e, portanto, de ajuste formalizado à luz da Consolidação das Leis do Trabalho. Daí a impossibilidade de se dizer que o tomador dos serviços qualifica-se como empregador e que a satisfação do que devido ocorra via folha de salários" (DJ16/12/94, p. 34896).

Portanto, merece ser mantido o lançamento no que pertine à Participação nos Lucros e Resultados a Diretores e Administradores não empregados.

DOS PAGAMENTOS POR DIFERIMENTO. PAGAMENTO SOB A FORMA DE UNITS.

- a) os pagamentos diferidos estão abrangidos pelos acordos coletivos de trabalho, e, portanto, regidos pela Lei nº 10.101/00; e,
- b) representam ampliação da aplicação da Resolução Bacen nº 3.921/10 em relação a funcionários em posição gerencial.

Por outro lado, o contribuinte não impugna os vários aspectos trazidos pela fiscalização, são eles:

Inicialmente, de rigor aqui aplicar tudo quando se disse acerca da inexistência de um programa de metas ou resultados a serem atingidos pelos "executivos abrangidos pelo acordo".

Às fls. 844/1.131 constam elementos relativos a este tema, vejamos.

— a) Plano de Incentivo de Longo Prazo - Bônus Referenciado em Units - fls. 844/854 (tomado com base na transcrição abaixo - os demais instrumentos são similares, cada qual relacionado a um tipo de incentivo de longo prazo); b) Plano de Incentivo de Longo Prazo - Regra Geral - fls. 856/864; c) Plano de Incentivo de Longo Prazo - Regra Geral - fls. 865/876; d) Plano de Incentivo de Longo Prazo - Coletivo Supervisionado (Parcela diferida em dinheiro) - fls. 877/885; e, e) Plano de Incentivo de Longo Prazo - Bônus em Units - Coletivo Supervisionado - fls. 886/897.

(...)

I. DEFINIÇÕES

1.1 Cada uma das expressões indicadas a seguir com iniciais maiúsculas é utilizada neste instrumento, no singular ou no plural, conforme o caso, com os significados atribuídos abaixo:

... omissis ...

Bônus Referenciado em Units

Gratificação, em dinheiro, de parcela da remuneração variável a ser paga pela Companhia aos Participantes, cujo valor será referenciado na cotação da Units de emissão do Banco Santander Brasil (ticker: SANB11), conforme definido no Item 3.2, sujeita a determinadas condições previstas neste Plano.

... omissis ...

Participantes

Administradores, empregados de nível gerencial e outros funcionários do Banco Santander Brasil e de sociedades sob seu controle que venham a ser beneficiados pelo Plano, conforme definido no Item 2.1.

... omissis ...

Plano

Política de incentivo em longo prazo direcionada a colaboradores do Santander Brasil e demais sociedades do grupo Santander Brasil, com remuneração atrelada ao desempenho das Units do Banco Santander Brasil, conforme definido no Item 2.1.

... omissis ...

(...)

Atas de reunião do Conselho de Administração, de Assembleia Geral Extraordinária, - fls. 898/903. Às fls. 904/941 constam idênticos documentos relativos ao ano de 2012.

— Contrato de Planos de Incentivo de Longo Prazo e Anexos- fls. 943/995 (Felipe Guerra G. Carvalho).

- Contrato de Planos de Incentivo de Longo Prazo e Anexos - fls. 998/1.020 (Fernando Duarte Pierri Filho).

- Contrato de Planos de Incentivo de Longo Prazo e Anexos - fls. 1.021/1.047 (Gabriel Blum de Oliveira).

- Contrato de Planos de Incentivo de Longo Prazo e Anexos - fls. 1.049/1.075 (Guilherme Andrade Sa).

- Contrato de Planos de Incentivo de Longo Prazo e Anexos - fls. 1.077/1.130 (Maria Eugenia Andrade Lopez Santos).

De todos os elementos colacionados, fica claro que os pagamentos feitos sob a forma de diferimento, tanto em *units*, como sob outras formas, constituem nítida gratificação remuneratória, concedida pela empresa a certos e determinados segurados à sua escolha, conforme indicação da própria Companhia, confira-se:

Fl. 943:

CONSIDERANDO QUE:

(1) o Plano de Incentivo de Longo Prazo - Bônus Referenciado em Units ("Plano"), aprovado pelo Conselho de Administração da Companhia em 02 de fevereiro de 2011, representa uma oportunidade de remuneração variável ao Participante;

(2) o Participante foi dessa forma determinado pelo Comitê Executivo da Companhia (formado pelo Diretor Presidente e os Diretores Vice- Presidentes da Companhia) para o 1º Ciclo do Plano, tendo a escolha levado em conta, dentre outros fatores, a senioridade, as responsabilidades, as atividades e o risco gerenciado pelo Participante no Grupo do Banco Santander Brasil;

Outrossim, ao longo de todos os instrumentos, não consta sequer uma menção a metas ou resultados atingidos previamente, mas, ao contrário, revela-se como uma nítida parcela retributiva *ratione labore*. É evidente que a "indicação" do participante está relacionada ao plexo de deveres, atribuições e funções por ele exercido, pontualmente, em cada caso, no cargo de alto escalão por ele titularizado, conferindo-lhe uma remuneração variável à margem de sua remuneração normal.

Na realidade, o que os planos de incentivo diferidos constituem são modelos de outorga de opções, denominados de "*stock options*", sem que se tenha uma oferta pública, um período de carência ou mesmo uma forma de apuração do valor justo do ativo negociado.

Os contratos definem aspectos que vinculam sobremaneira a remuneração variável auferida aos termos da relação de emprego ou de mandato nos órgãos da Companhia. Tanto assim é que se retira do participante todos os direitos e faculdades inerentes à condição de acionista, conforme cláusula 7.1 dos Planos, o que afasta o caráter comercial ou especulativo das *units* outorgadas, e respectivas gratificações corolárias.

Portanto, de rigor a manutenção do lançamento em relação aos valores pagos a título de gratificações sob a forma de *units* e demais bônus previstos no âmbito da política de incentivo de longo prazo, por se considerar como uma retribuição pelo trabalho, conforme concepção que se demonstra no tópico a seguir, relativo ao *hiring bonus* ou bônus de contratação.

DO BÔNUS DE CONTRATAÇÃO - *HIRING BONUS*.

O *hiring bonus*, inspirado na luva paga aos jogadores profissionais de futebol com fundamento no art. 12 da Lei nº 6.354/76, se constitui em uma ferramenta atual no modelo de negócios e contratações, sendo utilizado como instrumento de atração e manutenção de talentos excepcionais no âmbito dos altos cargos das empresas. Com efeito, no cenário atual onde vigora a escassez de profissionais capacitados aos mais altos cargos nas empresas, quando se encontra um profissional que atende às demandas e particularidades exigidas em um determinado cargo da empresa, é preciso agir de forma rápida e segura para que a contratação deste profissional se dê sem contratempos, daí advindo a necessidade de se lhe oferecer condições para que ele tanto opte por se integrar à estrutura da empresa, como permaneça nela o maior tempo possível.

A prática do *hiring bonus* vem sendo adotada largamente em relação a altos cargos executivos e consiste no pagamento de uma quantia em dinheiro que a empresa oferece ao empregado antes da contratação. O objetivo deste expediente é garantir que o profissional almejado não aceite outra proposta de contratação, configurando, portanto, um fator de atração. Também há a adoção da prática do *hiring bonus* a profissionais recém-contratados, como forma de mantê-los integrados à corporação empresarial, evidenciando a intenção de manutenção do profissional.

De qualquer forma, o bônus está umbilicalmente ligado à contratação do profissional, e, neste contexto, discute-se a possível incidência de contribuições previdenciárias sobre o seu valor, havendo o dissenso sobre a sua natureza jurídica, se remuneratória ou indenizatória.

