



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



<b>PROCESSO</b>	<b>16327.720895/2021-92</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	<b>2302-004.392 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA</b>
<b>SESSÃO DE</b>	<b>5 de março de 2026</b>
<b>RECURSO</b>	<b>DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO</b>
<b>RECORRENTES</b>	<b>FAZENDA NACIONAL</b> <b>BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A.</b>

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/12/2017 a 31/12/2017

**PRELIMINAR. NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NÃO APRECIÇÃO DE TODAS AS RAZÕES DA DEFESA. DESNECESSÁRIO. PRINCÍPIO DO LIVRE CONVENCIMENTO MOTIVADO. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA.**

A decisão foi fundamentada, não havendo que se falar em nulidade quando o julgador proferiu decisão devidamente motivada, explicitando as razões pertinentes à formação de sua livre convicção. Ademais, o órgão julgador não está obrigado a se manifestar sobre todos os pontos alegados pela parte, mas somente sobre os que entender necessários ao deslinde da controvérsia, de acordo com o livre convencimento motivado.

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017

**RECURSO DE OFÍCIO. AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO. VALORES RECEBIDOS PELOS EMPREGADOS NA FORMA DE CARTÕES. SÚMULA CARF Nº 213. VINCULAÇÃO DOS ÓRGÃOS JULGADORES. NÃO CONHECIMENTO.**

SÚMULA 213 - O auxílio alimentação pago in natura ou na forma de tíquete ou congêneres não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, independentemente de o sujeito passivo estar inscrito no PAT.

Não se conhecerá de recurso interposto em face de decisão de primeira instância que adote como razão de decidir Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, nos termos do art. 101, III, do RICARF e §13 do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 1972.

**RECURSO VOLUNTÁRIO. PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS A CONSELHEIROS/DIRETORES ESTATUTÁRIOS SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO. INCIDÊNCIA PREVIDÊNCIA. SÚMULA CARF 195.**

Os valores pagos a conselheiros/diretores não empregados a título de participação nos lucros ou nos resultados estão sujeitos à incidência de contribuições previdenciárias.

Não existe norma específica que preveja sua exclusão do salário-de-contribuição. A Lei nº 6.404, de 1976, não é lei específica a atribuir isenção tributária.

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

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

**HIRING BONUS. GRATIFICAÇÃO ESPONTÂNEA. NATUREZA SALARIAL. COMPONENTE DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.**

A gratificação paga por ocasião da admissão pressupõe a contraprestação pelo trabalho, portanto a sua natureza é salarial, ausente a comprovação de que enquadrar-se-ia em uma das exceções legais. 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.

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

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

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

**Assunto: Outros Tributos ou Contribuições**

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017

**COISA JULGADA EM MANDADO DE SEGURANÇA FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE. INEXISTÊNCIA DE CONCOMITÂNCIA DE INSTÂNCIAS - INCRA**

Não há concomitância de instâncias quando, ao longo do processo administrativo e antes do advento de decisão administrativa definitiva, sobrevém sentença transitada em julgado em processo judicial. Dada a supremacia da instância judicial, não cabe discutir a questão em termos de concomitância, mas sim aplicar os efeitos do trânsito em julgado da decisão judicial para resolver o processo administrativo correspondente.

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

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

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso de Ofício, em conhecer do Recurso Voluntário, em rejeitar a preliminar e, no mérito, por voto de qualidade, dar parcial provimento ao recurso para, nos termos da decisão judicial do MS nº 2002.71.00.009804-9, transitado em julgado, que reconheceu a inexigibilidade da contribuição ao INCRA no percentual de 0,2%, a partir da vigência da Lei nº 8.212/91, cancelar os lançamentos da referida contribuição, constantes no presente processo. Vencidos os conselheiros Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz e Roberto Carvalho Veloso Filho, que davam provimento em maior extensão para cancelar os lançamentos relativos aos pagamentos a título de: (i) PLR para segurados empregados; (ii) PLR pago a administradores cujo vínculo empregatício restou mantido, face à suspensão do contrato de

trabalho; (iii) *hiring bonus*; (iv) relativo às diferenças do GILRAT ajustado. A conselheira Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo manifestou interesse em apresentar declaração de voto.

*Assinado Digitalmente*

**Carmelina Calabrese** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Johnny Wilson Araujo Cavalcanti** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Alfredo Jorge Madeira Rosa, Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Carmelina Calabrese, Roberto Carvalho Veloso Filho, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão 108-045.595 – 14ª TURMA/DRJ08, julgado na sessão de 29 de novembro de 2024.

### DA AUTUAÇÃO

São integrantes do presente processo os seguintes Autos de Infração (AI's) lavrados, pela fiscalização:

(1) **Auto de Infração de contribuição previdenciária da empresa e do empregador**, no montante de R\$ 972.228.498,17 (novecentos e setenta e dois milhões, duzentos e vinte e oito mil, quatrocentos e noventa e oito reais e dezessete centavos), incluindo juros e multa, lavrado em 01/12/2021, referente a contribuições destinadas à Seguridade Social, previstas no artigo 22, incisos I, II e III, e parágrafo 1º da Lei nº 8.212/1991, correspondentes à parte da empresa e do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre a remuneração paga a segurados empregados e contribuintes individuais, relativas às competências 01/2017 a 13/2017; e

(2) **Auto de Infração de contribuição para outras entidades e fundos**, no montante de R\$ 95.839.647,15 (noventa e cinco milhões, oitocentos e trinta e nove mil, seiscentos e quarenta e sete reais e quinze centavos),

incluindo juros e multa, lavrado em 01/12/2021, referente a contribuições destinadas a Outras Entidades e Fundos – Terceiros (SALÁRIO-EDUCAÇÃO e INCRA), relativas às competências 01/2017 a 12/2017.

O Relatório Fiscal, de fls. 2.629 a 2784, comum aos dois AI, detalha com pormenores a auditoria realizada, portanto, serão sintetizadas as informações nele constantes.

Trata-se de sociedade por ações, regida pelas disposições da Lei nº 6.404/76, que, conforme previsão estatutária a administração do banco compete ao Conselho de Administração e à Diretoria Executiva, sendo que o contribuinte considera seus Membros do Conselho de Administração e seus Diretores Executivos como administradores da sociedade, conforme se verifica na GFIP - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações a Previdência Social, documento no qual são declarados nas seguintes categorias: I) Categoria 5 - Contribuinte individual - Diretor não empregado com FGTS (Lei nº 8.036/90, art. 16); e, II) Categoria 11 - Contribuinte Individual - Diretor não Empregado e demais Empresários sem FGTS;

No curso da auditoria fiscal realizada, foi constatado:

#### **DIFERENÇAS DE RECOLHIMENTO DO GILRAT AJUSTADO**

O contribuinte declarou, em relação ao estabelecimento matriz (CNPJ 90.400.888/0001-42), nas GFIP's do período 01/2017 a 12/2017, inclusive o 13º Salário, o Código Nacional de Atividade Econômica - CNAE 8211-3/0 (serviços de escritório e apoio administrativo), sujeita a alíquota de 2% da contribuição do GILRAT. No entanto, conforme análise da CBO (Classificação Brasileira de Ocupações), efetuada pela autoridade fiscal, o correto enquadramento da empresa, no estabelecimento matriz, dá-se no CNAE 6422-1/00 (bancos múltiplos com carteira comercial), sujeita a alíquota de 3%, ensejando o lançamento da diferença, com aplicação do resultado na apuração a menor da contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT.

Informa ainda, que para o ano de 2017, o RAT Ajustado do estabelecimento matriz do contribuinte em apreço é igual a sua alíquota básica RAT, qual seja 3%, multiplicada pelo FAP, ou seja,  $3\% \times 1,0019$ , que resulta em 3,0057% (alíquota final RAT a ser observada durante o exercício de 2017).

#### **DA ALIMENTAÇÃO DOS EMPREGADOS”**

Que o conceito de base de cálculo das contribuições previdenciárias (salário-de-contribuição), previsto na legislação, é amplo, contemplando as parcelas destinadas a retribuir o trabalho, sendo transcrito o art. 28, inciso I da Lei nº 8.212/1991, sendo que o § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, por sua vez, relacionaria as parcelas não incluídas no salário-de-contribuição, sendo reproduzida a sua alínea “c”;

Informa que a exclusão da base de cálculo das contribuições previdenciárias não é aplicável à parcela destinada ao custeio da alimentação paga em pecúnia, mas tão somente a que for paga in natura, isto é, quando o próprio empregador fornece a alimentação aos trabalhadores,

independentemente de inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT. Que, sendo o Auxílio Alimentação pago aos empregados mediante “cartão refeição ou cartão alimentação”, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias a partir de 11/11/2017, mas, antes dessa data, somente não haverá incidência de contribuições previdenciárias sobre o Auxílio Alimentação pago in natura ao trabalhador; ou seja, quando o próprio empregador fornece a alimentação aos seus empregados, para consumo imediato no ambiente da empresa, ou se fornecida cesta básica para o empregado levar para casa;

Os valores pagos pelo Santander a seus empregados a título de alimentação e refeição, seja em pecúnia seja mediante cartão refeição ou cartão alimentação, devem ser considerados como parcelas integrantes do salário-de-contribuição, estando sujeitos à incidência das contribuições previdenciárias correspondentes, sendo que tais valores não estão declarados em GFIP e, como consequência, as contribuições previdenciárias incidentes sobre esses valores não foram recolhidas.

#### **DO BÔNUS DE CONTRATAÇÃO (HIRING BONUS) A EMPREGADOS”**

Foi apurado, em folha de pagamento fornecida pela empresa, o pagamento a segurados empregados de “*Hiring bonus*” (bônus de contratação). Esclarece que para atrair novos colaboradores, manter talentos existentes, ou, ainda, fazer com que estes se abstenham de praticar no mercado as atividades que exerciam na companhia, as empresas vêm criando instrumentos para que seu capital humano se alinhe às suas pretensões, sendo um desses instrumentos os denominados *Hiring Bonus*, Bônus de Contratação ou Bônus de Retenção.

Informa que alguns empregados receberam parcelas a título de *Hiring Bonus* em contrapartida à manutenção da relação de emprego, sendo que, desta feita, tal verba integra a remuneração e compõe a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

O pagamento de tal verba se dá em função, e posteriormente à assinatura da proposta de contratação do profissional, estando, assim, vinculado ao contrato de trabalho que lhe sucede, diretamente associado à contraprestação de serviço, ausente, portanto, qualquer caráter indenizatório.

Não se vislumbra qualquer traço de eventualidade no pagamento de *hiring bonus*, que corresponde a uma gratificação/bônus resultante do ingresso do profissional na empresa para a prestação de serviços com habitualidade, a ela estando diretamente vinculada, e decorre de contrato firmado entre empresa e trabalhador, para manutenção deste último a serviço da primeira por um tempo previamente ajustado;

Durante a auditoria, foram encontrados pagamentos a segurados empregados a título de *Hiring Bonus* através das rubricas 765 e 4985. Na resposta ao Termo de Intimação de 16/08/2021, o contribuinte anexou planilha contendo os pagamentos efetuados nessas rubricas (Doc 2), cópias das propostas de contratação desses pagamentos aos beneficiários dos mesmos (Docs. 3 a 5) e informou não ter efetuado o recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre os pagamentos sob a rubrica 0765 (*hiring bonus*) por entender se tratar de

pagamento esporádico e pontual a determinados beneficiários, tendo efetuado os recolhimentos das contribuições previdenciárias sobre os pagamentos das hiring units, na rubrica 4985;

Os valores pagos a título de *Hiring Bonus* na rubrica 0765 não foram declarados em GFIP e sobre eles não foram recolhidas as respectivas contribuições previdenciárias e para outras entidades e fundos, caracterizando-se assim o descumprimento da legislação vigente;

Os montantes discriminados individualmente são apontados no “anexo VI – Demonstrativo Mensal de Pagamentos de *Hiring Bonus*”, em anexo, tendo sido obtidos a partir das informações constantes das Folhas de Pagamento, e da planilha fornecida pela empresa, sendo que todos os beneficiários desses pagamentos são registrados no estabelecimento matriz – CNPJ 90.400.888/0001-42.

### **DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS DOS ADMINISTRADORES**

Relata que a Participação nos Lucros dos Administradores de uma sociedade anônima encontra-se prevista na Lei nº 6.404/1976 – Lei das Sociedades Anônimas, a qual regulamenta os parâmetros de seu pagamento, sendo uma faculdade da empresa efetuar o pagamento dessa Participação a seus Administradores, os quais compreendem, consoante o art. 145 da mesma norma, os diretores e conselheiros.

O art. 152 da Lei nº 6.404/1976 apenas faculta à companhia, que estabelecer em seu estatuto dividendo obrigatório de no mínimo 25% do lucro líquido e o atribuir aos acionistas, pagar Participação nos Lucros aos Administradores, desde que observado o limite, não desvinculando, portanto, da remuneração tal verba e não determinando que sobre ela não haverá incidência de contribuições previdenciárias.

Relata que durante a auditoria foram encontrados pagamentos de participação nos lucros aos administradores, os quais foram registrados nas folhas de pagamento e contabilizados nas rubricas constantes da tabela com as rubricas de PLA da Folha de Pagamento apresentada pelo contribuinte na sua resposta de 30/03/2021 ao Termo de Intimação de 22/03/2021;

No caso em tela, os valores pagos aos diretores estatutários a título de participação nos lucros dos administradores não foram declarados em GFIP, exceto pela rubrica 1180, e sobre eles não foram recolhidas as devidas contribuições previdenciárias, configurando-se, dessa forma, o descumprimento da legislação pertinente.

### **DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS DOS EMPREGADOS”**

Relata que constatou pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados a segurados empregados, apurados em planilha fornecida pelo sujeito passivo, folhas e pagamento e contabilidade.