A fiscalização juntou à fl. 585 planilha indicativa dos beneficiários pelo bônus de contratação, não havendo qualquer oposição pelo contribuinte, de forma a tornar incontroversa a base de cálculo adotada para efeito de lançamento.

Quanto ao mérito da incidência propriamente dita, no que tange aos elementos de convicção, os autos contam com os instrumentos denominados de "Propostas de Contratação", juntados pela fiscalização às fls. 500/555, em relação aos quais já me referi no tópico relativo à PLR concernente ao denominado Programa Próprio de Gestão. Pois bem, para o caso em apreço, o que nos interessa é o item 2, e em especial, o seu subitem 2.1, cuja redação, com raras variações redacionais de um instrumento para outro, pode ser assim transcrita em sua essência (referência: instrumento destinado ao oblato, Sr. Bachir (*omissis*), datada de 20/08/2013):

2. Hiring: mediante seu aceite formal nesta proposta e formalização do contrato de trabalho com a Organização, você fará jus, a título de Hiring, ao valor bruto equivalente a R\$ 82.000,00 (oitenta e dois mil reais), que lhe será pago na folha de pagamento do mês seguinte ao da sua admissão.

2.1 Em relação a este item, fica desde já estabelecido que, caso o contrato de trabalho que viermos a formalizar em decorrência desta proposta seja rescindido antes de decorrido o prazo de 24 (vinte e quatro) meses contados da data de sua admissão, em virtude de pedido de demissão formulado por você ou na hipótese de sua dispensa por justa causa, você deverá devolver a Banco Santander (Brasil) S/A o valor referente ao Hiring previsto no item 2.

2.2 Em qualquer das hipótese de ressarcimento previstas no item 2.1, o valor devolvido ao Banco Santander (Brasil) S.A será proporcional ao tempo remanescente para o término do prazo estabelecido no mesmo item, corrigido pelo IPCA calculado pelo IBGE (ou qualquer outro índice que vier substituí-lo), apurado da data do recebimento do Hiring até a efetiva devolução do valor correspondente.

Em alguns casos, o bônus de contratação vai mais além, isto é, não se limita ao pagamento em parcela única quando da admissão, mas se projeta de forma continuada ao longo dos anos. Confira-se, a título de exemplo a proposta destinada ao oblato Sr. Gilson (*omissis*) em 22/11/2010, por ele aceita na mesma data (fls. 504/506):

2. Hiring: mediante seu aceite formal nesta proposta e celebração do competente contrato de trabalho com esta instituição, V. Sa. fará jus, a título de Hiring, ao valor bruto equivalente a R\$ 4.335.000 (quatro milhões, trezentos e trinta e cinco mil reais), que lhe será pago no mês seguinte de sua admissão. Receberá adicionalmente três parcelas de USD 630.000 (seiscentos e trinta mil dólares) que lhe serão pagas em reais (convertido ao valor médio do dólar do mês anterior a data de pagamento) em junho de 2011, 2012 e 2013, respectivamente.

2.1 A este respeito, fica desde já estabelecido que caso o contrato de trabalho que viermos a celebrar em decorrência desta proposta venha a ser rescindido antes de decorrido o prazo de 24 (vinte e quatro) meses contados da data de sua admissão em virtude de pedido de demissão formulado por V. Sa. ou na hipótese de sua dispensa por justa causa, V. Sa. deverá devolver ao Banco Santander (Brasil) S/A o valor referente ao Hiring previsto no item 2, em até 30 dias contados a partir da data de rescisão de seu contrato de trabalho.

2.2 Em qualquer das hipótese de ressarcimento previstas no item 2.1, o valor devolvido ao Banco Santander (Brasil) S/A será proporcional ao tempo remanescente para o término do prazo de 24 meses contados a partir de sua data de admissão, corrigido pelo IPCA calculado pelo IBGE (ou qualquer outro índice que vier substituí-lo), apurado da data do recebimento do Hiring até a efetiva devolução do valor correspondente.

Diante da literalidade dos instrumentos pré-contratuais ao contrato de trabalho, torna-se incontroverso que o pagamento foi efetuado pelo sujeito passivo autuado como incentivo a sua contratação, sendo que tal ajuste obrigou o contratado a permanecer na empresa por determinado período, pois do contrário, haveria a obrigação restitutória, no todo ou em parte, relativamente ao período que ainda lhe faltaria para o atingimento do prazo mínimo de permanência. Ademais, fica mais flagrante o caráter contraprestacional da verba em casos como o último acima citado (Sr. Gilson *omissis*), onde, mesmo após o pagamento inicial, ainda se defere no tempo, ao longo de dois anos, mais parcelas devidas a título de *hiring bonus*.

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

Sobre o tema, em diversas vezes já decidiu o Tribunal Superior do Trabalho – TST

(...)

A controvérsia ganhou foro de atenção no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CAREF, que assim tem se posicionado:

(...)

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. BÔNUS DE CONTRATAÇÃO (HIRING BÔNUS). PAGAMENTO VINCULADO A PERMANÊNCIA DO EMPREGADO NA EMPRESA E EM SUBSTITUIÇÃO DAS VANTAGENS SALARIAIS DEVIDAS DURANTE O PERÍODO DO LABOR. PARCELA DE NATUREZA SALARIAL. INCIDÊNCIA.

Tendo em vista que o pagamento do bônus de contratação se deu de forma a retribuir os trabalhos prestados na empresa contratante, com expressa determinação contratual de que o mesmo substitui e engloba todas as vantagens que

o empregado poderia auferir no exercício de suas funções junto ao contratante, além de exigir-lhe tempo mínimo de permanência na empresa, é de se reconhecer a natureza salarial da verba, devendo compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias lançadas. (Processo administrativo nº 16327.721384/2011-16. Acórdão 9202-005.156. 2a. Turma. Sessão de 25/01/2017)

BÔNUS DE CONTRATAÇÃO. HIRING BONUS.

Análise dos aditivos contratuais que constam dos autos evidencia que se trata de um adiantamento com natureza salarial para que o empregado preste serviço, no mínimo, por prazo determinado e, inclusive, observe todas as metas estabelecidas pela empresa. Dessa forma, o empregado só tem como seu, finalmente, o direito ao pagamento que recebeu adiantado, se cumprir o contrato de trabalho, dentro das regras estabelecidas. Caso contrário, seria obrigado a devolver o adiantamento, o que cabalmente desfigura o caráter indenizatório e desvinculado da prestação laboral que se lhe quis alegar. (Processo administrativo nº 16327.721481/2012-90. Acórdão 2202-003.438. 2a. Câmara / 2a. Turma Ordinária. Sessão de 14/06/2016)

Da leitura dos acórdãos citados nota-se que deve prevalecer a ideia segundo a qual o *hiring bonus*, por ser pago com a intenção de captar e reter a mão de obra, estando relacionado, portanto, aos serviços que serão prestados após a contratação, tem natureza remuneratória. Note-se que não há, propriamente, uma relação de trabalho como elemento anterior à promessa de pagamento, mas a concretização destes somente se dá se e quando já concretizada a relação de trabalho, e por causa dela. É dizer, a promessa da gratificação constitui cláusula condicional, na qual o evento futuro e incerto é o exercício do direito potestativo do pretenso empregado em aderir à proposta de emprego que lhe é ofertada.