A Participação nos Lucros ou Resultados do Banco Santander, cujos pagamentos ocorreram durante o exercício de 2017, é regida por diferentes instrumentos, quais sejam: (i) Acordo Coletivo de Trabalho do Programa da Participação nos Resultados Santander (PPRS) 2016/2017; (ii) Programas Próprios Específicos (PPE); (iii) Programa Próprio Gestão (PPG); (iv)

Planos de Incentivo de Longo Prazo (PILP); e, (v) Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2016/2017;

Foi efetuada a análise pelo **Acordo Coletivo de Trabalho do Programa da Participação nos Resultados Santander (PPRS) - Biênio 2016/2017**, vigente para os pagamentos realizados no exercício de 2017, a saber: a) Acordo do Programa da Participação nos Resultados Santander (PPRS), de 26/02/2016, biênio 2016/2017, entre, de um lado o Banco Santander (Brasil) S.A. e outros, e, de outro lado, a CONTRAFI - Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro, o Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de São Paulo SP, a Federação dos Trabalhadores em Empresas de Crédito de São Paulo FETEC/SP, em nome próprio e representando o Sindicato dos Bancários do ABC, Sindicato dos Trabalhadores em Empresas do Ramo Financeiro em Araraquara (SP), Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de Assis e região (SP), Sindicato dos Trabalhadores em Empresas do Ramo Financeiro de Barretos e região (SP), e outros; e, b) Termo de Ratificação ao Acordo PPRS, de 01/12/2016, assinado entre, de um lado, o Banco Santander (Brasil) S.A. e outros, e, de outro lado, a CONTRAF - Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro, o Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de São Paulo SP, a Federação dos Trabalhadores em Empresas de Crédito de São Paulo FETEC/SP, e outros;

Intimado a apresentar o Edital de Convocação e as Atas das Assembleias Gerais dos Trabalhadores que autorizaram a celebração do Acordo Coletivo do PPRS Biênio 2016/2017, o contribuinte anexou: I) Ata da AGE dos Empregados do Banco Santander, realizada na Sede do Sindicato em São Paulo, em 28/11/2016; e, II) edições do jornal “Folha Bancária” com Edital de Convocação de Assembleia Geral Extraordinária, de 24/11/2016 – data posterior à celebração do acordo;

Tais informações colocam em dúvida a correta data de celebração do acordo coletivo, uma vez que o Acordo PPRS em tela não poderia ter sido celebrado sem a prévia anuência da assembleia dos empregados, sendo que não poderia ter sido assinado em fevereiro de 2016 se a Assembleia que o aprovou ocorreu somente em novembro de 2016;

No caso, o Acordo PPRS de 26/02/2016 foi celebrado sem a autorização prévia da Assembleia Geral dos Trabalhadores especialmente convocada para deliberar sobre sua celebração, uma vez que a assembleia foi realizada somente em 28/11/2016, ou seja, posteriormente à data de celebração do referido acordo, em afronta ao artigo 612 da CLT;

Intimado a apresentar o registro junto ao Ministério do Trabalho e Emprego dos Acordos Coletivos de PLR, exibiu o registro SRT00472/2017, de 29/12/2017, com protocolo em 27/11/2017, entre o Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários no Paraná, no RS, a Confederação Nacional dos Trabalhadores nas Empresas de Crédito, e o Santander, com abrangência nacional;

O registro do acordo em tela foi protocolado fora do prazo de oito dias, determinado pelo art. 614 da CLT, uma vez que o acordo foi assinado em 26/02/2016, e, desta

forma, considerando que, de acordo com o § 1º do mesmo art. 614 da CLT, os acordos coletivos somente entram em vigor três dias após a data de entrega deles ao Ministério do Trabalho e Emprego para registro, o acordo em tela entrou em vigor somente três dias após 27/11/2017;

Não restou comprovado o registro tempestivo junto ao Ministério do Trabalho e Emprego do Acordo Coletivo PPRS, requisito para entrada em vigor dos acordos coletivos constante do art. 614 da CLT;

Em continuidade, analisou se de todos os instrumentos decorrentes da negociação de Participação nos Lucros ou Resultados constam regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado e critérios de avaliação, sendo que, para tanto, seriam verificadas as disposições do Acordo PPRS 2016/2017, base para os pagamentos do benefício no período de janeiro a dezembro de 2017;

O Anexo I que acompanha o Acordo PPRS 2016/2017 elenca os Programas Específicos mantidos pelos acordantes previstos na Cláusula Oitava do acordo e iniciando a análise pelo corpo do Acordo, observa-se que o único critério para a elegibilidade dos beneficiários adotado por tal acordo é a admissão do empregado antes do início do ano base a que se refere o pagamento da PLR (ou no decorrer deste) e estar em efetivo exercício ao término desse mesmo ano, sendo pertinente indagar-se como tal critério poderia servir como incentivo à produtividade, pois, para tanto, seria necessário que o instrumento de negociação contivesse alguma determinação a ser cumprida pelos empregados, que, se atendida, lhes daria o direito ao recebimento do numerário especificado;

Entretanto, no acordo em comento, não há qualquer determinação para os empregados, sendo apenas 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 se assemelha ao pagamento de um prêmio por tempo de serviço e não de Participação nos Lucros ou Resultados;

Verificou, ainda, que o valor da participação a ser recebida por cada empregado será calculado levando-se em consideração a porcentagem obtida pelo Banco Santander no índice ROAE, o qual é definido como sendo a relação percentual entre o Lucro Líquido Gerencial e o Patrimônio Líquido Médio;

Sendo a participação resultante somente dos valores de Lucro Líquido Gerencial e Patrimônio Líquido Médio do Banco Santander, todos os empregados ganharão o mesmo valor de PLR, independentemente de objetivos e metas a serem atingidos, nem de critérios para uma avaliação do desempenho individual, não restando possível, desta forma, definir as regras cabíveis a cada beneficiário, em desacordo frontal à legislação específica, a qual exige a presença de regras claras e objetivas pactuadas previamente;

Além disso, independentemente do índice ROAE obtido, e ainda que ele seja zero, é assegurado um valor fixo mínimo. O empregado jamais deixa de receber uma parcela referente à

PLR, uma vez que existe um valor fixo mínimo, trata-se tal verba na verdade de Fl. 3511 uma gratificação, bonificação, prêmio ou outro nome que se queira, menos de Participação nos Lucros ou Resultados;

No Acordo PPRS, não existe uma definição detalhada das metas individuais a serem atingidas, sendo que tal quadro inviabiliza o conhecimento prévio do empregado do esforço que deve dispender para receber a PLR, em confronto com as determinações legais, não se podendo falar, aqui, da existência de regras claras e objetivas, nem de conhecimento prévio das metas a serem atingidas;

O Acordo PPRS em tela institui um certo montante à guisa de piso mínimo a ser pago a todos os funcionários, independentemente dos resultados atingidos ao final do período base, sendo que tal parcela mínima, composta de um valor fixo, possui caráter obrigatório e independente de esforço individual, sendo igual para todos os empregados e não havendo nenhuma relação entre o seu pagamento e o cumprimento de qualquer tipo de metas, objetivos ou produtividade pré-estabelecidos pelo Acordo de PLR, de modo que, independentemente do esforço individual, os empregados receberiam uma parcela fixa garantida a título de participação, igual para todos os beneficiários;

A existência de valores fixos pagos a título de PLR, representando uma espécie de "prêmio/gratificação", bem como o pagamento em montantes iguais e pré-determinados a todos independentemente do atingimento de qualquer meta ou resultado, ferem o art. 1º, e o § 1º do art. 2º, ambos da Lei nº 10.101, de 2000, demonstrando, assim, a clara falta de critério de incentivo à produtividade, sendo nesse sentido o entendimento do CARF, ao julgar casos relacionados a este mesmo contribuinte;

Em seguida, houve a análise dos **Programas Específicos de Participação nos Resultados**, os quais, de acordo com a Cláusula Oitava e Anexo I do Acordo PPRS, fariam parte do Acordo Coletivo do Programa de Participação nos Resultados Santander (PPRS) Biênio 2016/2017, sendo eles: (i) Programas Próprios Específicos (PPE); (ii) Programa Próprio Gestão (PPG) 2016/2017; e, (iii) Planos de Incentivo a Longo Prazo (PILP):

Foram examinadas questões relacionadas à representação, formalidades e participação do sindicato na celebração desses programas específicos (PPE, PPG, PILP) e que nenhum dos programas específicos mencionados podem ser considerados como instrumentos de negociação de Participação nos Lucros ou Resultados como exigido por lei;

Quanto aos programas específicos (PPE, PPG e PILP), foram apresentadas somente brochuras internas do banco, não constando qualquer assinatura ou qualificação, nem ao menos suas datas de celebração, não sendo possível comprovar sequer que foram celebrados de fato e quem foram as partes envolvidas e seus representantes legais;

Ademais, as brochuras dos programas retro citados não comprovam a existência de negociação prévia, a participação dos empregados em sua elaboração, a participação de um

representante sindical nas negociações, nem que os respectivos instrumentos de negociação foram devidamente registrados e arquivados na competente entidade sindical;

Intimado a comprovar a participação de um representante indicado pela categoria dos trabalhadores nas negociações que levaram à celebração dos PPE e do PPG, cujos pagamentos ocorreram ao longo de 2017, o contribuinte apresentou, o Doc comprobatório 13, com publicação do Sindicato dos Bancários acerca do PPRS e sobre aditivo à CCT, sem qualquer menção aos planos PPE e PPG;

Não é possível vincular os PPE, o PPG e os PILP, em questão, ao Acordo Coletivo PPRS que os "*ratificaram*" como "*instrumentos integrantes do acordo*", por não constar, dentre outros, suas datas de celebração, assinaturas e identificação das partes;

Segundo o próprio Acordo PPRS, as regras e valores atinentes ao Programa Próprio Gestão (PPG) são fixados pela Diretoria, ou seja, sem que haja qualquer negociação com os empregados, nem a participação do sindicato da categoria, tratando-se, portanto, de documento elaborado unilateralmente pela empresa;

O mesmo ocorre no que tange aos Planos de Incentivo a Longo Prazo (PILP), vez que tais programas são aprovados pelo Conselho de Administração do banco, o qual define e altera, se for o caso, a metodologia para o cálculo da remuneração variável individual, não existindo negociação com os empregados, nem participação de um representante sindical, na sua celebração;

De acordo com a Cláusula Oitava do Acordo PPRS, este acordo coletivo apenas reconhece e ratifica os PPE, PPG e PILP, já existentes e mantidos pelo banco, só se pode concluir que estes não foram objeto de negociação nas discussões que levaram à elaboração do referido acordo coletivo, até mesmo porque não há como se comprovar a adequação às formalidades legais, nem a data de celebração de nenhum deles;

Os Programas Próprios Específicos – PPE falam que o benefício em questão se trata de “premiação”, “prêmio” e “remuneração variável (RV)”, mas não de Participação nos Lucros ou Resultados, sendo citados alguns exemplos;

Os programas ora tratados apresentam parâmetros muito semelhantes aos sistemas utilizados para o pagamento de “prêmios de incentivo”, “comissões”, ou qualquer outro tipo de “remuneração variável”, mas não para um benefício de PLR, dependendo tal “premiação” basicamente de quadro indicadores, quais sejam produção, resultado, super ranking, medalha e multiplicador, para os quais os programas em apreço estabelecem normas específicas por área de atuação;

Alguns programas estipulam claramente que o pagamento dar-se-ia juntamente com a Participação nos Lucros e Resultados (PLR) e que tal pagamento contemplaria além do “prêmio” conquistado a medalha, quando aplicável, restando claro novamente se estar diante da concessão de prêmios/comissões e não de Participação nos Lucros;

As periodicidades de apuração e pagamento encontradas nesses programas (mensal, trimestral, semestral ou anual) evidenciam com clareza a sua real natureza de premiação e não de PLR;

Diante da explanação do planos acima, conclui-se estar diante de concessão de comissões, planos de remuneração variável ou planos de incentivo através da concessão de prêmios, mas não diante de planos de distribuição de lucros ou resultados aos empregados, não existindo aqui qualquer negociação entre as partes com a participação sindical, sendo os objetivos fixados pela empresa ou pelos empregados em conjunto com seus gestores, não sendo negociados como exige o pagamento da PLR, e sendo os indicadores utilizados critérios de pagamento de remuneração variável ou de prêmios, uma vez que se tratariam de tarefas normais dessa área de atuação;

Há ainda o fato de todos os programas examinados estabelecerem no item relativo às Considerações Finais, que *“Quaisquer situações não previstas neste material serão analisadas e definidas pelo comitê, cuja decisão é soberana e irrevogável”*, sendo que, relativamente à composição dos ditos comitês, que variam conforme o programa, em nenhum deles há qualquer menção à participação do sindicato da categoria dos trabalhadores;

Tais Programas Próprios Específicos - PPE estabelecem ainda revisões unilaterais de metas;

Resta evidente a inexistência de regras claras e objetivas nos Programas PPE, havendo somente a apresentação de indicadores, pesos e targets – que são manifestamente critérios de pagamento de prêmios ou comissões – mas não das regras a serem seguidas pelos empregados no intuito do recebimento de uma participação;

As metas não são estabelecidas previamente em instrumentos de negociação com a participação de um representante do sindicato, mas são definidas a posteriori e unilateralmente pela empresa, sem a devida negociação prévia com a obrigatória participação sindical, através dos gestores de cada área;

Nos referidos programas, não constam assinaturas ou qualificação das partes, estando fora do instrumento original de negociação entre as partes;

Nessa perspectiva, são retratados os entendimentos do CARF ao julgar casos relacionados ao contribuinte;

Não se trata de PLR os pagamentos realizados com base nos Programas Próprios Específicos (PPE);

Que o segundo plano próprio a ser explorado de forma mais específica se trata do **Programa Próprio Gestão (PPG) 2016/2017**, igualmente utilizado pelo banco para pagamento de PLR ao longo do exercício de 2017;

Os benefícios aqui previstos não são extensivos a todos os empregados, restando restritos a uma parte dos colaboradores da empresa;

No que tange especificamente\_à estipulação de metas, observa-se que o Programa Próprio Gestão (PPG) 2016/2017 não aponta em momento algum as metas que deverão ser atingidas para que o empregado se torne beneficiário da participação, sendo que: a) fala-se em cumprimento das metas, resultados e práticas de mercado, mas estes não são apontados; b) fala-se em metas do banco, da área, do funcionários, em metas quantitativas e qualitativas e competências individuais, mas não se explica, sendo que nem ao menos os indicadores que serão levados em conta para a apuração e avaliação são revelados pelo programa; c) menciona a existência de avaliação de competências, mas não indica os mecanismos de aferição, nem os critérios de avaliação a serem utilizados, nem apresenta um modelo básico de tal avaliação;

No caso das metas do banco, o programa estipula que estas serão definidas anualmente, não constando do próprio Programa PPG, sendo que o que se tem aqui é uma simples definição unilateral das metas, e absolutamente à margem da convenção coletiva e do acordo coletivo, sendo que o mesmo ocorre com as metas das áreas, vez que o Programa PPG precisa que elas sejam definidas em momento posterior, não constando, por consequência, do plano original;

No que tange às metas individuais, a previsão é que estas serão acordadas entre o gestor e o funcionário. A legislação específica estabelece que a PLR será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante comissão escolhida pelas partes e integrada por representante do sindicato ou por convenção/acordo coletivo, ou seja, não é possível que, metas sejam definidas a posteriori, entre empregado e gestor, ou que, devido a fatos supervenientes, valores, critérios e formas de distribuir a participação sejam posteriormente regulamentados fora do instrumento original de negociação entre as partes;

Não se pode falar, aqui, portanto, da existência de regras claras e objetivas, nem de conhecimento prévio das metas a serem atingidas;