Assim, tal qual um bom ou ótimo salário é condição sobremaneira relevante ao aperfeiçoamento da relação contratual de trabalho, obviamente que a oferta de uma gratificação inicial também o é, e se assim é, deve ser vista nos termos do plexo de vantagens da própria relação de emprego, que só existem por causa dela. O profissional, no caso, sabe que receberá a gratificação pela sua aceitação à proposta que lhe é feita, e, aceitando-a, põe-se em efetivo trabalho, prestando um serviço para fazer jus ao recebimento da gratificação. Não se trata, efetivamente, de uma "remuneração antecipada", porque o empregado não recebe a gratificação enquanto não contratado juridicamente, e enquanto não estiver prestando o serviço à empresa. A promessa é antecipada, mas o recebimento somente tem cabimento, porque exigível, após a contratação e início da prestação de serviços. Portanto, a promessa de contratar se converte em direito subjetivo ao empregado.

O contribuinte alega que o pagamento da gratificação de admissão (*hiring bonus*) não se deu com habitualidade, e, portanto, induz ao pensamento segundo o qual, em face do artigo 201, § 11 da Constituição Federal de 1988, não estaria abrangida a gratificação pela hipótese de incidência previdenciária.

Vejamos.

Inicialmente, o contrato de trabalho tem natureza eminentemente onerosa. Nesse sentido, há que se ver com reservas a outorga pelo empregador de vantagens, bônus, graciosidades ao longo da vida contratual laborativa. A reiteração de pagamentos, de forma a configurar a habitualidade, impõem a sua natureza salarial. Esta confirmação encontra precedentes do Pretório Excelso, conforme Súmula nº 207, segundo a qual "*gratificações habituais, inclusive a de Natal, consideram-se tacitamente ajustadas, integrando o salário*".

Apegando-se ao aspecto da habitualidade, em detrimento da mera formalidade redacional, o Tribunal Superior do Trabalho tem o entendimento consolidado na Súmula nº. 152, que expressa a conclusão segundo a qual "*O fato de constar do recibo de pagamento de gratificação o caráter de liberalidade não basta, por si só, para excluir a existência de um ajuste tácito*".

Assim, tem-se que a habitualidade de fato prevalece sobre a menção escrita de sua transitoriedade, de forma que o elemento fundamental não está na forma, mas sim na essência. Não importa, portanto, para a caracterização da habitualidade, que haja espaços entre a efetiva ocorrência do pagamento do direito discutido. O conceito de habitualidade não implica exigência de que tais pagamentos ocorram seguramente todos os meses, ou em certa e fixa quantidade de vezes durante o ano, mas, ao contrário, por exemplo, que ocorram durante todo o curso do contrato do trabalho, de forma que o fato, ocorrendo com frequência, seja esperado pelos empregados, tal qual o é em relação ao décimo terceiro salário, pago uma única vez ao ano e, não obstante, ser reconhecido como habitual.

Entendo, destarte, que a habitualidade não se impõe somente pela mera repetição num dado espaço de tempo. Um pagamento pode ser considerado habitual se for pago uma única vez ao ano ou mesmo ao longo de todo o contrato de trabalho, desde que seja esperado como certo pelo empregado, da mesma forma que vários pagamentos podem ocorrer em um único ano, havendo, igualmente, a habitualidade.

Com efeito, uma situação é aquela onde o empregador, sponte sua, por um ato de liberalidade, resolve conceder um pagamento extra aos seus empregados, em valor fixo, sem que haja a menor esperança destes quanto à sua recepção, ou mesmo, que haja a mínima ideia de que este possa ocorrer. O elemento surpresa é inerente ao pagamento não eventual. Outra situação, bastante diversa, é a situação dos empregados que passam o ano inteiro aguardando para, em um mês no ano seguinte, receber uma quantia que já se sabe que virá, inexoravelmente. O que varia em ambas as situações, e que, segundo penso, integra a concepção de eventualidade da Lei nº 8.212/91, é a surpresa quanto ao pagamento.

O mesmo ocorre em relação à gratificação de admissão, onde o profissional recebe a esperança do recebimento dela se e quando for contratado, de forma a tornar o seu recebimento como inerente e corolário à relação de emprego formal.

No caso dos autos, a questão da habitualidade de fato está tão fundada na relação de emprego formalizada, que sequer a vigência do período de experiência constitui óbice ao recebimento da pretensão! Ou seja, mesmo no prazo de experiência, onde há o ateste, a validação da experiência do profissional, a verificação do seu engajamento, da sua adaptação às funções e à empresa como um todo, permite-se o pagamento da gratificação de admissão, o que evidencia que esta somente tem cabimento pela própria contratação formal, pura e simplesmente.

Diante do exposto, ciente de pensamentos em sentido contrário, como aplicador da norma jurídica, e sabendo que esta representa uma relação de pertinência ao contexto social no qual se insere, não me posso furtar ao reconhecimento da habitualidade na situação posta nos autos, habitualidade esta configurada não pela repetição no tempo dos pagamentos, mas pela certeza quanto à sua recepção, no sentido de incorporar-se a rubrica ao patrimônio do sujeito de direito.

Portanto, a despeito do pagamento ocorrer em uma única parcela, não se aquieta na mente deste Relator o pensamento que reconheça o caráter eventual da verba, mas, ao contrário, há a flagrante verificação da habitualidade pelo certeza do seu pagamento.

Outro aspecto bastante importante diz respeito à retributividade. Aferir a natureza retributiva de determinada parcela econômica depende de se considerar dois aspectos. O primeiro, de natureza restrita, atinente à ligação direta que se tem entre dois fatos, como uma natural contra-prestação devida ex factum et jure entre si. Assim, o exercício do trabalho rende ensejo ao salário, pois este é a consequência direta daquele, de fato e de direito; diz-se do sinalagma simples ou restrito. O segundo aspecto, de natureza mais ampla, é aferir o contexto da relação de emprego, não pela contraprestatividade restrita de parcelas face ao trabalho executado, mas pela existência da própria relação de emprego e suas características; é o sinalagma completo ou amplo. Exemplo disto é o décimo terceiro salário. Note-se que o empregado não trabalha treze meses no ano, mas somente doze, e, não obstante isto, o décimo terceiro salário é considerado como retribuição, não ao trabalho executado, mas como um corolário da relação de trabalho

subordinado. Veja-se, portanto, que sob este segundo aspecto, o direito se volta mais à natureza da relação jurídica do que ao fato-econômico em si, em relação ao qual se aferiria ou não a natureza retributiva.

Retribuir é verbo que indica a ideia de pagar, dar em retorno, recompensar; quem retribui, retribui algo a alguém. Assim, tem em si a concepção de reconhecimento de algo ou alguém em relação ao qual ou a quem se deve prestar uma recompensa ou agrado.

(...)

Enfim, com a permissão das considerações acima, firmo meu entendimento no sentido de que a retributividade deve ser vista não a partir da incorreta aceção da natureza indenizatória, mas sim em um contexto maior da relação de trabalho. Isto se justifica pelo crescente movimento que se nota no sentido de se criarem, à saciedade, vários pagamentos ditos "exporádicos" como forma a retribuir o trabalho prestado. Ainda, há que se ter em mente que a mente humana é fecunda em criar raciocínios e teses as mais diversas para justificar os pagamentos "indenizatórios", "não-habituais" e "não retributivos", que, sejamos francos, nada mais é do que a tentativa de se criar uma efetiva remuneração do trabalho prestado por parcelas que não sejam tributadas, seja pelo Imposto sobre a Renda, seja pela contribuição previdenciária.

Nesse sentido, mostra-se deveras interessante o seguinte pronunciamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

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

A verba paga a título de hiring bonus é decorrente do contrato de trabalho. Essa verba não tem natureza de verba eventual, por não estar relacionada a caso fortuito e, ao contrário, sendo esperada desde a contratação, deve compor o salário de contribuição. (Processo administrativo nº 16327.721611/2013-75. Acórdão 9202-004.308. 2a. Turma. Sessão de 21/07/2016)

(...)

Portanto, o contribuinte já adota esta prática há anos e vem sendo reiteradamente autuado em relação a ela, de forma a ter a clara consciência da sujeição tributária previdenciária do hiring bonus. Destarte, voto no sentido de se manter o lançamento também no que pertine à incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de gratificação de admissão, ou hiring bonus.