O próprio programa, em sua cláusula sexta, se autodesigna como um “Programa de Renda Variável”;

Por todos os vícios evidenciados, o Programa Próprio Gestão (PPG) 2016/2017 não se amolda à legislação específica da PLR;

Que os terceiros e últimos planos próprios a serem especificamente comentados se trata dos **Planos de Incentivo de Longo Prazo (PILP)**, utilizados semelhantemente pelo banco para pagamento de PLR ao longo do exercício de 2017;

Os planos acima referidos são mencionados na Nota Explicativa nº 35 às Demonstrações Financeiras AC 2017, sendo aí manifesta e reiteradamente citados como pagamento de “*Remuneração Variável*”, portanto, se trata de planos de remuneração variável na forma de gratificações/bonificações, visando nitidamente a retenção e comprometimento a longo prazo de seus beneficiários;

O Acordo PPRS refere-se aos Planos PILP em comento, da mesma forma que as Demonstrações Financeiras, como uma forma de diferimento da remuneração variável (em dinheiro ou ações) para os executivos do banco, não se tratando, desta forma, do pagamento de PLR, acrescentando-se aqui somente a garantia de recebimento por parte desses executivos de um valor mínimo, qual seja, os montantes relacionados ao Acordo PPRS, ou seja, ainda que tais executivos não cumpram os objetivos a serem estipulados nos referidos Planos PILP, a eles será garantida uma gratificação/bonificação no valor apurado conforme o Acordo PPRS;

Os Planos PILP são tratados no Acordo PPRS como programas de pagamento diferido de gratificações/bonificações no intuito de garantir o comprometimento a longo prazo dos executivos do banco;

No caso concreto, os pagamentos dessas gratificações diferidas, como designados pelo próprio contribuinte, realizados ao longo do exercício de 2017 e baseados nos diversos Planos de Incentivo de Longo Prazo (PILP), foram considerados pelo banco como fazendo parte de sua Participação nos Lucros ou Resultados, mas essa qualificação como PLR não merece ser aqui acatada;

Todos esses valores, seja em espécie, seja os montantes equivalentes às units/ações entregues aos beneficiários, transitaram pelas folhas de pagamento do banco, no entanto, não foram declarados em GFIP, nem sobre eles foram recolhidas as devidas contribuições previdenciárias e aquelas destinadas ao FNDE;

Nos planos em apreço, os *Bônus Diferidos* pagos são claramente enquadrados como “*gratificações*”, parte da “*remuneração variável*” dos beneficiários, as quais são pagas em espécie e/ou em units;

Em nenhum dispositivo de qualquer um dos Planos PILP, há sequer uma simples menção: (a) de que se trata de Participação nos Lucros ou Resultados; (b) ao Acordo Coletivo do PPRS sobre PLR; (c) à existência de uma negociação prévia entre empresa e empregados para a definição das regras atinentes aos planos; ou (d) a qualquer tipo de participação do sindicato dos empregados na negociação e celebração de tais planos;

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/bonificação uma parcela seleta de seus colaboradores;

O Conselho de Administração é quem define a metodologia para o cálculo da parte da remuneração variável devida a cada participante, podendo alterá-la sempre que entender necessário;

O plano pode ser extinto, suspenso ou alterado, a qualquer tempo, pela Assembleia Geral;

Os objetivos dos Planos PILP são: (a) alinhamento dos interesses do banco (crescimento e lucratividade) e dos participantes (reconhecimento); (b) retenção dos

participantes; e (c) comprometimento de longo prazo dos participantes que leve ao bom desempenho do banco e aos interesses de seus acionistas;

Tais objetivos não condizem com aqueles pretendidos pela legislação relativa à Participação nos Lucros ou Resultados, quais sejam integração entre o capital e o trabalho e incentivo à produtividade mediante negociação prévia entre empresa e empregados com participação sindical, uma vez que se trata visivelmente de pagamentos aprovados, regulamentados e decididos unilateralmente pela empresa que visam o reconhecimento, retenção e comprometimento a longo prazo de seus beneficiários;

Os beneficiários dessa gratificação/bonificação são unilateralmente escolhidos pelo Comitê Executivo e que, uma vez que o beneficiário da gratificação/bonificação se torna elegível, deve ele assinar eletronicamente um contrato demonstrando, mais uma vez se estar diante, de fato, de uma gratificação ajustada;

Tudo isso corrobora o intuito da empresa de, por meio de diversos instrumentos, planos e programas, supostamente anexos do Acordo Coletivo PPRS, pagar verbas remuneratórias, tais como gratificações, bonificações e prêmios, sob o manto de “*Participação nos Lucros ou Resultados*”;

As units são valores mobiliários negociados no mercado financeiro, assim como as ações;

Nos Planos de Incentivo a Longo Prazo - PILP, não constam quaisquer assinaturas, nem ao menos suas datas de celebração, não sendo possível comprovar sequer que foram celebrados de fato;

As brochuras dos programas citados não comprovam a existência de negociação prévia, não comprovam a participação dos empregados em sua elaboração, não comprovam a participação de um representante sindical nas negociações, nem que os respectivos instrumentos de negociação foram devidamente registrados e arquivados na competente entidade sindical;

Os Planos de Incentivo de Longo Prazo (PILP) não apontam em momento algum as metas que deverão ser atingidas para que os participantes se tornem beneficiários da gratificação/bonificação, sendo o Comitê Executivo, unilateralmente e fora do corpo dos planos, que guarda todos os poderes necessários para o detalhamento e aplicação das normas genericamente estabelecidas nos planos em comento;

Os pagamentos realizados com base nos PILP não se trata de PLR;

O direito ao recebimento da verba em questão dependia, tão somente, do empenho ordinário, usual e cotidiano do empregado, decorrente diretamente do contrato de trabalho comum, inexistindo no acordo de PLR qualquer viés de incentivo à produtividade que justificasse a Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados da empresa, nas circunstâncias encontradas na Lei nº 10.101, de 2000;

Em suma, os pagamentos em estudo afastaram-se do objetivo da lei, qual seja, o de integrar capital e trabalho e incentivar a produtividade, mediante um ajuste prévio entre empresa e empregados, para definir os resultados a serem alcançados, a forma de participação, os direitos substantivos e demais regras adjetivas, tendo o contribuinte se afastado, portanto, dos requisitos legais que fazem com que a Participação nos Lucros ou Resultados não integre o salário de contribuição;

Dando prosseguimento ao estudo acerca dos pagamentos da PLR em apreço, se exploraria a **Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação nos Lucros ou Resultados dos Bancos** – Exercícios 2016 e 2017 – CCT PLR, assinada em 13/10/2016;

Para os pagamentos efetuados no ano de 2017, tem-se que aqueles feitos com base na CCT, referentes ao exercício de 2016 não atenderam à exigência legal de que a participação deve ser objeto de negociação prévia e de que suas regras sejam previstas no momento da negociação;

A negociação entre a empresa e os trabalhadores deve estar finalizada e os empregados devem ter conhecimento das metas a serem atingidas antes do início do período a que se referem os lucros ou resultados;

No caso em tela, a Convenção Coletiva de PLR utilizada foi celebrada no último trimestre do seu ano base, de modo que os empregados durante quase todo o ano de 2016 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 do benefício só foram estabelecidos posteriormente, em 13/10/2016, próximo do final do período a que se referiam, demonstrando a ausência de prévia negociação, o que fere diretamente os ditames legais;

Não tendo sido a Convenção Coletiva de PLR em questão celebrada previamente, não atende aos critérios da legislação específica, por estabelecer metas referentes a período cujo resultado já ocorreu, sendo lembrada decisão do CARF em relação ao contribuinte;

Em continuidade, seria analisado se constam da Convenção Coletiva de PLR em tela regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado e critérios de avaliação;

O único critério adotado por tal Convenção Coletiva de PLR é a admissão do empregado antes do início do ano base a que se refere o pagamento da PLR (ou no decorrer deste) e/ou estar em efetivo exercício ao término desse mesmo ano, não servindo como incentivo à produtividade dos trabalhadores;

Na Convenção Coletiva de PLR, não há qualquer determinação para os empregados, sendo apenas necessário que trabalhem na empresa e mantenham esse vínculo até o último dia do respectivo ano base, mesmo que se afastem durante todo o ano por doença ou acidente do

trabalho, demonstrando-se, dessa forma, tratar-se, na realidade, do pagamento de uma gratificação ajustada e não de Participação nos Lucros ou Resultados;

É assegurado aos empregados, a título de PLR, o pagamento de uma porcentagem fixa sobre o salário base individual acrescida de um valor fixo mínimo igual para todos os beneficiários, o que corrobora a ausência de nexos entre os valores recebidos e os lucros ou resultados da empresa, sendo que, ao contrário, a participação já aparece na convenção como um fato consumado, ou seja, independentemente de qualquer atitude tomada pelo empregado, este receberá sua participação, frustrando assim qualquer possibilidade de se vislumbrar na parcela paga a qualificação que lhe outorgou a autuada;

Em suma, o pagamento em estudo desviou-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, afastando-se, portanto, o contribuinte dos requisitos legais que fazem com que a Participação nos Lucros ou Resultados não integre o salário-de-contribuição;

Seriam analisados **os problemas gerais que envolvem todos os instrumentos de negociação que deram origem à PLR**, quais sejam, Acordo Coletivo PPRS biênio 2016/2017, Programas Próprios Específicos (PPE), Programa Próprio Gestão (PPG), Planos de Incentivo de Longo Prazo (PILP) e Convenção Coletiva sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos 2016 e 2017;

Preliminarmente, deve-se verificar se o contribuinte em apreço utiliza ou não múltiplos instrumentos de negociação de Participação nos Lucros e se efetua o pagamento relativamente a todos esses planos;

De acordo com a Convenção Coletiva PLR, apesar das especificações estabelecidas para "Regra Básica" possibilitarem a compensação dos valores de PLR pagos conforme a CCT PLR com montantes de participação decorrentes de planos próprios, os mandamentos atinentes à "Parcela Adicional", inclusive seu adiantamento, obstam a realização de compensação nesses casos;

Em concomitância tem-se a vigência do Acordo Coletivo PPRS 2016/2017, o qual determina, em sua Cláusula Sétima, que *“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.”;*

O contribuinte utiliza diversos planos, quais sejam, Acordo Coletivo PPRS (e respectivos Planos Próprios) e Convenção Coletiva sobre PLR, os quais contemplam os mesmos empregados, sendo extensivos a todos estes, sendo que somente uma das formas especificadas deveria ser escolhida em comum acordo, de modo que ou se realiza uma Participação nos Lucros

através de Convenção Coletiva ou por intermédio de um Acordo Próprio, havendo a citação de acórdãos do CARF sobre a matéria em questão;

Os pagamentos de Participação nos Lucros ou Resultados não baseados em instrumentos de negociação que apresentem os requisitos legais, fazem com que as parcelas pagas estejam em desacordo com a lei específica, passando a integrar, portanto, o salário-de-contribuição;

No caso em tela, os valores pagos aos segurados empregados a título de Participação nos Lucros ou Resultados não foram declarados em GFIP e sobre eles não foram recolhidas as devidas Contribuições Previdenciárias e para Outras Entidades e Fundos, caracterizando-se, dessa forma, o descumprimento da legislação pertinente.

### **DAS CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS AO INCRA**

A base legal das contribuições destinadas ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária – INCRA se encontra no § 4º do art. 6º da Lei nº 2.613/1955, bem como nos Decretos-Lei nº 1.146/1970 e nº 1.989/1982;

Da análise das GFIP's do contribuinte constantes dos Sistemas Informatizados da Receita Federal do Brasil, se verificou que foi utilizado o código 0001 para as contribuições devidas a outras entidades ou fundos (terceiros), sendo que tal código contempla as contribuições destinadas ao FNDE - Salário-Educação, mas não aquelas destinadas ao INCRA;

Através do Termo de Intimação Fiscal de 04/10/2021, o contribuinte foi intimado a esclarecer tal fato, tendo respondido que utilizou o código 0001 para indicar o recolhimento apenas para as contribuições relativas ao Salário Educação e que, em relação à contribuição ao INCRA, em decorrência dos efeitos da Ação Rescisória nº 0002159-10.2013.4.04.0000, efetuou o depósito judicial das competências de Janeiro/2014 a Novembro/2019, sendo informado, ainda, que, em 07/10/2021, foi publicada decisão julgando improcedente a ação rescisória proposta pela Fazenda Nacional.

Foram extraídas cópias de peças processuais referentes ao tema, para um melhor entendimento da cronologia dos fatos, com relação ao Mandado de Segurança Preventivo com Pedido de Liminar nº 2002.71.00.009804-9, e à Ação Rescisória com Pedido de Tutela Antecipada nº 0002159-10.2013.404.0000/RS:

- O Banco Santander Meridional S.A. (antiga razão social do Banco Santander (Brasil) S.A.) impetrou, em 10/04/2002, o Mandado de Segurança Preventivo com Pedido de Liminar nº 2002.71.00.009804-9, junto à 11ª Vara da Justiça Federal de Porto Alegre da Seção Judiciária do RS, visando afastar a exigibilidade da Contribuição ao INCRA de 0,2%;

- Em 12/04/2002, o impetrante obteve liminar para suspender a exigibilidade do crédito devido ao INCRA, a título de contribuição adicional de 0,2%, a partir da vigência da Lei nº 8.212/91; sendo tal decisão confirmada por sentença, prolatada em 27/11/2002, a qual julga procedente o pedido para reconhecer a inexigibilidade da Contribuição ao INCRA no percentual de

0,2%, a partir da vigência da Lei 8.212/91, e concede a segurança, determinando às autoridades coatoras que se abstenham de exigir a contribuição em tela a partir da data da impetração;

- Contra essa sentença de primeira instância, INCRA e INSS interpuseram Apelação, no entanto, ambos recursos, bem como a Remessa Oficial, tiveram seu provimento negado em acórdão, de 04/02/2004;

- Em prosseguimento, o INCRA, em 01/03/2004, interpõe Recurso Especial, provido em decisão de 25/04/2007;

- Inconformado, o banco opõe Embargos de Declaração, os quais recebem provimento em decisão, de 28/05/2009, que lhes empresta efeitos infringentes com o fim de reconsiderar a decisão prolatada anteriormente e negar seguimento ao Recurso Especial do INCRA;

- Posteriormente, em 23/06/2009, o INCRA opõe Embargos de Declaração, rejeitados em decisão de 29/11/2010;

- Face à ausência de recurso da União, a decisão que rejeita os Embargos de Declaração do INCRA transita em julgado, em 05/04/2013;

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

- Em sede de rescisória, acórdão, de 27/05/2013, defere o pedido de Antecipação de Tutela do INCRA para suspender o levantamento dos depósitos judiciais realizados nos autos da ação originária, até o julgamento definitivo da ação rescisória (relacionados a Autos de Infração específicos da Receita Federal do Brasil – créditos que teriam sido lançados por equívoco, em desrespeito à decisão transitada em julgado no mandado de segurança original);