DA CONTRIBUIÇÃO ADICIONAL AO FINANCIAMENTO DOS BENEFÍCIOS CONCEDIDOS EM RAZÃO DO GRAU DE INCIDÊNCIA DE INCAPACIDADE LABORATIVA E RISCOS AMBIENTAIS DO TRABALHO - RAT/GILRAT.

O contribuinte pretende ver reconhecida a improcedência da lavratura fiscal na parte atinente ao lançamento de diferenças, por erro no auto-enquadramento do contribuinte, do adicional de financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa e riscos ambientais do trabalho - RAT/GILRAT. Para tanto, argumenta que:

- a) nos termos do artigo 72, § 1o. da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, a alíquota correta é de 2%; e,
- b) o enquadramento do estabelecimento matriz, único em relação ao qual se procedeu ao lançamento, é o CNAE 8211-3/00 - Serviços combinados de escritório e apoio administrativo.

Vejamos.

A Lei nº 8.212/91 assim se manifesta sobre o adicional de financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa e riscos ambientais do trabalho - RAT/GILRAT:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de

... omissis ...

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).

a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;

c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

Regulamentando este preceito dispõe o Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99:

(...)

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

O contribuinte sustenta que sua atividade preponderante lhe permite o enquadramento na classificação CNAE 8211-3/00 - Serviços combinados de escritório e apoio administrativo, ao passo que a fiscalização, conforme fundamentos legais descritos nos Autos de Infração, procedeu ao lançamento considerando o enquadramento no CNAE 6422-1/00 - Bancos múltiplos, com carteira comercial.

Sem razão o contribuinte!

A fiscalização apenas considerou a classificação CNAE constante da própria Guia de Recolhimento ao FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP apresentada pelo contribuinte, onde ele declara estar enquadrado na atividade preponderante vinculada ao CNAE 6422-1/00, veja-se: "9.25 Em todas as GFIP da matriz (estabelecimento 90.400.888/0001-42), das competências 12/2013 a 13/2014, a empresa declarou o CNAE 6422-1/00, para o qual corresponde a alíquota básica do RAT igual a 3%."

Diante disto, corroborando a afirmação da fiscalização, tomo como exemplo telas da Guia de Recolhimento ao FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP das competências 12/2013, 03/2014 e 07/2014, todas como últimas declarações válidas nas competências, porquanto exportadas até a ciência do contribuinte quanto ao Termo de Início de Procedimento Fiscal - TIPF, ocorrida em 25/07/2017 (Termo às fls. 03/07):

(...)

Dessa forma, absolutamente dispensável que a fiscalização motive, prove, ou demonstre o efetivo enquadramento do contribuinte, porque este já consta reconhecido pelo próprio contribuinte na Guia de Recolhimento ao FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP por ele transmitida com força confessórias quanto às informações financeiras e cadastrais ali constantes.

Situação diversa se daria se o contribuinte tivesse, de fato, feito a declaração no CNAE 8211-3/00 - Serviços combinados de escritório e apoio administrativo, ou outro qualquer e a fiscalização retificasse o auto-enquadramento. Neste caso, obviamente a fiscalização deveria demonstrar e provar que o CNAE que ela afirmasse ser o correto reuniria, na empresa, a maior quantidade de segurados. Ao revés, quando a fiscalização acolhe como correto o auto-enquadramento feito pelo contribuinte, torna-se

desnecessário, e até inútil, que se motive o lançamento quanto a este adicional previdenciário.

Nesse sentido, no âmbito do lançamento do adicional de financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa e riscos ambientais do trabalho - RAT/GILRAT, uma vez que a fiscalização tenha preservado o auto-enquadramento feito pelo contribuinte na Guia de Recolhimento ao FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP, dispensa-se, por inutilidade, que haja a demonstração de que o contribuinte, no seu estabelecimento matriz realmente desempenha a atividade preponderante materializada no CNAE por ele reconhecido na GFIP.

(...)

De mais a mais, não houve por parte da fiscalização qualquer violação ou descumprimento da legislação atinente ao adicional de financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa e riscos ambientais do trabalho - RAT/GILRAT.

Outrossim, a fiscalização faz uma distinção quanto ao conteúdo do lançamento:

- a) diferença de alíquota de GILRAT (1%), lançada nos presentes autos; e,
- b) diferença de RAT Ajustado, aplicando-se os índices de FAP de 2013 e 2014, tal qual definidos pelo antigo Ministério da Previdência Social, objeto de impugnação administrativa pelo contribuinte nos autos dos processos administrativos nº 12111.90004765/01-1 (FAP referente ao ano de 2013) e 13111.50006172/01-1 (FAP referente ao ano de 2014). Esta cobrança está integrada em Auto de Infração constante dos autos do processo administrativo nº 16327.720968/2018-41, em trâmite paralelo aos presentes autos, ao qual se remete o leitor na questão tópica.

De rigor, dessa forma, a manutenção do lançamento. Por fim, no que toca ao pedido de restituição, além de flagrantemente improcedente, os presentes autos não se mostram adequados a este fim.

(...)

A Constituição da República, em seu inciso XI, do art. 7º, 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. Entretanto, trata-se de norma de eficácia limitada, atualmente regradada pela Lei 10.101, de 2000, posição esta já assentada em jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF), conforme se constata na seguinte decisão (AgRg no RE 636.899/DF, Relator Ministro Dias Toffoli, j. 17/11/2015):

Segundo agravo regimental no recurso extraordinário. Art. 7º, XI, da Constituição. Norma não auto-aplicável. Participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa. Regulamentação. Lei nº 10.101/2000.

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

Contribuição previdenciária. Natureza jurídica da verba.

Ausência de repercussão geral. Questão infraconstitucional.

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

2. O instituto da participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa de que trata o art. 7º, XI, CF, a Lei nº 10.101/2000 e o art. 28, § 9º, Lei nº 8.212/91, não se confunde com a distribuição de lucros aos sócios e administradores autorizada no art. 152 da Lei nº 6.404/76.

(...) (negritei)

Claro portanto que o comando constitucional não se trata de norma auto-aplicável, devendo ser observados os ditames e requisitos legais estatuídos pela Lei nº 10.101, de 2000 (que hoje regulamenta a matéria), para efeito de efetiva caracterização de pagamentos a título de participação dos empregados nos lucros ou resultados da pessoa jurídica. Cabe assim à Administração Tributária apurar se eventuais pagamentos, realizados a título de participação dos empregados no lucro ou resultado da empresa, enquadram-se nos preceitos de tal Lei, para efeito de fruição do benefício. Caso contrário, os pagamentos farão parte do conceito de salário-de-contribuição do artigo 28, inciso I da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, não se caracterizando a não incidência, prevista no § 9º, alínea "j" do mesmo dispositivo. Não se justifica assim as afirmações da recorrente no sentido de que não poderia a autoridade fiscal descaracterizar seus programas de pagamentos de PLR firmados com os empregados, uma vez que a esta autoridade compete a verificação da regularidade de tais pagamentos para efeito de não inclusão na base de cálculo das contribuições, independente da forma como celebrados. Noutras palavras, há que se perquirir se, de fato, os valores pagos pela autuada se amoldam aos requisitos legais estipulados para que, assim, possam ser excluídos da base de cálculo da contribuição previdenciária. Conforme muito bem apontado pela representante da Procuradoria da Fazenda Nacional em sua contrarrazões: *“Efetivamente, a Participação nos Lucros ou Resultados não é meio para empresa obter economia fiscal, isto é, não é mecanismo para substituir eventual pagamento de abono, prêmio, gratificação, comissão, etc., de forma a ocultar a natureza salarial e, assim, eliminar os encargos sociais e tributários que normalmente incidiriam caso a verba não fosse paga de forma disfarçada.”*

Tratando dos pagamentos efetuados a título de Participação nos Lucros ou Resultados, o ponto inicial de discussão, na presente lide, está focado em se definir se nos instrumentos (convenções e acordos firmados pelo sujeito passivo e seus empregados) constam regras claras e objetivas relativas aos programas de metas e resultados a ser atingidos, para que possam os empregados ter o direito de recebimentos a título de PLR/PPR, assim como, se tais programas atendem aos requisitos de prévia pactuação. Foi ainda apontado o pagamento de parcelas fixas, em desacordo com o que determina a lei reguladora da PLR.

Considerou a autoridade fiscal lançadora, e ratificada pela decisão de piso, que os instrumentos firmados estariam em desconformidade com a Lei 10.101, de 2010, por não apresentarem regras claras e objetivas e porque os programas de metas e resultados não constam dos instrumentos decorrentes da negociação, além de não terem sido previamente pactuados. Foi apontado pela autoridade julgadora de piso que nas convenções e acordos não se cogita de qualquer meta ou resultado, ou índice a ser atingido. Aos trabalhadores, a PLR nada mais seria do que uma parcela remuneratória em valor fixo, no todo ou em parte, como um direito certo e seguro decorrente da relação de emprego, compondo o seu plexo remuneratório, afastando-se assim por completo da essência do instituto da PLR conforme concebido na Carta Magna e lei regulatória. Tal constatação foi demonstrada até pelo mesmo informes publicitários trazidos aos autos pela recorrente, onde se destaca a seguinte informação: *“Na negociação, ocorrida na noite da quinta 10, a empresa propôs a manutenção da PLR Social que estabelece a distribuição linear de 4% do lucro líquido entre todos.”*

Demonstrou a autoridade fiscal lançadora, que o valor a ser pago pela contribuinte a título de PLR, levaria em conta o que se determinou de ROE (RETURN ON EQUITY - proporção entre lucro líquido e patrimônio líquido) e o valor devido a cada empregado dependerá do percentual desse ROE apurado pela autuada. Dessa forma, o pagamento de PLR resultaria somente dos valores de lucro líquido e patrimônio líquido apurados pela recorrente, Não se qualificando com objetivos e metas a serem cumpridos pelos empregados, nem critérios

de avaliação de desempenho individual. Ademais, também foi apontado que *“o único critério para elegibilidade dos beneficiários adotado pelos acordos coletivos é a admissão do empregado antes do início do ano-base a que se refere o pagamento da PLR (ou no decorrer deste) e estar em efetivo exercício ao término desse mesmo ano”*. Tais cláusulas demonstram que não há qualquer evidenciação do que se espera de cada empregado para que possa fazer jus à PLR. Não havendo qualquer tipo de comportamento ou resultado pessoal (*performance*) esperado, ou metas a serem atingidas, em suma, nenhum critério referível à atuação dos empregados e nenhuma métrica que se possa aplicar para efetivo cálculo do quanto poderia ser pago aos empregados a depender do seu desempenho, sendo a meta, global e exclusivamente financeira. Contrapondo-se a tais constatações, a recorrente apresenta em sua defesa os seguintes argumentos:

No que tange à parcela linear, estabelecida na cláusula quinta dos Acordos 2012/2013, as partes negociantes acordaram que a única condição para elegibilidade seria ter trabalhado ao longo de todo o período aquisitivo. Em casos específicos de afastamento do trabalho, o empregado igualmente faria jus ao valor integral da parcela linear. Para os demais, a apuração seria parcial.

Tal condição "simplificada" de elegibilidade decorre do fato de que essa parcela da PLR é apurada unicamente com base no crescimento do ROE (Return On Equity, proporção entre lucro líquido e patrimônio líquido) do Recorrente.

Ou seja, a meta é global e exclusivamente financeira.

Desse modo, todo aumento de produtividade que resulte em aumento de resultado financeiro, independentemente da função atribuída a cada empregado, ensejará a apuração da participação de todos os empregados conforme a métrica negociada e estabelecida nessa cláusula do acordo.

Não se verifica da legislação nenhuma vedação à fixação de critérios de elegibilidade coletivos ou "simplificados". Tampouco se verifica da legislação qualquer imposição de quais deverão ser os critérios a serem adotados pelas partes negociantes para tornar um empregado elegível a obter participação nos lucros.

O que se tem é a exigência legal de que conste dos instrumentos decorrentes da negociação quais serão os critérios. Nesse ponto não há qualquer dúvida de

Na verdade, o que se verifica no presente caso é a tentativa de ingerência da Autoridade Fiscal e da Delegacia de Julgamento na tomada de decisões relacionada à celebração destes instrumentos coletivos, o que, repisa-se, não é de sua competência!

No que tange às parcelas de PLR previstas nos anexos aos Acordos Coletivos, verifica-se de cada programa negociado a fixação de critérios adequados à realidade de cada grupo de empregados.

Nesse sentido, verifica-se do Programa Próprio Específico da Cash Management e Recebíveis, referente ao 1º Trimestre de 2014 (Fls. 622/633 dos autos), os participantes e as regras de elegibilidade:

Ao dispor sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa a Lei nº 10.101, de 2000, , preceitua:

Art. 2.º

(...)

§ 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. (destaquei)

Em que pese argumentos em sentido contrário da recorrente, o comando legal é por demais explícito no sentido de que, dos instrumentos decorrentes da negociação (Acordos, Convenções ou Acordos Coletivos) deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, relativas à negociação. Conforme foi demonstrado no julgamento de piso, apesar da remissão ao Anexo I no Acordo firmado pela autuada, referido anexo não passa de apresentações (slides) elaboradas no aplicativo *power point*, não se encontrando no corpo das Convenções e Acordos (instrumentos firmados entre as partes) a devida fixação das respectivas metas a serem cumpridas para efeito de recebimento de valores a título de PLR sem a incidência das contribuições. Acrescente-se, que mesmo nos Programas Próprios Gestão – PPG, também é evidente a ausência de regras claras e objetivas, posto que as metas dos executivos serão acordadas entre gestor e subordinado, não constando dos programas negociados.

Dispõe a Lei nº 10.101/2000 que a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa é instrumento de integração entre o capital e o trabalho e, assim, uma forma de incentivo à produtividade. Tal premissa, pressupõe que seus beneficiários, conhecendo as regras do processo, possam contribuir com seus esforços para o atingimento das metas preestabelecidas e assim receberem suas participações nos lucros ou resultados da empresa. Entretanto, conforme demonstrado, não consta das Convenções e Acordos firmados a definição efetiva de meta a ser alcançada pelos funcionários da pessoa jurídica, que remeta à integração entre capital e trabalho. Ausente assim, um dos mais importantes requisitos legais condicionadores da não inclusão da participação nos lucros ou resultados na base de cálculo das contribuições, qual seja, a inclusão nos instrumentos decorrentes da negociação de 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 acordo pactuado.

Consta ainda dos instrumentos de negociação a previsão de pagamentos de valores fixos. Nesse sentido, a Convenção Coletiva de Trabalho, datada de 18/10/2013, cujo texto é similar ao da Convenção assinada em 13/10/2014, ambas assinadas com a CONTRAF (Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro) e os Acordos Coletivos de Trabalho do Programa da Participação nos Resultados Santander. Consta-se da leitura de tais instrumentos de negociação, que esses valores não se atrelam a nenhuma meta, nenhum índice de produtividade, nenhum resultado da empresa ou a qualquer tipo de esforço esperado dos empregados. Para o seu recebimento bastaria ser empregado em efetivo exercício na data ou período fixado no respectivo instrumento. Essas parcelas fixas, sem qualquer condicionante, não são podem ser tratadas como PLR, caracterizando-se como salário de contribuição.