- A partir de 22/05/2019, o processo passou a tramitar, eletronicamente, no sistema e-proc, sob o nº 5021841-50.2019.4.04.0000;

- Em 05/12/2019, acórdão julga procedente a ação rescisória, para desconstituir o acórdão anterior, proferido no Mandado de Segurança nº 2002.71.00.009804-9/RS, e, em juízo rescisório, dar provimento à Apelação do INSS, do Incra e à remessa oficial, e que, em 06/12/2019, o Banco Santander deposita judicialmente os valores relativos às

Contribuições ao INCRA correspondentes aos montantes de base de cálculo declarados pelo banco em GFIP;

- Em 05/10/2021, foi publicada decisão que julgou improcedente a Ação Rescisória proposta pela Fazenda Nacional, sendo que o MPF agravou e, em 16/11/2021, o MPF foi intimado eletronicamente da vista ao agravado para Impugnação do Agint;

- O contribuinte segue depositando judicialmente, sendo que, em 20/10/2021, consta depósito judicial nos autos da ação rescisória;

- Em suma, em relação ao Mandado de Segurança nº 2002.71.00.009804-9 e respectiva Ação Rescisória nº 0002159-10.2013.404.0000/RS (sistema e-proc nº 5021841-50.2019.4.04.0000), no presente momento o Banco Santander possui suspensão de exigibilidade por Depósito do Montante Integral somente das Contribuições ao INCRA relativas às bases de cálculo declaradas pelo contribuinte em GFIP, as quais não são objeto do presente Auto de Infração;

### **IMPUGNAÇÃO**

Inconformada com as autuações em tela, das quais foi cientificada em 03/12/2021, e-fls. 2.787 e 2.788, o contribuinte, em 03/01/2022 apresentou impugnação, e-fls. 2.797 a 2.944, com documentos anexos às e-fls. 2.945 a 3.463, requerendo, pelos motivos ali expostos:

No mérito:

Em relação à PLR de empregados, em razão do seu enquadramento na Lei nº 10.101/00, tendo em vista:

- a) A necessária vinculação dos Programas Específicos ao Acordo PPRS;
- b) A existência de regras claras e objetivas nos Instrumentos de PLR;
- c) A data de formalização dos Instrumentos de PLR atende os requisitos legais;
- d) A devida participação sindical nas negociações dos Instrumentos de PLR e seu registro junto ao Sindicato da categoria e ao MTE;
- e) A possibilidade de pagamento de PLR com base em instrumentos distintos;
- f) A inexistência de requisito legal relativo a um valor máximo por empregado e à uniformidade de PLR entre diferentes empregados;
- g) A aplicação das alterações da Lei nº 14.020/2020 à Lei nº 10.101/00, com fulcro no art. 106, II, “a” do CTN;
- h) O necessário cancelamento do lançamento em relação a valores de PLR pagos de forma diferida, relacionados a planos de PLR que não foram objeto da autuação; e
- i) Subsidiariamente, a não incidência previdenciária sobre pagamento não habitual e eventual.

Em relação à PLR de administradores:

- a) A não incidência de Contribuição Previdenciária sobre PLR paga administradores não empregados, à luz do art. 7º, XI, da CF/88 c/c Lei nº 10.101/00;
- b) A necessária exclusão de valores de PLR pagos a administradores cujo vínculo empregatício restou mantido, face à suspensão do contrato de trabalho;
- c) A não incidência da Contribuição Previdenciária sobre PLR paga a administradores não empregados, à luz do art. 7º, XI, da CF/88 c/c o art. 152 da Lei das S/A;
- d) A inexistência de acusação fiscal de inobservância das regras da Lei nº 10.101/00 e/ou da Lei das S/A;
- e) O pagamento de PLR a administradores ou diretores ou não empregados não se subsume à hipótese do art. 195, I, a, da CF/88, dado não integrar a folha de salários e não possuir natureza de rendimentos do trabalho;
- f) O necessário cancelamento do lançamento em relação a valores de PLR pagos de forma diferida, relacionados a planos de PLR que não foram objeto da autuação; e
- g) Subsidiariamente, a não incidência previdenciária sobre gratificação não habitual e eventual.

Em relação ao auxílio-alimentação:

- a) O seu enquadramento no art. 28, § 9º, “c”, da Lei nº 8.212/91, c/c a Lei nº 6.321/76, c/c o Decreto nº 5/91 e c/c a Portaria SIT/DSST nº 3/02;
- b) A inocorrência do fato gerador das Contribuições Previdenciárias, tendo em vista que o auxílio-alimentação é pago para o trabalho e não pelo trabalho, pelo que não tem natureza salarial/remuneratória;
- c) A violação ao Princípio da Isonomia, dado o reconhecido caráter indenizatório do pagamento em pecúnia de auxílio-alimentação a servidores públicos federais ativos;
- e d) Subsidiariamente, o necessário cancelamento dos lançamentos sobre as verbas de auxílio-alimentação canceladas.

Em relação ao hiring bonus:

- a) A ausência de contraprestação de serviço e habitualidade, e a presença de eventualidade nos pagamentos de hiring bonus, pelo que não integram o salário-de-contribuição, com amparo nos arts. 22, I, c/c 28, I, e § 9º, “e”, “7”, ambos da Lei nº 8.212/91;
- b) O caráter indenizatório dos pagamentos de hiring bonus, pelo que não integram o salário-de-contribuição, com amparo nos arts. 22, I, e 28, caput, ambos da Lei nº 8.212/91; e

c) Subsidiariamente, o necessário cancelamento dos lançamentos sobre as verbas de hiring bonus reembolsadas.

Em relação às diferenças relativas ao GILRAT ajustado:

a) Devida apuração da contribuição GILRAT à alíquota GILRAT de 2%, conforme Anexo V do RPS, haja vista o enquadramento da Impugnante no CNAE preponderante 82113-00;

b) A hígida apuração da Contribuição GILRAT, dado que o grau de risco nos estabelecimentos da Impugnante não pode ser enquadrado como grave, como pretendido pela Autoridade Fiscal; e

c) A suficiência dos recolhimentos da contribuição GILRAT pela Impugnante para custear dispêndios pela Previdência Social.

Subsidiariamente, requer, ao menos:

Cancelar o lançamento de contribuição de Terceiros; e

Limitar a base de cálculo do lançamento de contribuição de Terceiros ao limite legal de 20 vezes o maior salário-mínimo vigente nos períodos autuados.

Na data de 15/03/2022, o contribuinte apresentou petição, e-fls. 3475, requerendo o cancelamento dos lançamentos referentes ao auxílio-alimentação concedido via tíquete, vale ou congênere, em atenção ao Parecer nº 1/2022/CONSUNIAO/CGU/AGU, aprovado por meio do Despacho do Presidente da República, publicado no Diário Oficial da União de 23/02/2022 (Doc. 01), sendo certo que a sua aplicação é obrigatória por este Conselho, nos termos do art. 40, §1º, da Lei Complementar nº 73/1993.

Juntou documentação, e-fls. 3477 a 3486, com o Despacho do Presidente da República, aprovando o Parecer nº 00001/2022/CONSUNIAO/CGU/AGU da Consultoria-Geral da União que concluiu que o auxílio-alimentação pago na forma de tíquetes ou congêneres, mesmo antes do advento do §2º do art. 457 da CLT, já não integrava a base de cálculo da contribuição previdenciária, nos termos do caput do art. 28 da Lei 8.212/1991.

### **DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA**

O julgamento foi realizado em sessão de 29 de novembro de 2024, sendo proferido o Acórdão nº 108-045.595 – 14ª TURMA/DRJ08, e-fls. 3487 a 3662, com as seguintes ementas:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017

**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO.**

A empresa é obrigada a recolher, nos prazos definidos em lei, as contribuições previdenciárias a seu cargo, incidentes sobre as

remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados e contribuintes individuais a seu serviço.

#### SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS INTEGRANTES.

Entende-se por salário de contribuição a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma.

Somente as exclusões arroladas exaustivamente no parágrafo 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991 não integram o salário-de-contribuição.

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

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

#### PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS PAGA A CONSELHEIROS E DIRETORES NÃO EMPREGADOS.

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

#### BÔNUS DE CONTRATAÇÃO.

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

#### AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO. VALORES RECEBIDOS PELOS EMPREGADOS NA FORMA DE CARTÕES. PARECER Nº BBL-04, DE 16/02/2022. IN RFB Nº 2.110/2022. SÚMULA CARF Nº 213. VINCULAÇÃO DA RFB.

Em razão da aprovação, por Despacho do Presidente da República, publicado no Diário Oficial da União (D.O.U.) de 23/02/2022, do Parecer nº BBL - 04, de 16/02/2022, do Advogado-Geral da União, que adotou, nos termos estabelecidos no Despacho do Consultor-Geral da União nº 00041/2022/GAB/CGU/AGU, o Parecer nº 00001/2022/CONSUNIAO/CGU/AGU da Consultoria-Geral da União, e, tendo em vista o disposto no art. 34, inciso III da IN RFB nº 2.110/2022, e no enunciado da Súmula CARF nº 213,

vinculando os órgãos julgadores da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), o auxílio-alimentação pago aos empregados na forma de tíquetes ou congêneres não integra o salário-de-contribuição.

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

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

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

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017

CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS. OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO. LANÇAMENTO REFLEXO.

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

Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento alusivo às contribuições destinadas a terceiros o que restar decidido no lançamento das contribuições previdenciárias.

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

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

disposição principal contida no caput. Não é possível subsistir em vigor o parágrafo estando revogado o artigo correspondente.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/12/2017 a 31/12/2017

LANÇAMENTO. FATO GERADOR. LEGISLAÇÃO. APLICAÇÃO.

O lançamento reporta-se à data da ocorrência dos fatos geradores da obrigação e rege-se pela legislação então vigente, nos termos do artigo 144 do Código Tributário Nacional (CTN).

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

Por força do princípio da unidade jurisdicional, a decisão judicial é soberana e sobrepõe-se a qualquer manifestação administrativa eventualmente produzida, de forma que, nos casos de objetos idênticos, opera-se a renúncia à discussão administrativa, devendo o julgamento, no âmbito administrativo, ater-se à matéria diferenciada.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/12/2017 a 31/12/2017

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS.

No processo administrativo fiscal, é permitida a juntada posterior de provas caso haja motivo de força maior, ocorrência de fato ou direito superveniente ou necessidade de contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

### **RECURSO DE OFÍCIO**

Apresentado Recurso de Ofício em razão do valor exonerado ultrapassar o limite de alçada, em conformidade com o artigo 34, inciso I do Decreto nº 70.235/1972, na redação dada pela Lei nº 9.532/1997, e o artigo 366 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999, na redação dada pelo Decreto nº 6.224, de 04/10/2007, combinado com o artigo 1º da Portaria do Ministério da Fazenda (MF) nº 2, de 17/01/2023.

### **RECURSO VOLUNTÁRIO**

A ciência do Acórdão de Impugnação deu-se em 10/12/2024, e-fls. 3670, tendo a Recorrente apresentado Recurso Voluntário, e-fls. 3675-3846, na data de 08/01/2025, e-fls. 3672, juntada de documentos, e-fls. 3847 a 4441, argumentando, em apertada síntese:

**RAZÕES AO NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO DE OFÍCIO – ART. 101, II, RICARF:**

RICARF impõe o não conhecimento de recurso interposto em face de decisão de primeira instância que adote como razão de decidir Súmula deste Conselho, necessário o não conhecimento do Recurso de Ofício;

**RAZÕES AO DESPROVIMENTO DO RECURSO DE OFÍCIO**

a) O auxílio-alimentação via cartões eletrônicos não sofre incidência previdenciária na forma do art. 28, § 9º, “c”, da Lei nº 8.212/91 c/c a Lei nº 6.321/76, c/c o Decreto nº 5/91 e c/c a Portaria SIT/DSST nº 3/02, mormente pelo fato do Santander estar inscrita no PAT;

b) Ausência de natureza salarial ou contraprestacional;

c) Violação ao Princípio da Isonomia, dado o reconhecido caráter indenizatório do pagamento de auxílio-alimentação a servidores públicos federais ativos;

d) Necessário cancelamento dos lançamentos sobre verbas de auxílio-alimentação canceladas, em razão de rescisão do contrato de trabalho de determinados empregados, após a contratação inicial do valor de auxílio-alimentação junto à empresa especializada na sua concessão.

**RAZÕES AO PROVIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO****IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO SOBRE A PLR PAGA A EMPREGADO HAJA VISTA A SUA HIGIDEZ À LUZ DA LEI Nº 10.101/00:**

I. Premissa equivocada quanto à existência de instrumentos autônomos de PLR: os pagamentos de PLR em questão foram pautados em dois instrumentos: CCT e PPRS, e seus anexos PPE, PPG e PILP.

**II. Existência de regras claras e objetivas:**

- Foi cumprido o requisito do art. 2º, §1º, da Lei nº 10.101/00. A autuação decorre de interpretação subjetiva da Autoridade Fiscal e não do descumprimento efetivo da norma.

- **Acordo PPRS:** Meta global de lucratividade comum a todos os empregados. Autonomia da vontade das partes contratantes (art. 2º, §6º, da Lei nº 10.101/00 c/c art. 106, II, “a”, do CTN).

- **Programas Específicos (PPE, PPG e PILP)** anexos ao Acordo PPRS 2016/2017:

- A Cláusula Oitava e o Anexo I do **Acordo PPRS** registra a vinculação dos Programas Específicos ao referido Acordo e a sua validade.

- Os requisitos legais acerca da integração entre capital e trabalho são identificados nos **Programas Específicos**, tendo: a uma, os **PPE**, o objetivo de engajar funcionários e respectivas equipes na superação das metas definidas na estratégia de negócio, motivando, reconhecendo e valorizando os resultados obtidos e as performances recorrentes; a duas, o **PPG**, o objetivo de personalizar as metas aos desafios que devem ser superados por cada empregado, por meio da

sua definição prévia com o respectivos gestores; e, a três, o **PILP**, o objetivo de diferir a parcela de PPG aos Diretores e demais colaboradores de nível hierárquico mais graduado;

- **CCT**: Meta global de lucratividade comum a todos os empregados. Coercitividade das normas. Autonomia da vontade das partes contratantes (art. 2º, §6º, da Lei nº 10.101/00 c/c art. 106, II, “a”, do CTN).

### III. Negociação prévia:

- PPRS 2017/2018 e seus anexos PPE, PPG e PILP: celebração em 26/02/2016, conforme comprovam os próprios documentos.

- A Assembleia Geral realizada em 28/11/2016 limitou-se a tratar do reajuste do valor mínimo devido a título de PLR e a ratificar os termos e condições do Acordo PPRS já celebrado.

- A realização de Assembleia Geral especialmente convocada para a celebração de acordo coletivo, nos termos do art. 612 da CLT, não é requisito à fruição da isenção das contribuições previdenciárias, conforme Lei nº 10.101/00.

- CCT assinada em 13/10/2016 com vigência no período de 1º/09/2016 a 31/08/2018.

Regras eram de amplo conhecimento dos empregados, dada sua reiteração durante os anos.

- O instrumento deve ser assinado antes do pagamento da antecipação da PLR e antes de 90 dias do pagamento da parcela final da PLR (§7º do art. 2º, Lei 10.101/00), para que se considere que as regras foram previamente estabelecidas, o que ocorreu in casu.

**IV. Representação sindical:** o Acordo PPRS e seus anexos foram negociados com a devida representação sindical e registrados junto ao Sindicato da categoria. Lei nº 10.101/00 não exige que os instrumentos de PLR sejam registrados/arquivados no MTE.

**V. Adoção de instrumentos distintos de PLR:** Lei nº 10.101/00 não exige que a adoção de uma forma de negociação exclua outra. Art. 3º, §3º, da Lei nº 10.101/00 prevê a possibilidade (não a obrigação) de compensação de PLR paga com base em instrumentos distintos.

Aplicação retroativa do art. 2º, §5º, II, da Lei nº 10.101/00 c/c art. 106, II, “a”, do CTN.

**VI. Não há substituição salarial:** Lei nº 10.101/00 não exige um valor máximo por empregado e uniformidade de PLR entre diferentes empregados. Diferenças entre os valores pagos decorrem, estritamente, do cumprimento de metas estabelecidas nos acordos, por cada empregado.

**VII. Autonomia da vontade e prevalência sobre a lei:** Lei nº 13.467/2017 alterou o artigo 611-A da CLT, reconhecendo que os Acordos Coletivos de Trabalho, como o Acordo PPRS, quando dispuserem sobre PLR prevalecem sobre a lei, e o artigo 2º, §6º da Lei nº 10.101/2000,

incluído pela Lei nº 14.020/2020, destaca a necessidade de respeitar a autonomia da vontade das partes contratantes de PLR e de sua prevalência sob o interesse de terceiros.

**VIII. Valor mínimo do Acordo PPRS:** valor fixo mínimo não desnatura a PLR, mormente quando o plano tem esteio em índices de lucratividade.

**IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO SOBRE A PLR PAGA A ADMINISTRADORES:**

(i) O art. 7º, XI, da CF/88 c/c art. 28, §9º, “j”, da Lei nº 8.212/91 c/c art. 1º da Lei nº 10.101/00 referem-se a trabalhadores, abrangendo a PLR paga aos administradores.

(ii) A lei específica referida no art. 28, §9º, “j”, da Lei nº 8.212/91, pode ser, também, a Lei das S/A.

(iii) Não há acusação quanto à inobservância das regras da Lei nº 10.101/00 e/ou da Lei das S/A.

(iv) PLR paga a não empregados não integra a folha de salários, dado que restrita a empregados, e não consiste em rendimento do trabalho, estando fora das hipóteses do art. 195, I, “a”, da CF/88.

(v) Administradores e diretores com contrato de trabalho suspenso continuam com vínculo empregatício e, como tal, fazem jus à PLR na forma da Lei nº 10.101/00.

**IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO SOBRE A PLR PAGA A EMPREGADOS E ADMINISTRADORES:**

(i) Pagamentos autuados não possuem habitualidade e têm natureza eventual, não caracterizando salário-de-contribuição, com base nos arts. 22, I, c/c 28, §9º, “e”, “7”, ambos da Lei nº 8.212/91.

(ii) PLR paga de forma diferida, relacionada aos PPG dos exercícios de 2012, 2013 e 2014 não foram objeto da autuação e devem ser excluídas da base de cálculo autuada.

**IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO SOBRE HIRING BONUS:**

(i) Pagamento realizado no ato da contratação, sem caráter de contraprestação, de forma não habitual e eventual.

(ii) Natureza indenizatória, dada a compensação do trabalhador por renunciar aos benefícios adquiridos no antigo emprego.

(iii) 04 beneficiários de *hiring bonus* pediram demissão no prazo pré-estabelecido em contrato de trabalho, ratificando a ausência de natureza salarial.

**IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO RELATIVA À COBRANÇA DE DIFERENÇAS RELATIVAS AO GILRAT AJUSTADO:**

(i) Aplica-se a alíquota de 2%, dado o CNAE preponderante 82113-00 no estabelecimento matriz, conforme comprovado via planilha descritiva das atividades desempenhadas pelos funcionários e respectivas classificações nas CBO, com fulcro no Anexo V do

RPS e normatização do Ministério do Trabalho e Emprego (MTE), e laudo pericial realizado pela Ernst & Young.

(ii) Não é grave o grau de risco no estabelecimento matriz do Santander, conforme corroboram as CAT emitidas no período e o seu procedimento diligente de contratação de estudo para avaliar as condições de trabalho e da possibilidade de aperfeiçoar o ambiente de trabalho, bem como da promoção de programas de melhoria da saúde física e mental de seus funcionários.

Requer:

- Não conhecimento do Recurso de Ofício, na forma do art. 101, III do RICARF, dado que o Acórdão Recorrido decidiu com fundamento na Súmula CARF nº 213;
- Subsidiariamente, o desprovimento do Recurso de Ofício, para manter o Acórdão Recorrido quanto ao reconhecimento da não incidência de Contribuições Previdenciárias sobre os pagamentos de auxílio-alimentação em vista do/da:
- Parecer nº 1/2022/CONSUNIAO/CGU/AGU e da Súmula CARF nº 213, de aplicação obrigatória por este CARF;
- Seu enquadramento no art. 28, § 9º, “c”, da Lei nº 8.212/91, c/c a Lei nº 6.321/76, c/c o Decreto nº 5/91 e c/c a Portaria SIT/DSST nº 3/02;
  - Inocorrência do fato gerador das Contribuições Previdenciárias, tendo em vista que o auxílio-alimentação é pago para o trabalho e não pelo trabalho, pelo que não tem natureza salarial/remuneratória;
  - Violação ao Princípio da Isonomia, dado o reconhecido caráter indenizatório do pagamento em pecúnia de auxílio-alimentação a servidores públicos federais ativos; e
  - Subsidiariamente, o necessário cancelamento dos lançamentos sobre as verbas de auxílio-alimentação canceladas.
- Conhecimento e provimento do presente Recurso Voluntário, para anular o Acórdão Recorrido, na parte em que desfavorável ao Santander, diante da precária análise dos documentos apresentados em Impugnação, ou, ao menos, reformar a decisão e cancelar integralmente a autuação em tela, haja vista:
  - Em relação à PLR de empregados, em razão do seu enquadramento na Lei nº 10.101/00, tendo em vista:
    - A necessária vinculação dos Programas Específicos ao Acordo PPRS;
    - A existência de regras claras e objetivas nos Instrumentos de PLR;

- A data de formalização dos Instrumentos de PLR atende os requisitos legais;
  - A devida participação sindical nas negociações dos Instrumentos de PLR e seu registro junto ao Sindicato da categoria e ao MTE;
  - A possibilidade de pagamento de PLR com base em instrumentos distintos;
  - A inexistência de requisito legal relativo a um valor máximo por empregado e à uniformidade de PLR entre diferentes empregados;
  - A aplicação das alterações da Lei nº 14.020/2020 à Lei nº 10.101/00, com fulcro no art. 106, II, “a” do CTN;
  - O necessário cancelamento do lançamento em relação a valores de PLR pagos de forma diferida, relacionados a planos de PLR que não foram objeto da autuação; e
  - Subsidiariamente, a não incidência previdenciária sobre pagamento não habitual e eventual.
- Em relação à PLR de administradores:
- A não incidência de Contribuição Previdenciária sobre PLR paga administradores não empregados, à luz do art. 7º, XI, da CF/88 c/c Lei nº 10.101/00;
  - A necessária exclusão de valores de PLR pagos a administradores cujo vínculo empregatício restou mantido, face à suspensão do contrato de trabalho;
  - A não incidência da Contribuição Previdenciária sobre PLR paga a administradores não empregados, à luz do art. 7º, XI, da CF/88 c/c o art. 152 da Lei das S/A;
  - A inexistência de acusação fiscal de inobservância das regras da Lei nº 10.101/00 e/ou da Lei das S/A;
  - O pagamento de PLR a administradores ou diretores ou não empregados não se subsume à hipótese do art. 195, I, a, da CF/88, dado não integrar a folha de salários e não possuir natureza de rendimentos do trabalho;
  - O necessário cancelamento do lançamento em relação a valores de PLR pagos de forma diferida, relacionados a planos de PLR que não foram objeto da autuação; e o Subsidiariamente, a não incidência previdenciária sobre gratificação não habitual e eventual.
- Em relação ao *hiring bonus*:

- A ausência de contraprestação de serviço e habitualidade, e a presença de eventualidade nos pagamentos de *hiring bonus*, pelo que não integram o salário-de-contribuição, com amparo nos arts. 22, I, c/c 28, I, e § 9º, “e”, “7”, ambos da Lei nº 8.212/91;
  - O caráter indenizatório dos pagamentos de *hiring bonus*, pelo que não integram o salário-de-contribuição, com amparo nos arts. 22, I, e 28, caput, ambos da Lei nº 8.212/91; e
  - Subsidiariamente, o necessário cancelamento dos lançamentos sobre as verbas de *hiring bonus* reembolsadas.
- Em relação às diferenças relativas ao GILRAT ajustado:
- Devida apuração da contribuição GILRAT à alíquota GILRAT de 2%, conforme Anexo V do RPS, haja vista o enquadramento do Santander no CNAE preponderante 82113-00;
  - A hígida apuração da Contribuição GILRAT, dado que o grau de risco nos estabelecimentos do Santander não pode ser enquadrado como grave, como pretendido pela Autoridade Fiscal; e
  - A suficiência dos recolhimentos da contribuição GILRAT pelo Santander para custear dispêndios pela Previdência Social.
- Subsidiariamente, requer, ao menos:
    - Cancelar os débitos de contribuição ao INCRA, em cumprimento da coisa julgada;
    - Cancelar o lançamento de contribuição de Terceiros; e
    - Limitar a base de cálculo do lançamento de contribuição de Terceiros ao limite legal de 20 vezes o maior salário-mínimo vigente nos períodos atuados.

Na data de 29/03/2025, a Procuradoria -Geral da Fazenda Nacional, apresentou Contrarrazões ao Recurso Voluntário e Razões ao Recurso de Ofício, e-fls.4452 a 4511.

Manifestou-se, quanto ao Recurso de Ofício, no sentido de estar correta a decisão de primeira instância em consignar que o pagamento de auxílio-alimentação na forma de tíquetes ou congêneres, mesmo antes do advento do § 2. do art. 457 da CLT, já não integrava a base de cálculo da contribuição previdenciária, nos termos do caput do art. 28, da Lei 8.212, de 1991, com fundamento no PARECER n. 00001/2022/CONSUNIAO/CGU/AGU, bem como a Súmula CARF 213.

Quanto ao Recurso Voluntário da Recorrente, opina pelo não provimento do recurso para que seja mantida a decisão de piso.

A Recorrente, na data de 06/06/2025, e-fls. 4514, solicitou juntada de documentos probatórios, ao qual, após análise, foram rejeitados com fundamento no art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, em virtude de não se enquadrar em nenhuma das exceções previstas no parágrafo citado.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira Carmelina Calabrese – Relatora

Processo submetido à apreciação deste Conselho por força de Recurso Voluntário e de Recurso de Ofício em razão da decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento – DRJ08, de excluir do crédito tributário, os valores referentes ao auxílio-alimentação pago aos empregados na forma de tíquetes ou congênere por não integrar o salário-de-contribuição.

### ADMISSIBILIDADE

### RECURSO VOLUNTÁRIO

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

Cumprе registrar que, no processo em tela, consta nota, de 26/05/2023, com alerta de possível transação, observando que o interessado possuía pedido de transação controlado no DDA nº 13031.190760/2023-89, que o referido pedido se encontrava, nesta data, em análise, e que não necessariamente o presente processo teria sido incluído na transação, sugerindo que, antes de qualquer providência, fosse verificada a situação do pedido de transação.

Em consulta ao processo nº 13031.190760/2023-89, se constatou que havia, nele, “Pedido de Adesão à Transação Tributária do Programa de Redução de Litígio Fiscal”, relativo à Portaria Conjunta RFB/PGFN nº 1, de 12/01/2023, para regularizar os débitos compreendidos nos processos relacionados no “Discriminativo de Processos”, não se encontrando ali indicado o processo em tela (nº 16327.720895/2021-92).

### RECURSO DE OFÍCIO – Crédito Exonerado

O acórdão recorrido julgou parcialmente procedente a impugnação, no que diz respeito, unicamente, aos valores lançados de contribuições previdenciárias e de terceiros incidentes sobre os valores pagos pela empresa, a seus empregados, a título de alimentação e refeição na forma de cartões.

A exoneração teve como fundamento:

*“...em razão da publicação do referido despacho presidencial e da Súmula **CARF nº 213**, e considerando a situação fática relatada pela fiscalização e a legislação retro mencionada, tem-se que deve ser afastada/cancelada, aqui, a exigência das*

*contribuições previdenciárias e de terceiros incidentes sobre os valores pagos, pela empresa, a seus empregados, a título de alimentação e refeição, na forma de cartões, sendo excluídos do lançamento:*

- *no Auto de Infração de contribuição previdenciária da empresa e do empregador, as seguintes infrações: I) Alimentação a Empregados não oferecido à tributação (2141): valor total do principal = R\$ 116.950.824,39; e, II) GILRAT de Empregados sobre Alimentação não oferecido à tributação (2158): valor total do principal = R\$ 13.734.241,27; e*
- *no Auto de Infração de contribuição para outras entidades e fundos, as seguintes infrações: I) INCRA – contribuições devidas sobre Alimentação (2249): valor total do principal = R\$ 1.039.562,84; e, II) SALÁRIO-EDUCAÇÃO – FNDE – contribuições devidas sobre Alimentação (2164): valor total do principal = R\$ 12.994.536,01.*

[...]