Foi claramente demonstrado pela fiscalização e no julgamento de piso a ocorrência de pagamentos efetuados pela autuada a título de PLR em substituição a remunerações, situação expressamente vedada no art. 3º da Lei nº 10.101/2000: “*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.*” Também resta evidenciado pagamentos a administradores/diretores estatutários não empregados (contribuinte individuais) a título de PLR,

hipótese que não se subsume aos termos da Lei nº 10.101, de 2000, conforme inclusive já definido pelo Superior Tribunal de Justiça, no seguintes termos:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. LEI 10.101/2000.

1. A jurisprudência do STJ é de que a parcela que não sofre a incidência de contribuição previdenciária, no que se refere aos valores pagos a título de participação nos lucros, é aquela paga nos moldes da Lei 10.101/2000. Nesse sentido: REsp 1.216.838/RS, Rel. Ministro Castro Meira, DJe 19/12/2011.

2. Na jurisprudência invocada para rejeitar a pretensão da empresa, o voto condutor do acórdão hostilizado afirma que o simples pagamento de parcela remuneratória, em favor de diretores estatutários, de parcela denominada "participação nos lucros", feito nos termos do art. 152 da Lei 6.404/1976, é insuficiente para comprovar que a empresa tenha adotado uma política efetiva de implantação de participação nos lucros por parte de todos os seus empregados, o que somente poderia ser feito mediante o regime instituído pela Lei 10.101/2000.

3. Recurso Especial não provido.

(REsp 1.650.783/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/09/2017, DJe 19/12/2017)

Nesse mesmo sentido o seguinte julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. DIRETORES ESTATUTÁRIOS. LEI N.º 6404, DE 1976. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INCIDÊNCIA.

A Constituição, nos termos do art. 7º, inciso XI, erige a participação nos lucros ou resultados à categoria de direito social fundamental dos trabalhadores e desvincula o benefício da remuneração.

O art. 7º, inciso XI da CF ao afastar ao afastar a natureza remuneratória da participação dos lucros ou resultados, gerou uma imunidade no que diz respeito à incidência de contribuições previdenciárias. Neste sentido lição de Fábio Zambitte Ibrahim, em artigo intitulado "A participação nos lucros e resultados das empresas e sua imunidade previdenciária".

O Supremo Tribunal Federal ao apreciar questão em que se discutia se era possível a cobrança de contribuição previdenciária sobre parcelas pagas a título de participação nos lucros ou resultados entre a vigência da Constituição Federal e a Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, concluiu peremptoriamente que o exercício do direito assegurado pelo art. 7º, XI, da Constituição Federal somente começou com a edição da lei prevista para regulamentá-lo, no caso, a Medida Provisória nº 794, de 1994 (RE 398284).

Sobre a amplitude do termo "trabalhadores" contido no caput do art. 7º da CF "São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social", que diz respeito aos chamados direitos sociais do trabalhador, verifica-se que as garantias inseridas em seus incisos, em verdade, definem a estrutura básica do modelo jurídico decorrente de relação de emprego. Neste sentido leciona Gilmar Ferreira Mendes, in Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade Estudos de Direito Constitucional, 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

A teor do que dispõe a Constituição Federal, o art. 7º, inciso XI, constata-se que a Lei nº 10.101, de 2000, que resulta da conversão da MP nº 794, de 1994 e suas reedições, ao regulamentar 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, de forma expressa demonstra que a participação nos lucros ou resultados é inerente aos trabalhadores com vínculo empregatício.

Não considero que o art. 152 e seus parágrafos da Lei nº 6.404, de 1976 tenham o condão de regulamentar a imunidade de contribuições previdenciárias, prevista no art. 7º, inciso XI da CF. Justamente porque o dispositivo regula parcelas de participação no lucro da companhia para diretores sem vínculo empregatício e, conforme já concluímos, a imunidade de contribuições previdenciárias, prevista no art. 7º, inciso XI da CF, é destinada somente aos trabalhadores com vínculo empregatício.

O fato de a assembléia geral que tem poderes para decidir todos os negócios relativos ao objeto da companhia e tomar as resoluções que julgar convenientes à sua defesa e desenvolvimento (art. 121 da Lei nº 6.404, de 1976) deliberar sobre a concessão de participação aos diretores estatutários não tem o condão de desnaturar a relação jurídica laboral existente entre empresa e prestador de serviço sem vínculo empregatício, tampouco a natureza remuneratória da verba paga.

Adentrando-se na esfera contábil verifica-se que a demonstração do resultado do exercício discriminará antes da apuração do lucro do exercício e o seu montante por ação do capital social (art. 187 da Lei nº 6.404, de 1976) e, ainda, de acordo com o art. 191 da Lei nº 6.404, de 1976, o lucro líquido do exercício é o resultado do exercício que remanescer depois de deduzidas as participações de que trata o artigo 190, que inclui a participação dos administradores.

As verbas pagas pela empresa aos seus diretores estatutários a título de participação nos lucros subsumem-se ao conceito de remuneração, portanto, sujeitas à incidência de contribuições previdenciárias.

Recurso especial parcialmente provido (Acórdão 9202-003.196, Redator designado Conselheiro Elias Sampaio Freire, Sessão de 07.05.2014).

Alinhando-me ao quanto decidido nos julgados acima, no sentido de que não se aplica a Lei n.º 10.101, de 2000, para os Diretores Estatutários, por força do art. 2.º do referido diploma legal, e noutro giro, por não se aplicar a Lei nº 6.404, de 1976, para efeito de não incidência da contribuição previdenciária sobre pagamentos de PLR a administradores e/ou diretores não empregados, voto pelo não provimento do recurso no tocante à PLR dos administradores.

Também demonstrada a correção do lançamento devido à incidência de contribuições previdenciárias sobre o bônus de contratação (*hiring bonus*) pagos pelo sujeito passivo. Bônus esse umbilicalmente vinculado ao contrato trabalhista, uma vez que sem a formalização deste, tal pagamento perderia o seu objeto, ao passo que outorga ao beneficiário (futuro contratado) o dever de permanência na empresa por determinado período. Conforme evidenciado nos próprios instrumentos negociais, o pagamento do bônus configura mera antecipação de futuras vantagens oriundas do contrato de trabalho na empresa. Destaque-se que diversas propostas de trabalho trazidas aos autos reportam o recebimento pelo beneficiário de um parcela fixa mensal e o pagamento extraordinário de valor predeterminado, em data também prefixada, tudo em decorrência de assinatura de futuro contrato de trabalho e vinculado a tal contrato. Deve o beneficiário, inclusive, proceder à devolução proporcional da parcela extraordinária caso deixe de trabalhar junto à instituição, deixando evidente a natureza de remuneração pelo ou decorrente do trabalho. O tema não é estranho ao CARF, que em diversos julgados já se pronunciou pela incidência de contribuições previdenciárias sobre as verbas pagas a título de bônus de admissão. Nesse sentido os Acórdãos 9202-005.156; 9202-008.525; 9202-004.308; 9202-008.600 e 2202-005.188, entre outros.

Finalmente, quanto ao cálculo da contribuição relativa ao Gilrat, mediante aplicação da alíquota de 3%, deve-se repisar que a diferença apurada baseou-se no declarado pela própria contribuinte nas GFIP's do período objeto do lançamento. Nos termos do § 1º do artigo 7º do Decreto nº 70.235, de 1972, o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade

do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas. Há que se registrar que os contribuintes podem a qualquer tempo, dentro do período prescricional, proceder à retificação de suas declarações. Mas, desde que antes de cientificados de qualquer ato de ofício, praticado por servidor competente da Administração Tributária, noticiando o sujeito passivo ou seu preposto de início de procedimento fiscal, a teor do *caput* art. 7º do Decreto nº 70.235/1972. Por conseguinte, caso constatada irregularidade ou erro em suas declarações, deveria a contribuinte ter procedido à devida correção, antes do início do procedimento fiscal. Correto assim, mais uma vez, o procedimento fiscal ao proceder ao lançamento com base nas informações prestadas pela autuada em GFIP's, que possuem natureza declaratória.