*22.15. Com a retificação acima discriminada, o valor originário (principal) do Auto de Infração de contribuição previdenciária da empresa e do empregador passa de R\$ 488.838.032,50 (quatrocentos e oitenta e oito milhões, oitocentos e trinta e oito mil e trinta e dois reais e cinquenta centavos) para R\$ 358.152.966,84 (trezentos e cinquenta e oito milhões, cento e cinquenta e dois mil e novecentos e sessenta e seis reais e oitenta e quatro centavos), e do Auto de Infração de contribuição para outras entidades e fundos passa de R\$ 48.201.095,34 (quarenta e oito milhões, duzentos e um mil e noventa e cinco reais e trinta e quatro centavos) para R\$ 34.166.996,49 (trinta e quatro milhões, cento e sessenta e seis mil e novecentos e noventa e seis reais e quarenta e nove centavos), devendo ser adicionado a estes montantes os devidos acréscimos legais (multa de ofício de 75% e juros de mora).*

Nos termos da Súmula CARF 103, para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data da apreciação em segunda instância. O limite de alçada, disposto na Portaria MF nº 2, de 22013, é de R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

No caso em análise, o Acórdão nº 108-045.595 – 14ª TURMA/DRJ08, julgou procedente parte da impugnação sendo a soma do principal e das multas superior ao montante de R\$ 15.000,000,00. No entanto, conforme relatado acima, a exoneração deu-se em razão de matéria sumulada pelo CARF, conforme transcrito abaixo:

#### **Súmula CARF nº 213**

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024

O auxílio alimentação pago in natura ou na forma de tíquete ou congêneres não integra a base de cálculo das contribuições

previdenciárias, independentemente de o sujeito passivo estar inscrito no PAT.

Acórdãos Precedentes: 9202-009.993; 9202-010.863; 9202-010.919; 9202-011.276.

Nos termos do art. 101, III, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1634, de 21 de dezembro de 2003, consta:

Art. 101. Não se conhecerá de recurso interposto em face de decisão de primeira instância que adote como razão de decidir:

[...]

III - Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, nos termos do §13 do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Parágrafo único. O disposto no caput deste artigo não se aplica quando, com relação às decisões ou súmulas mencionadas nos incisos I a III:

I - houver outra matéria a ser apreciada; ou

II - o recurso voluntário contiver argumentação com os motivos de fato ou de direito pelos quais o enunciado das súmulas ou as decisões não se aplicariam ao caso concreto.

No presente caso, no Recurso de Ofício, não há outra matéria a ser apreciada e a argumentação e fundamentação da exoneração se aplica a Súmula CARF nº 213.

Isto posto, **NÃO CONHEÇO DO RECURSO DE OFÍCIO**, nos termos do art. 101, III, do RICARF.

#### **RECURSO VOLUNTÁRIO**

#### **NULIDADE PARCIAL DO ACÓRDÃO RECORRIDO: ANÁLISE PRECÁRIA DOS DOCUMENTOS APRESENTADOS – DUPLO GRAU DE JURISDIÇÃO E PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA.**

O Recorrente requer o cancelamento do Acórdão Recorrido, na parte que lhe é desfavorável, por nulidade, dado que analisou de forma precárias provas documentais acostadas à Impugnação, o que acarreta a violação ao duplo grau de jurisdição e preterição do direito de defesa da Recorrente.

Afirma que acostou aos autos 16 documentos, entre arquivos em PDF e planilhas, além dos já apresentados no curso da fiscalização e que a DRJ se limitou a afirmar que *“os documentos juntados pela empresa, em sua impugnação, não são hábeis e suficientes a afastar as acusações relativas às verbas em questão que constam no Relatório Fiscal”*.

Alega que, na decisão recorrida, não há qualquer motivo/fundamento à afirmação genérica de que o conjunto probatório não seria hábil a afastar as acusações fiscais ou a indicação de quais documentos poderiam ser apresentados pelo Santander para tanto. Acrescenta que, na forma do art. 50, da Lei nº 9.784, de 1999, c/c art. 50, Decreto nº 70.235, 1972, as decisões devem ser claras e motivadas, sob pena de nulidade. Cita decisões administrativas.

Não vislumbro qualquer nulidade da decisão recorrida, por entender que a decisão foi fundamentada e se baseou na documentação comprobatória constante nos autos, bem como na auditoria realizada e descrita no Relatório Fiscal, não havendo que se falar em nulidade quando o julgador proferiu decisão devidamente motivada, explicitando as razões pertinentes à formação de sua livre convicção.

Importante salientar que o órgão julgador não está obrigado a se manifestar sobre todos os pontos alegados pela parte, mas somente sobre os que entender necessários ao deslinde da controvérsia, de acordo com o livre convencimento motivado. Não é obrigado a refutar, um a um, todos os argumentos deduzidos pelo recorrente, basta apreciar com clareza, ainda que de forma sucinta, as questões essenciais e suficientes ao julgamento.

Nesse sentido, há jurisprudência consolidada no âmbito do STJ (EDcl no AgRg no REsp nº 1.338.133/MG, REsp nº 1.264.897/PE, AgRg no Ag 1.299.462/AL, EDcl no REsp nº 811.416/SP). Transcrevendo uma delas:

PROCESSUAL CIVIL. ROMPIMENTO DA BARRAGEM DE FUNDÃO, EM MARIANA/MG. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. REDISSCUSSÃO DO MÉRITO DA CAUSA. IMPOSSIBILIDADE. MERO INCONFORMISMO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS.

[...]

2. Registre-se que o julgador não está obrigado a discorrer sobre todas as teses apresentadas pela defesa, mas sim a fundamentar a sua convicção em conformidade com o art. 93, IX, da Constituição Federal e com o princípio da livre convicção motivada. Nesse sentido: STJ, EDcl no AgRg no REsp nº 1.338.133/MG, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, 1ª Turma).

Portanto, não há o que se falar em nulidade parcial de primeira instância, eis que proferida por autoridade competente, e está devidamente fundamentada, tendo examinado as provas nos autos, sendo que a insatisfação do Contribuinte, sobre os pontos suscitados, não tem o condão de anular a decisão de primeira instância.

Ademais, o artigo 59, do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, determina:

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.

Tampouco não há preterição do direito de defesa quando a decisão de piso, foi clara e precisa, apontando sua motivação e fundamentando sua decisão.

A supressão de instância não se configurou, dado que o Acórdão foi regulamente proferido com base nos elementos contidos nos autos e, se manteve o entendimento da fiscalização, trata-se de prerrogativa dos julgadores daquele órgão e se a Recorrente não concordou, tem o direito de recorrer, como de fato o fez. A preterição de direito de defesa não ocorreu, pois, a impugnação que apresentou foi apreciada e se, no ponto de vista do Recorrente, o foi com insuficiência de argumentos, será apreciada no mérito do julgamento deste recurso voluntário.

Diante do exposto, rejeito a preliminar de nulidade

### **MÉRITO**

Cabe fazer um registro prévio acerca das citações de jurisprudência administrativa e judicial, apresentadas pelo Recorrente junto a seus argumentos de defesa:

As decisões administrativas colacionadas, mesmo que proferidos pelos órgãos colegiados e ainda que consignados em súmula, mas sem uma lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do direito tributário, portanto, sem efeito vinculante.

As decisões judiciais aduzidas, mesmo as reiteradas, somente serão de observância obrigatória pelas unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil, quando julgadas no rito dos recursos repetitivos e de repercussão geral, após a manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, nos termos do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2014.

Em ambos os casos, os atos decisórios não podem ser estendidos genericamente a outros casos, produzindo efeitos apenas em relação às partes que integram os processos e com estrita observância do conteúdo dos julgados.

### **RAZÕES DE RECURSO**

Importante observar que em suas razões recursais o Recorrente, repete todas as alegações aduzidas em sua impugnação.

### **AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO**

É de se ressaltar que, tendo em vista o não conhecimento do Recurso de Ofício da DRJ08, referente a exclusão da totalidade das contribuições lançadas, pela fiscalização, sobre os valores pagos, pela empresa, a seus empregados, a título de alimentação e refeição, sendo considerada improcedente esta parte das autuações, resta prejudicada, aqui, a análise das alegações apresentadas no recurso voluntário referentes a tais verbas.

### **DA AUTUAÇÃO SOBRE PLR PAGO AOS ADMINISTRADORES**

Entendeu a autoridade fiscal, no que foi acompanhada pela DRJ, que os valores pagos a título de PLR a administradores estão sujeitos à Contribuição Previdenciária, à luz do art. 195, I, da CF/88, e art. 28, III, da Lei nº 8.212/91, especialmente porque a imunidade concedida pelo art. 7º, XI, da CF/88, regulada pelo art. 28, § 9º, “j”, da Lei nº 8.212/91 e pela Lei nº 10.101/00 não abarcaria administradores.

A Recorrente alega que tal entendimento não procede, porquanto o pagamento de PLR a administradores se enquadra na imunidade prevista no art. 7º, XI, da CF/88 e, por decorrência, subsume-se à Lei nº 10.101, de 2000, na condição de trabalhadores, e às regras específicas previstas no art. 152 da Lei das S/A.

Afirma que, no caso do art. 7º da CF/88, trata-se de verdadeiro direito social, que salvaguarda o trabalhador frente aquele que o contrata, de modo que limitar a abrangência dessa garantia apenas ao empregado significaria tornar ineficaz o plexo constitucional de direitos ali previstos, em contramão da aspiração da Constituição que, repise-se, garantiu direitos sociais de quem presta serviço à pessoa jurídica.

Que se a Constituição Federal quisesse restringir o alcance da regra imunizante, teria feito mediante o termo “empregados”, ao invés de aludir a “trabalhadores”. Tanto é verdade que, quando o texto constitucional quis referir-se apenas àqueles submetidos ao vínculo empregatício, o fez expressamente, conforme se verifica da leitura do art. 239, § 3º, que trata do financiamento do seguro-desemprego, direito esse inerente dos empregados segurados.

Assim afirma que o preceito legal fixa a natureza não remuneratório/salarial da PLR, ao desvinculá-la expressamente da remuneração, alcançando todos os trabalhadores, qualquer que seja sua vinculação com a pessoa que lhe toma os seus serviços.

Alega que é fato que os administradores não empregados concorrem igualmente com os empregados à geração dos lucros ou resultados, cumprindo toda sorte de metas e regras, para então fazer jus à participação dos lucros, sendo descabido excluí-los.

Ressalta que não há na Lei nº 8.212, de 1991, tampouco na Lei nº 10.101, de 2000, ou em outro diploma, ressalva que que somente os segurados com vínculo empregatício fariam jus à PLR desonerada das exações previdenciárias. Que a Lei 10.101/2000, só dispõe sobre a participação de *trabalhadores* nos lucros ou resultados da empresa.

Afirma que o entendimento da autoridade Fiscal é equivocado e restritivo implica tratamento tributário distinto entre contribuintes que se encontram na mesma situação, em decorrência de seu cargo ou função, em afronta à própria CF/88, que veda dita distinção em seus arts. 7º, incisos XXXII, XXXIV e art. 150.

Menciona, ainda, que diversos administradores sem vínculo empregatício eram empregados do Santander antes de se tornarem administradores e seus contratos foram suspensos.

Cita que o art. 152, da Lei das Sociedades Anônimas, trata da atribuição aos administradores de participação no lucro da Companhia e a interpretação sistemática das normas revela a não incidência previdenciária sobre a PLR paga a administradores e/ou diretores não empregados.

Aduz que a Autoridade Fiscal não identificou qualquer inconsistência nos pagamentos autuados à luz da Lei nº 10.101, de 2000 ou da Lei das S/A, refutando apenas o entendimento de ausência de previsão legal que autorizasse a exclusão da PLR paga aos administradores do salário de contribuição.

Defende a ausência de amparo constitucional e legal à incidência previdenciária sobre PLR paga a administradores e/ou diretores não empregados e que a verba não integra a folha de salários, portanto afastando a premissa que norteou a autuação, pois a verba não se amola ao delineado no art. 195, I, "a", da CF/88, para incidência da contribuição previdenciária.

Por outro giro, afirma que, caso refutado os argumentos anteriores, e as verbas de PLR pagas a empregados e administradores, conforme defendido pela Autoridade Autuante, ainda assim não deflagrar-se-ia o fato gerador previdenciário pela ausência de habitualidade e presença de eventualidade dessas verbas.

Afirma ainda, exclusão de valores de PLR pagos de forma diferida, relacionados a planos de PLR que não foram questionados e/ou descaracterizados durante o procedimento fiscal, devendo ser excluídos da autuação.

Razão não assiste a Recorrente.

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

Concordo com a decisão proferida em primeira instância, principalmente em função de haver jurisprudência consolidada e sumulada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, com edição da Súmula CARF nº 195, transcrita a seguir:

#### **Súmula CARF nº 195**

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 21/06/2024 – vigência em 27/06/2024

Os valores pagos aos diretores não empregados a título de participação nos lucros ou nos resultados estão sujeitos à incidência de contribuições previdenciárias.

Acórdãos Precedentes: 9202-011.036; 9202.010.258; 9202-009.919

Saliente-se que, nos termos do art. 123, § 4º, do Regimento Interno deste Colegiado, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 2023 e suas alterações, dispõe que as decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de jurisprudência de observância obrigatória pelos membros do CARF:

### **DAS SÚMULAS**

Art. 123. A jurisprudência assentada pelo CARF será compendiada em Súmula de Jurisprudência do CARF.

[...]

§ 4º As Súmula de Jurisprudência do CARF deverão ser observadas nas decisões dos órgãos julgadores referidos nos incisos I e II do caput do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 1972.

### **Decreto nº 70.235, de 1972**

Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete:

I - em primeira instância, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal;

II – em segunda instância, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com atribuição de julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial.

Portanto, não há possibilidade de a turma divergir do enunciado de súmula editada.

Não obstante, a decisão de piso analisou e rebateu os argumentos apresentados na impugnação e reprisados no Recurso Voluntário, cuja fundamentação concordo e adoto como complemento em minha razão de decidir, nos termos do art. 114, § 12, I, da Portaria MF nº 1.634, de 2023 (RICARF), cujos trechos transcrevo abaixo:

[...]

21.2. Cabe destacar, inicialmente, no caso, que o artigo 152 da Lei nº 6.404/1976 – Lei das Sociedades Anônimas, abaixo transcrito, apenas faculta à companhia, que estabelecer em seu estatuto dividendo obrigatório de no mínimo 25% do lucro líquido e o atribuir aos acionistas, pagar Participação nos Lucros aos Administradores, desde que observado o limite, não desvinculando da remuneração tal verba e não determinando que sobre ela não haveria a incidência de contribuições previdenciárias.

Lei nº 6.404/1976:

### Remuneração

Art. 152. A assembleia-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.

(grifos nossos)

21.3. Note-se que os administradores, conselheiros e diretores não empregados, são segurados obrigatórios da Previdência Social, na qualidade de contribuintes individuais, nos termos do artigo 12, inciso V, alínea “f” da Lei nº 8.212/1991, abaixo reproduzido.

#### **Lei nº 8.212/1991:**

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

(...)

V - como contribuinte individual: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999)

(...)

f) o titular de firma individual urbana ou rural, o diretor não empregado e o membro de conselho de administração de sociedade anônima, o sócio solidário, o sócio de indústria, o sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana ou rural, e o associado eleito para cargo de direção em cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, bem como o síndico ou administrador eleito para exercer atividade de direção condominial, desde que recebam remuneração; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999)

(...)