Baseado em todo o exposto, voto por conhecer do recurso e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos

Voto Vencedor

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Redator Designado.

Parabenizo o Ilustre Conselheiro Mário Hermes Soares Campos, relator destes autos, pela técnica com que expôs e fundamentou seu voto didático e bem articulado.

Entretanto, para fins de voto vencedor, apresento, por escrito, pontual divergência quanto a PLR paga aos empregados com base nas Convenções Coletivas de Trabalho e a PLR paga aos empregados com base no ROE relativo aos Acordos Coletivos de Trabalho.

Apenas para registro, fui vencido quanto ao tema *hiring bonus*, porém cabe aqui tratar das temáticas próprias de PLR divergentes, na forma comentada acima, para fins de formulação específica de voto vencedor.

Inicialmente, anoto que os pagamentos a título de PLR para os Empregados se pautam em dois (2) instrumentos, quais sejam: a) as Convenções Coletivas de Trabalho – CCT; e b) os Acordos Coletivos de Trabalho – ACT.

Os alegados Programas Próprios Específicos e o Programa Próprio de Gestão não subsistem de forma autônoma, são integrantes – anexos –, dos Acordos Coletivos – ACT. Por isso, existiam apenas os dois instrumentos acima indicados. Desde logo, consigno que, quanto aos Programas Próprios Específicos e o Programa Próprio de Gestão para pagamento de PLR, convirjo com as razões do Preclaro Relator. Também, convirjo no que tangencia ao pagamento de PLR para Diretores não Empregados.

Quanto aos pagamentos de PLR para Empregados com base nas Convenções Coletivas de Trabalho (CCT) e nos Acordos Coletivos de Trabalho (ACT), nestes últimos no que se relaciona aos pagamentos com base exclusiva no ROE, enquanto índice escolhido por Empregador e seus Empregados se tratando de métrica estabelecida sendo o ROE definido pelos signatários da PLR como a relação percentual entre Lucro Líquido e Patrimônio Líquido,

publicado pelo Banco nos meios oficiais, tais como, no site do Banco Central, tenho divergências em relação ao voto do Nobre Relator e passo a apresentar as razões.

Tratando-se de PLR entendo que se cuida de imunidade especial estabelecida na Constituição, mas condicionada aos requisitos estabelecidos em Lei.

A partir daí é certo ser preciso observar o que estiver definido na lei. Isto porque, o dispositivo constitucional produz norma de eficácia limitada a exigir prévia regulamentação.

Por sua vez, resta consolidado, em meu entendimento, que o Supremo Tribunal Federal, por meio do RE n.º 569.441 (Tema 344 da Repercussão Geral/STF), confirmou a eficácia limitada e apontou que a não incidência da contribuição previdenciária sobre a referida verba somente ocorreu após a regulamentação do artigo 7.º, inciso XI, da Constituição Federal, o que se deu com o advento da MP n.º 794, de 1994, a qual, após sucessivas reedições, inclusive com mudança de numeração, foi, finalmente, convertida na Lei n.º 10.101, de 2000, atualmente em vigor, sendo a regulamentadora do instituto.

Na ocasião do RE n.º 569.441 o STF firmou a tese: "Tema 344 da Repercussão Geral/STF. *Incidência 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. 7.º, XI, da Constituição Federal de 1988.*"

A imunidade, uma vez regulamentado o instituto, é para desvinculação da remuneração. A lei estabelece a forma como deve ocorrer o procedimento para que se dê a participação dos Empregados nos lucros e resultados desvinculado do conceito de remuneração. Cuidando-se de imunidade a hermenêutica para o caso induz a aplicação da interpretação teleológica.

O instituto está vertido no campo social como um direito do trabalhador (do Empregado) e a imunidade incentiva o Empregador a adotá-lo. Aliás, o instituto pode subsistir mesmo sem a presença de lucros, pois a escolha de "resultados" como forma para se realizar é permitida. Ora, a empresa pode dar lucro, mas também pode dar prejuízos e, ainda assim, ter um resultado a ser considerado em prol do Empregado que dispõe de sua força de trabalho para, por exemplo, evitar um maior prejuízo e dar sua contribuição para a recuperação da empresa. É um avanço no campo social que deve ser reconhecido e preservado quando observados os requisitos legais.

Para o pagamento da PLR, com base na lei regulamentadora, não necessariamente será exigido o seu acerto antes do início do exercício ou do período aquisitivo, inclusive por questões de ordem prática, porém, razoavelmente, deve-se esperar que seja finalizada em tempo apto a atender a seus objetivos, seja de integrar o capital e o trabalho, seja de incentivar à produtividade.

O instrumento para a negociação, a ser escolhido de "comum acordo", pode ser, dentre outros, a convenção ou o acordo coletivo (Lei 10.101, art. 2.º, II). Observa-se, por pressuposto lógico, que o plano de participação nos lucros ou resultados precisa contar com a participação de representante da entidade sindical da categoria na sua elaboração. Objetiva-se integrar capital e trabalho e legitimar e assegurar a função do instituto.

Aliás, de modo benéfico, considerando a possível existência de mais de uma negociação firmada na forma da lei regulamentadora em espécie, o legislador estabeleceu que "*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" (Lei 10.101, art. 3.º, § 3.º). Complemente-se que a regra é facultativa "poderão".

Conforme dispõe a lei específica (Lei 10.101, art. 2.º, § 1.º), no plano acordado deverão constar *"regras claras e objetivas"* (contornos concretos), fixando-se os direitos substantivos da participação (*o conjunto de definições, de direitos, de obrigações e de relações, o direito material à PLR*) e das regras adjetivas (*o conjunto de regras procedimentais a serem executadas, atendidas e observadas no fluxo que terá como produto final a apuração se será efetivado o pagamento da PLR, ou não, devendo constar do plano os "mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo"*).

Prescreve-se que podem ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições: (i) *"índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa"* (Lei 10.101, art. 2.º, § 1.º, I); e (ii) *"programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente"* (Lei 10.101, art. 2.º, § 1.º, II).

O caso concreto das Convenções Coletivas de Trabalho – CCT, no que tangencia ao ponto de divergência (pagamentos de PLR para Empregados), a acusação fiscal no sentido do que se contém no relatório fiscal que fundamenta o trabalho da fiscalização e o próprio lançamento fiscal aponta que os valores pagos com base nas Convenções Coletivas de PLR não são compensados com quaisquer outros instrumentos e, ainda que o fossem, só o seriam parcialmente, uma vez que há uma parcela de valor fixo não-compensável prevista na própria CCT. Diz-se que a empresa utiliza dois instrumentos contemplando os mesmos empregados, Convenção Coletiva e Acordo Coletivo, assim conclui que havendo pagamentos de PLR com base em instrumentos distintos, referentes aos mesmo período, deve haver compensação entre eles. Fala-se que somente uma das formas especificadas deve ser escolhida em comum acordo. Argumenta-se que ou se distribui lucros/resultados por intermédio de um Plano Próprio pactuado entre comissão de empregados e empresa ou através de Convenção Coletiva ou através de Acordo Coletivo.

Pois bem. Não vejo problema na não compensação, pois o § 3º do art. 3º da Lei 10.101 fala em "poderão" ser compensados. Não se trata de uma obrigação! Não consta um "deverão" ou "devem". Ademais, apenas por reflexão, sem pretender efeito retroativo próprio (a fundamentação própria já foi apontada acima), a lei foi modificada e prevê: *"Art. 2º, § 5º As partes podem: (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020) I - adotar os procedimentos de negociação estabelecidos nos incisos I (comissão paritária) e II (convenção ou acordo) do caput deste artigo, simultaneamente; e (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020) II - estabelecer múltiplos programas de participação nos lucros ou nos resultados, observada a periodicidade estabelecida pelo § 2º do art. 3º desta Lei. (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)"*. Além disso, em manifestações anteriores bem detalhei a possibilidade da compensação na forma dos Acórdãos CARF de minha relatoria ns.º 2202-005.192 e 2202-005.193.

Ainda no que toca as Convenções Coletivas de Trabalho o trabalho fiscal aduz que são retroativas; que não foram elaboradas antes do início do período. Consta que o Exercício de 2013 foi assinada em 18/10/2013 e que o exercício de 2014 foi assinada em 13/10/2014. Consta a afirmativa que os instrumentos decorrentes das negociações devem ser formalizados antes do período (ano-base) de referência.

Pois bem. Não observo qualquer irregularidade. Sendo as Convenções Coletivas de Trabalho focadas no lucro, portanto tendo por base o inciso I do § 1.º do art. 2.º da Lei

10.101, objetivando índice de lucratividade (e não no resultado), deve-se compreender que atendeu o requisito do ajuste prévio a negociação finalizada razoavelmente antes de apurado o lucro ou prejuízo do exercício. Ademais, apenas por reflexão, sem pretender efeito retroativo (a fundamentação própria já foi apontada acima), a lei foi modificada e prevê: “Art. 2º, § 7º *Consideram-se previamente estabelecidas as regras fixadas em instrumento assinado: (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020) I - anteriormente ao pagamento da antecipação, quando prevista; e (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020) II - com antecedência de, no mínimo, 90 (noventa) dias da data do pagamento da parcela única ou da parcela final, caso haja pagamento de antecipação. (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)”*

Observe-se que tratam as convenções do caso concreto de lucratividade. Tem-se no caso concreto uma divisão linear da importância equivalente a um percentual do lucro líquido do exercício, pelo número total de empregados elegíveis de acordo com as regras da convenção, em partes iguais, até o limite individual. Além disso, em manifestações anteriores bem detalhei a possibilidade de pagamento de PLR com base em CCT que trabalham sobre o lucro na forma dos Acórdãos CARF de minha relatoria ns.º 2202-005.192 e 2202-005.193.

Ainda no que se relaciona as Convenções Coletivas de Trabalho a fiscalização expõe que o pagamento de PLR desvirtuado sob o argumento de que há uma parcela mínima e/ou fixa. É afirmado que sempre o empregado receberá uma quantia referente à PLR. Alega-se que se sempre os empregados recebem PLR, pois há pagamentos de valores fixos, isso descaracteriza tais pagamentos para fins de PLR, haja vista desvirtuarem a própria essência do instituto. Sustenta-se que se o empregado jamais deixa de receber valor referente à participação, uma vez que existe um valor fixo mínimo, trata-se tal verba na verdade de uma gratificação, bonificação ou outro nome que se queira, menos de PLR. Argumenta, a título exemplificativo com base na CCT/2013 (sendo a outra similar), que a parcela corresponderá a 90% (noventa por cento) do salário-base acrescido das verbas fixas de natureza salarial, reajustados em setembro/2013, *mais o valor fixo* de R\$ 1.694,00 (um mil, seiscentos e noventa e quatro reais), limitada ao valor individual de R\$ 9.087,49 (nove mil, oitenta e sete reais e quarenta e nove centavos). O percentual, o valor fixo e o limite máximo convencionados na "REGRA BÁSICA" observarão, em face do exercício de 2013, como teto, o percentual de 12,8% (doze inteiros e oito décimos por cento) e, como mínimo, o percentual de 5% (cinco por cento) do lucro líquido do banco. Se o valor total da "REGRA BÁSICA" da PLR for inferior a 5% (cinco por cento) do lucro líquido do banco, no exercício de 2013, o valor individual deverá ser majorado até alcançar 2,2 (dois inteiros e dois décimos) salários do empregado e limitado ao valor de R\$ 19.992,46 (dezenove mil, novecentos e noventa e dois reais e quarenta e seis centavos), ou até que o valor total da "REGRA BÁSICA" da PLR atinja 5% (cinco por cento) do lucro líquido, o que ocorrer primeiro.

Pois bem. Não observo qualquer irregularidade. No meu entender, a previsão de um valor mínimo ou de valor fixo não desvirtua a PLR, quando for moderada a sua previsão (o que observo no caso concreto com a exemplificação exposta) e quando não estiver condicionada a ausência de alcance de qualquer índice, mas sim objetive assegurar um mínimo de valor a ser recebido como garantia ao trabalhador, respeitando o direito social que lhe é outorgado. Aliás, na exemplificação não consta a observação que há nos instrumentos de CCT dos autos de que havendo prejuízos não será paga a PLR. Constam nas CCT que se o Empregador apresentar prejuízo no exercício (balanço de 31.12) estará isento do pagamento. Ademais, apenas por reflexão, sem pretender efeito retroativo (a fundamentação própria já foi apontada acima), a lei foi modificada e prevê: “Art. 2º, § 6º *Na fixação dos direitos substantivos e das regras adjetivas, inclusive no que se refere à fixação dos valores e à utilização exclusiva de metas individuais, a autonomia da*

vontade das partes contratantes será respeitada e prevalecerá em face do interesse de terceiros. (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020).” Além disso, em manifestações anteriores bem detalhei a possibilidade de pagamento de PLR com base em CCT que trabalham com um valor mínimo ou fixo (em montante moderado), mas com limitação (isenção) do pagamento em caso de prejuízo, forma dos Acórdãos CARF de minha relatoria ns.º 2202-005.192 e 2202-005.193.

O caso concreto dos Acordos Coletivos de Trabalho – ACT, no que tangencia ao ponto de divergência (pagamentos de PLR para Empregados no que se relaciona aos pagamentos com base exclusiva no ROE), também, respeitosamente, impõe a apresentação de minhas razões.

No que toca aos ACT, exclusivamente, quanto aos pagamentos com base exclusiva no ROE, enquanto índice escolhido por Empregador e seus Empregados, não vejo irregularidade nos pagamentos e nas definições, aliás observo moderação nos valores e razoabilidade no negociado nos instrumentos coletivos mencionados.

Como se vê na análise das cláusulas o ROE se trata de métrica estabelecida sendo definido pelos signatários da PLR como a relação percentual entre Lucro Líquido e Patrimônio Líquido, publicado pelo Banco nos meios oficiais, tais como, no site do Banco Central do Brasil. Cuida-se, portanto, de um índice econômico eleito pelos signatários, com representação sindical, como decorre da lógica do instrumento, sendo os critérios de elegibilidade permitidos na legislação regulamentadora do instituto, o índice se propõe a integrar capital/trabalho e se projeta em “resultados” e não necessariamente em lucro, de modo que, ainda que ocorresse prejuízo, pode haver pagamento de PLR dentro da apuração das cláusulas ROE e a própria projeção de faixas/escalamento do índice estimula o alcance dos melhores resultados, não sendo a mera admissão o único critério ao pagamento como expõe a fiscalização, não sendo acertado, no meu entendimento, desprezar o índice eleito no critério discricionário permitido aos signatários. Neste contexto, o pagamento com base na exclusiva cláusula se mostra regular.

Ante o exposto, divergindo respeitosamente do relator, voto por excluir da base de cálculo do lançamento os seguintes valores: a) *PLR paga aos empregados com base nas Convenções Coletivas de Trabalho*; e b) *PLR paga aos empregados com base no ROE relativo aos Acordos Coletivos de Trabalho*.

É o voto de divergência.

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros

Redator designado