(grifos nossos)

21.4. Cumpre registrar, ainda, no caso, que, conforme disposto no inciso III do artigo 22 e no inciso III do artigo 28 da Lei nº 8.212/91, reproduzidos a seguir, a contribuição previdenciária incide sobre a remuneração paga, pela empresa, ao contribuinte individual, pelos serviços prestados.

**Lei nº 8.212/1991:**

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

(...)

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

(...)

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

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

(...)

(grifos nossos)

21.5. Cabe informar, aqui, também, que, ao contrário do que entende a impugnante, a verba paga aos administradores, diretores não empregados, a título de participação nos lucros, possui natureza remuneratória, se configurando como rendimento do trabalho, e não do capital, conforme explicitado no Relatório Fiscal, do qual se reproduz trecho a seguir, havendo sua subsunção à hipótese do art. 195, I, "a" da Constituição Federal de 1988, e do art. 28, III da Lei nº 8.212/1991.

**Relatório Fiscal:**

[...]

Na análise em tela é igualmente importante não confundir "Participação nos Lucros" com "Dividendos", tendo em vista que os administradores das sociedades anônimas podem ser acionistas ou não. Sendo acionista, além dos dividendos que todo empresário tem direito, poderá receber Participação nos Lucros em função do seu desempenho na gestão da companhia.

Os dividendos correspondem à remuneração do capital investido na empresa pelos acionistas, na proporção da quantidade de ações possuída, apurado ao final de cada exercício social, não sendo necessária a execução de qualquer trabalho para auferi-lo. Logo, não há o que se falar em Contribuição Previdenciária incidente sobre os mesmos.

Por sua vez, a PLR é paga em retribuição aos serviços prestados à companhia. Sendo assim, ao contrário dos dividendos, é considerada base de cálculo pelos motivos já expostos anteriormente. A leitura do art. 152, § 2º, da Lei nº 6.404/76, acima transcrito, não deixa dúvidas quanto a distinta natureza de tais verbas.

(...)

(grifos nossos)

21.6. Ressalte-se que houve, no caso, a ocorrência do fato gerador de contribuições previdenciárias, tendo havido a prestação de serviços à empresa pelos referidos administradores e a sua remuneração, no caso, por meio da atribuição de participações nos lucros da companhia, com base na Lei nº 6.404/1976, não havendo que se falar em afronta ao princípio da tipicidade tributária, tendo ocorrido a subsunção da realidade fática à hipótese de incidência descrita na norma, possuindo o lançamento fiscal amparo constitucional e legal.

21.7. É de se consignar, ademais, que, quando o legislador entendeu que determinada verba devesse ser excluída da base de cálculo das contribuições previdenciárias, ele, expressamente, por meio de lei, assim o fez, como nas hipóteses do parágrafo 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991, dentre as quais não consta a participação nos lucros dos administradores – conselheiros e diretores não empregados.

21.8. Cumpre enfatizar, assim, que o pagamento de participações nos lucros a administradores das sociedades anônimas, prevista na Lei nº 6.404/1976, possui caráter remuneratório, sofrendo a incidência de contribuições previdenciárias, lembrando que, além de ser uma forma de contraprestação aos serviços prestados, tal verba não se enquadra em nenhuma das hipóteses de exclusão do salário-de-contribuição relacionadas no parágrafo 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991.

21.9. Isto posto, cabe mencionar que existe diferença entre a PLR paga aos contribuintes individuais e aquela paga aos segurados empregados.

21.10. É de se observar que a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 7º, a seguir parcialmente transcrito, elenca os direitos dos trabalhadores urbanos e rurais.

**CF/1988:**

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

I - relação de emprego protegida contra despedida arbitrária ou sem justa causa, nos termos de lei complementar, que preverá indenização compensatória, dentre outros direitos;

II - seguro-desemprego, em caso de desemprego involuntário;

III - fundo de garantia do tempo de serviço;

(...)

VIII - décimo terceiro salário com base na remuneração integral ou no valor da aposentadoria;

IX – remuneração do trabalho noturno superior à do diurno;

(...)

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

(...)

XVI - remuneração do serviço extraordinário superior, no mínimo, em cinquenta por cento à do normal; (Vide Del 5.452, art. 59 § 1º)

XVII - gozo de férias anuais remuneradas com, pelo menos, um terço a mais do que o salário normal;

(...)

XXI - aviso prévio proporcional ao tempo de serviço, sendo no mínimo de trinta dias, nos termos da lei;

(...)

XXIII - adicional de remuneração para as atividades penosas, insalubres ou perigosas, na forma da lei;

(...)

(grifos nossos)

21.11. Note-se, então, pela leitura dos direitos dos trabalhadores elencados no artigo 7º da Constituição Federal (CF), retro destacados, que eles pertencem somente aos segurados empregados, não possuindo o segurado contribuinte individual, por exemplo, os direitos previstos nos incisos citados acima, de modo que se pode verificar, assim, que o constituinte, ao utilizar o termo “trabalhadores” no caput do referido artigo 7º, se referiu à espécie “empregado”.

21.12. Cumpre registrar que o artigo 218, parágrafo 4º da CF/1988, reproduzido a seguir, ratifica esse entendimento – de que o constituinte, no artigo 7º, teria se referido à espécie empregado – especialmente em relação à participação nos lucros ou resultados.

**CF/1988:**

Art. 218. (...)

(...)

§ 4º - A lei apoiará e estimulará as empresas que invistam em pesquisa, criação de tecnologia adequada ao País, formação e aperfeiçoamento de seus recursos humanos e que pratiquem sistemas de remuneração que assegurem ao empregado, desvinculada do salário, participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade de seu trabalho.

(...)

(grifos nossos)

21.13. Também é essencial salientar que, embora a CF/1988, em seu artigo 7º, tenha retirado a natureza salarial da participação, esta se trata de uma norma de eficácia limitada, ou seja, que depende de edição de uma lei ordinária, a qual caberá regulamentar esse dispositivo constitucional: “*participação nos lucros ou resultados, desvinculada da remuneração, conforme definido em lei*”.

21.14. Frise-se, assim, que o constituinte, ao estabelecer o direito à participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa, remeteu à lei o poder de definir as condições e requisitos aplicáveis a tal direito.

21.15. Cabe informar que a regulamentação do referido dispositivo constitucional acabou acontecendo por meio da Medida Provisória nº 794/1994, reeditada sucessivamente e com numeração variada, até que, com a Lei nº 10.101/2000, a matéria foi definitivamente regulamentada.

21.16. Portanto, com a regulamentação do dispositivo constitucional em questão, e nos termos do artigo 28, parágrafo 9º, alínea “j” da Lei nº 8.212/1991, a seguir transcrito, a participação nos lucros ou resultados só não terá natureza jurídica salarial, e não integrará o salário-de-contribuição, se for paga em conformidade com a citada legislação específica.

**Lei nº 8.212/1991:**

Art. 28. (...)

(...)

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

(...)

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

(...)

(grifos nossos)

21.17. Dessa forma, tem-se que, ao interpretar a parcela em comento, a apreciação da lei específica, qual seja a Lei nº 10.101/2000, é de rigor, cumprindo reproduzir, aqui, o seu artigo 2º.

**Lei nº 10.101/2000:**

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

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

II - convenção ou acordo coletivo.

(...)

(grifos nossos)

21.18. Cumpre enfatizar, aqui, também, que o Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, é taxativo ao determinar, no inciso X do parágrafo 9º do artigo 214, a seguir transcrito, que não integra o salário-de-contribuição, exclusivamente, a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica.

**RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999:**

Art.214. (...)

(...)

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

(...)

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

(...)

(grifos nossos)

21.19. É de se ressaltar, em suma: I) que o artigo 7º, inciso XI da Constituição Federal de 1988 garantiu a todos os trabalhadores, a participação nos lucros e resultados, desvinculada da remuneração na forma prevista em lei; II) que, em obediência ao preceito constitucional, a alínea “j” do § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991, estabeleceu, dentre as hipóteses livres da tributação previdenciária, a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com a lei específica; III) que a lei específica, a Lei nº 10.101/2000, que regulamentou o pagamento da participação nos lucros e resultados, desvinculado da remuneração, somente a previu para o empregado, o mesmo ocorrendo com o Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, quando tratou das parcelas não integrantes do salário-de-contribuição.

21.20. Cabe mencionar, ademais, ante a argumentação da defendente, que se aplica ao caso a Lei nº 6.404/1976, e que este não é o diploma legal – a lei específica – que regulamentou o artigo 7º, inciso XI da Constituição Federal de 1988, e o artigo 28, parágrafo 9º, alínea “j” da Lei nº 8.212/1991.

21.21. Não merece prosperar, aqui, deste modo, o entendimento da empresa no sentido de que a PLR paga aos administradores gozaria de imunidade por se enquadrar no art. 7º, inciso XI Constituição Federal combinado com a legislação específica.

21.22. Cumpre consignar, no caso, ainda, que não foi dado, por parte da fiscalização, tratamento tributário distinto a segurados que se encontravam na mesma situação, não havendo que se falar em violação ao princípio da isonomia, como afirma a impugnante, tendo as verbas pagas, pela empresa, a título de PLR a todos os contribuintes individuais que lhe prestaram serviços, com base na Lei das S.A., se sujeitado à incidência de contribuições previdenciárias, por meio das autuações em tela, efetuadas em observância ao princípio da legalidade.

21.23. Com relação à afirmação da empresa de que inexistiria acusação fiscal de inobservância das regras da Lei nº 10.101/2000 e/ou da Lei das S.A., cabe observar que ela não é necessária para a caracterização das verbas em questão como integrantes do salário-de-contribuição dos administradores/conselheiros e diretores não empregados, como exposto nos trechos do Relatório Fiscal abaixo transcritos.

**Relatório Fiscal:**

(...)

Diante da análise ora empreendida, não resta dúvida de que a intenção do legislador, seguindo a determinação constitucional, foi desvincular da remuneração a Participação nos Lucros ou Resultados recebida tão-somente pelos segurados empregados. A contrário sensu, a participação paga ao contribuinte individual ou a outra espécie de segurado será

considerada como base de incidência das Contribuições Previdenciárias por falta de previsão legal de não-incidência.

(...)

Isto posto, conclui-se que quando a Participação nos Lucros ou Resultados é paga aos empregados, imprescindível se faz que suas condições de ajuste e pagamento atendam aos ditames da Lei nº 10.101/00 para que se possa excluí-la da base de cálculo das Contribuições Previdenciárias. Por sua vez, o pagamento realizado a contribuinte individual prescinde qualquer análise adicional, uma vez que sempre será tributado.

(...)

(grifos nossos)

21.24. Quanto à alegação de necessidade de exclusão de valores de PLR pagos a administradores cujo vínculo empregatício teria restado mantido, face à suspensão do contrato de trabalho, tem-se que não merece prosperar, cumprindo mencionar:

- que, conforme explicitado no Relatório Fiscal, a administração da sociedade compete ao Conselho de Administração e à Diretoria, sendo os seus membros eleitos, nos termos do art. 146 da Lei nº 6.404/1976, a seguir parcialmente reproduzido;

**Lei nº 6.404/1976:**

Art. 146. Poderão ser eleitas para membros dos órgãos de administração pessoas naturais, devendo os diretores serem residentes no País. (Redação dada pela Lei nº 12.431, de 2011).

§ 1º A ata da assembleia-geral ou da reunião do conselho de administração que eleger administradores deverá conter a qualificação e o prazo de gestão de cada um dos eleitos, devendo ser arquivada no registro do comércio e publicada. (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 2001)

(...)

- que podem ser eleitos segurados empregados para serem administradores da empresa, cabendo observar, então, o disposto na Súmula nº 269 do Tribunal Superior do Trabalho (TST), abaixo transcrita;

**Súmula nº 269 do TST:**

DIRETOR ELEITO. CÔMPUTO DO PERÍODO COMO TEMPO DE SERVIÇO.

O empregado eleito para ocupar cargo de diretor tem o respectivo contrato de trabalho suspenso, não se computando o tempo de serviço

desse período, salvo se permanecer a subordinação jurídica inerente à relação de emprego.

- que a subordinação jurídica, citada no enunciado acima, ocorre quando as atividades exercidas pelo empregado são por conta e risco do empregador, sendo que este último é quem determina os afazeres por aquele, inclusive, possuindo o poder disciplinar que lhe é inerente, não restando tal condição comprovada nos presentes autos;
- que os segurados empregados eleitos para os referidos órgãos de administração alcançaram uma condição privilegiada em relação aos demais empregados, e tiveram o seu contrato de trabalho suspenso, passando de subordinados a mandatários, possuindo função de comando geral na empresa, conforme previsto no Estatuto Social; e
- que foi correto, assim, o enquadramento destes administradores, que tiveram o contrato de trabalho suspenso, como contribuintes individuais, pela fiscalização, no período objeto de autuação, não se vislumbrando motivo para a exclusão dos pagamentos efetuados aos mesmos, pela empresa, a título de PLR.

21.25. Com relação à alegação de necessidade de exclusão de valores de PLR pagos de forma diferida, relacionados a planos de PLR que não teriam sido objeto da autuação, cumpre esclarecer:

- que não procede a afirmação da impugnante no sentido de que a fiscalização teria incluído, no presente lançamento, valores de PLR referentes a planos de PLR não descaracterizados ou questionados no procedimento fiscal do qual decorreram as autuações que integram o presente processo administrativo;
- que não há que se falar, aqui, em exclusão dos valores pagos em fevereiro de 2017 sob as rubricas 1175 (Bônus Diferido — Lei 6404 Parcela I), 1170 (Bônus Diferido Lei 6404 — Parcela II) e 1165 (Bônus Diferido — Lei 6404 Parcela III), conforme indicado no quadro "PLR Administradores" de fl. 2.626, que, conforme a autuada, estariam relacionados à PLR decorrente de PPG referentes aos exercícios de 2013, 2014 e 2015, paga de forma diferida;
- que, ao contrário do que sustenta a empresa, não se vinculou somente o PPG do exercício de 2016 aos pagamentos diferidos de PLR feitos no ano-calendário de 2017, sendo feita referência, no Relatório Fiscal, às rubricas das folhas de pagamento bem como às respostas a termos de intimação apresentadas por ela que foram considerados, no caso, para fins de lançamento, restando indicada, ainda, a razão para que tais valores fossem

considerados como integrantes do salário-de-contribuição, como se pode verificar nos trechos dele abaixo transcritos;

**Relatório Fiscal:**

(...)

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

(...)

Durante a auditoria foram encontrados pagamentos de participação nos lucros aos administradores, os quais foram registrados nas folhas de pagamento e contabilizados nas rubricas constantes da tabela com as rubricas de PLA da Folha de Pagamento apresentada pelo contribuinte na sua resposta de 30/03/2021 ao Termo de Intimação de 22/03/2021:

Rubrica da Fopag Administradores	Declarada em GFIP	Tributação das Contribuições Previdenciárias
1165	Não	Não
1170	Não	Não
1175	Não	Não
805	Não	Não
1060	Não	Não
1180	Sim	Sim

No caso em tela, os valores pagos aos diretores estatutários a título de participação nos lucros dos administradores não foram declarados em GFIP, exceto pela rubrica 1180, e sobre eles não foram recolhidas as devidas contribuições previdenciárias configurando-se, dessa forma, o descumprimento da legislação pertinente.

Para a presente infração anexamos ao Processo Administrativo Fiscal os seguintes documentos:

- Elaborados/Apresentados pelo Contribuinte:
- Resposta ao Termo de Intimação de 22/03/2021 com as rubricas da folha de pagamento referentes às participações nos lucros pagas aos administradores;

- Resposta de 01/04/2021 complementar ao Termo de Intimação de 04/02/2021 e Termo de Anexação de Arquivo não Paginável 01 com as planilhas de PLR aos empregados e administradores.

(...)

(grifos nossos)

- que, na resposta ao Termo de Intimação de 22/03/2021, de fls. 1.821 a 1.822, abaixo parcialmente transcrita, se faz menção à planilha apresentada pela empresa em resposta à intimação de 01/03/2021;

**Resposta ao Termo de Intimação, de 22/03/2021:**

(...)

**Item 3 - Informar se as rubricas constantes das colunas "Rubrica da Fopag Empregados" e "Rubricas da Fopag Administradores", na planilha "Banco Santander - Programas de Remuneração Variável em Dinheiro e Ações com Pagamentos em 2017" apresentada na resposta à intimação de 01/03/2021 foram declaradas em GFIP e se sobre tais pagamentos houve a tributação das contribuições previdenciárias.**

Seguem as nossas considerações nos quadros abaixo.

(...)

(grifos nossos)

- que, na planilha retro citada – relação dos programas que ensejaram pagamentos diferidos em 2017 (Doc\_Comprobatorios17.xlsx – arquivo não paginável, anexado conforme termo de **fl. 822**), fornecida pela empresa e considerada pela fiscalização, para fins de lançamento, neste processo administrativo fiscal, há a indicação do PPG 2013, PPG 2014 e PPG 2015, conforme trecho abaixo reproduzido.

Banco Santander - Programas de Remuneração Variável em Dinheiro e Ações com Pagamentos em 2017										
Programa	Documentos Comprobatórios	Esquema Pagamento	Participantes	Tipo	Valor Base Inicial	Parcela	Data Pcto	Contrato Individual	Rubrica da Fopag Empregados	Rubrica da Fopag Administradores
<b>PPG 2013</b> DIFERIMENTO ANO BASE 2013 - Coletivo Supervisionado (Units) DIFERIMENTO ANO BASE 2013 - Coletivo Supervisionado (Especie) DIFERIMENTO ANO BASE 2013 - Regra Geral (Especie)	Doc_Comprobatórios18 / Doc_Comprobatórios19 / Doc_Comprobatórios20	Performance 2015 Pagamento a vista: 2016 Pagamento 1ª parcela: 2016 Pagamento 2ª parcela: 2016 Pagamento 3ª parcela: 2017	Administradores e empregados elegíveis ao programa PPG	Gratificação em Dinheiro (corrigida em 100% ou 120% do CDI entre 01/02 do ano base e 31/01 do 3º exercício subsequente ao ano base) Gratificação em units (corrigida pela distribuição de dividendos ou Juros Sobre Capital Próprio)	Valor de PPG definido considerando resultado do Banco, resultado da área e desempenho individual	3ª	02/2017 (até 31/03/2017)	Sim	PLR 1065 - dinheiro e ações 5460 - desconto ações	Lei 6404 1165 - dinheiro e ações 5460 - desconto ações
<b>PPG 2014</b> DIFERIMENTO ANO BASE 2014 - COLETIVO IDENTIFICADO (UNITS) DIFERIMENTO ANO BASE 2014 - COLETIVO IDENTIFICADO (DINHEIRO) DIFERIMENTO ANO BASE 2014 - REGRA GERAL (DINHEIRO)	Doc_Comprobatórios21 / Doc_Comprobatórios22 / Doc_Comprobatórios23	Performance 2016 Pagamento a vista: 2016 Pagamento 1ª parcela: 2016 Pagamento 2ª parcela: 2018 Pagamento 3ª parcela: 2018	Administradores e empregados elegíveis ao programa PPG	Gratificação em Dinheiro (corrigida em 100% do CDI entre 01/02 do ano base e 31/01 do 3º exercício subsequente ao ano base) Gratificação em units (corrigida pela distribuição de dividendos ou Juros Sobre Capital Próprio)	Valor de PPG definido considerando resultado do Banco, resultado da área e desempenho individual	2ª	02/2017 (até 31/03/2017)	Sim	PLR 1070 - dinheiro e ações 5460 - desconto ações	Lei 6404 1170 - dinheiro e ações 5460 - desconto ações
<b>PPG 2015</b> Regulamento - Diferimento 2015 - Coletivo Identificado (Dinheiro) Regulamento - Diferimento 2015 - Coletivo Identificado (Units) Regulamento - Diferimento 2015 - Regra Geral	Doc_Comprobatórios24 / Doc_Comprobatórios25 / Doc_Comprobatórios26 / Doc_Comprobatórios27 / Doc_Comprobatórios28	Performance 2015 Pagamento a vista: 2016 Pagamento 1ª parcela: 2017 Pagamento 2ª parcela: 2018 Pagamento 3ª parcela: 2019	Administradores e empregados elegíveis ao programa PPG	Gratificação em Dinheiro (corrigida em 100% do CDI entre 01/02 do ano base e 31/01 do 3º exercício subsequente ao ano base) Gratificação em units (corrigida pela distribuição de dividendos ou Juros Sobre Capital Próprio)	Valor de PPG definido considerando resultado do Banco, resultado da área e desempenho individual	1ª	02/2017 (até 31/03/2017)	Sim	PLR 1075 - dinheiro e ações 5460 - desconto ações	Lei 6404 1175 - dinheiro e ações 5460 - desconto ações
<b>PPG 2016</b> Regulamento - Diferimento 2016 - Coletivo Identificado - com indicadores (Dinheiro) Regulamento - Diferimento 2016 - Coletivo Identificado - com indicadores (Units) Regulamento - Diferimento 2016 - Coletivo Identificado - sem indicadores (Dinheiro) Regulamento - Diferimento 2016 - Coletivo Identificado - sem indicadores (Units) Regulamento - Diferimento 2016 - Regra Geral (Dinheiro)	Doc_Comprobatórios29 / Doc_Comprobatórios30 / Doc_Comprobatórios31 / Doc_Comprobatórios32	Performance 2016 Pagamento a vista: 2017 Pagamento 1ª parcela: 2018 Pagamento 2ª parcela: 2019 Pagamento 3ª parcela: 2020	Administradores e empregados elegíveis ao programa PPG	Gratificação em Dinheiro sem correção porque é a vista Gratificação em units sem correção porque é a vista	Valor de PPG definido considerando resultado do Banco, resultado da área e desempenho individual	a vista	02/2017 (até 31/03/2017)	Sim	PLR 415 - em dinheiro 1055 - em ações 5435 - desconto ações	Lei 6404 805 - em dinheiro 1060 - em ações 5435 - desconto ações
<b>ILP SOP 2013</b> Regulamento_SOP_2013	Doc_Comprobatórios33 e Doc_Comprobatórios34	Performance 2013 a 2015 Pagamento: 2016 a 2018 (janela para o participante solicitar o exercício - pagamento)	Administradores, empregados de nível gerencial e outros funcionários, determinados pelo Comitê Executivo	Gratificação em units	A ser determinado pelo Comitê Executivo para cada participante.	única	30/06/2016 a 30/06/2018	Sim	1160 - pagto em ações 5485 - desconto ações	1180 - pagto em ações 5485 - desconto ações

21.26. É de se consignar, aqui, ademais, ante a argumentação da defendente, que as verbas concedidas a título de PLR aos administradores não se trata de pagamentos não habituais e eventuais, cabendo observar:

- que o conceito de habitualidade não implica exigência de que os pagamentos ocorram todos os meses, ou em certa quantidade de vezes durante o ano, não se impondo somente pela mera repetição num dado espaço de tempo;
- que um pagamento pode ser considerado habitual ainda que seja pago uma única vez ao ano ou mesmo ao longo de todo o contrato de trabalho, desde que seja esperado como certo pelo contratado;
- que uma situação é aquela onde a empresa, por um ato de liberalidade, resolve conceder um pagamento extra aos segurados que lhe prestam serviços, sem que haja a menor esperança destes quanto à sua recepção, a mínima ideia de que este possa ocorrer, sendo o elemento surpresa inerente ao pagamento não eventual, e outra situação, bastante diversa, é aquela em que os trabalhadores passam o ano inteiro aguardando para, em um mês no ano seguinte, receber uma quantia que já se sabe que virá, inexoravelmente; e

- que há que se reconhecer a habitualidade, quanto às referidas verbas, configurada pela certeza quanto à sua recepção, por parte dos administradores.

Pelo exposto, sem razão a Recorrente, não cabe reforma do acórdão recorrido, neste tópico, devendo ser mantida a autuação relativa às contribuições previdenciárias incidentes sobre as verbas pagas a título de PLR aos administradores (conselheiros e diretores não empregados).

#### **DA AUTUAÇÃO SOBRE PLR PAGA AOS EMPREGADOS**

A Recorrente em suas razões de recurso, também neste ponto, repete todas as alegações apresentadas em sede de impugnação, conforme descrito no relatório acima, não havendo nenhum argumento de mérito ou documentos que justifiquem uma nova visão dos fatos, tanto apontados no Relatório Fiscal, quanto na decisão de piso.

Quanto a Recorrente mencionar, em vários tópicos de suas razões e recurso, sobre a aplicação retroativa das alterações da Lei nº 14.020, de 2020, na Lei 10.101, de 2000, cumpre esclarecer:

A Lei nº 10.101, de 2000, sofreu alterações importantes com a promulgação da Lei nº 14.020, de 2020. No entanto, quando da promulgação do Projeto de Lei de Conversão - PLV nº 15, de 2020, na Lei nº 14.020, em julho de 2020, houve veto presencial aos arts. 32 e 37. Posteriormente, **em novembro de 2020**, o Congresso Nacional derrubou o veto ao art. 32. Como o **art. 37, pelo qual se pretendia conferir efeito interpretativo às novas regras, não teve o veto derrubado**, as alterações substanciais promovidas na Lei nº 10.101, de 2000, pelo art. 32, têm efeito apenas prospectivo, isto é, **valem apenas para fatos geradores a partir de novembro de 2.020**.

O art. 106 do Código Tributário Nacional – CTN, estabelece:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, **quando seja expressamente interpretativa**, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados; (grifou-se)

Em seu conteúdo, a Lei nº 14.020, de 2020, não tem norma expressa de retroatividade ou comando para ser interpretativa, uma vez que foi vetado o art. 37, da citada lei, que estabelecia o caráter interpretativo.

Assim, as alterações promovidas na Lei nº 10.101, de 2000, pela Lei nº 14.020, de 2020, em seu art. 32, **relacionadas abaixo, só prevalecem para fatos geradores a partir de novembro de 2020:**

**Lei nº 14.020, de 2020**

Art. 32. O art. 2º da Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, passa a vigorar com a seguinte redação: Promulgação partes vetadas

‘Art. 2º .....

§ 3º-A . A não equiparação de que trata o inciso II do § 3º deste artigo não é aplicável às hipóteses em que tenham sido utilizados índices de produtividade ou qualidade ou programas de metas, resultados e prazos.

.....

§ 5º As partes podem:

I - adotar os procedimentos de negociação estabelecidos nos incisos I e II do caput deste artigo, simultaneamente; e

II - estabelecer múltiplos programas de participação nos lucros ou nos resultados, observada a periodicidade estabelecida pelo § 2º do art. 3º desta Lei.

§ 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.

§ 7º Consideram-se previamente estabelecidas as regras fixadas em instrumento assinado:

I - anteriormente ao pagamento da antecipação, quando prevista; e

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.

§ 8º A inobservância à periodicidade estabelecida no § 2º do art. 3º desta Lei invalida exclusivamente os pagamentos feitos em desacordo com a norma, assim entendidos:

I - os pagamentos excedentes ao segundo, feitos a um mesmo empregado, no mesmo ano civil; e

II - os pagamentos efetuados a um mesmo empregado, em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil do pagamento anterior.

§ 9º Na hipótese do inciso II do § 8º deste artigo, mantém-se a validade dos demais pagamentos.

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

Portanto, todas as alegações da Recorrente, no sentido da aplicação retroativa das alterações da Lei nº 10.101, de 2000, incluídos pela Lei nº 14.020, de 2020, não prevalecem, em virtude do fato gerador, analisado no presente processo, referir-se a 01/01/2017 a 31/12/2017.

Em virtude de entender que a decisão de piso analisou detalhadamente a matéria sobre a autuação dos valores de PLR pagos aos empregados, tanto em relação ao Relatório Fiscal, quanto aos documentos juntados pela auditoria, e os argumentos apresentados na impugnação e repetidos no Recurso Voluntário, adoto como razão de decidir, as externadas no Acórdão 108-045.595 – 14ª TURMA/DRJ08, conforme trechos abaixo descritos, que ficam confirmados, com fundamento no art. 114, § 12, inciso I, do Regimento Interno do CARF:

**Da alegação de improcedência da autuação sobre PLR paga aos empregados:**

20. Não merece acolhida, aqui, a alegação da impugnante no sentido de insubsistência das autuações fiscais em tela, no que tange à exigência de contribuições previdenciárias e de terceiros sobre os pagamentos realizados, por ela, a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) aos segurados empregados.

20.1. A empresa entende que os instrumentos de PLR estariam de acordo com a Lei nº 10.101/2000 e sustenta, em síntese, em sua defesa:

- a) a vinculação dos Programas Específicos ao Acordo PPRS;
- b) a existência de regras claras e objetivas nos instrumentos de PLR;
- c) o atendimento dos requisitos legais no que se refere à data de formalização dos instrumentos de PLR;
- d) a devida participação sindical nas negociações dos instrumentos de PLR e seu registro junto ao sindicato da categoria e ao MTE;
- e) a possibilidade de pagamento de PLR com base em instrumentos distintos, à luz da Lei nº 10.101/00;
- f) a inexistência de requisito legal relativo a um valor máximo por empregado e à uniformidade de PLR entre diferentes empregados /ausência de vedação de discrepância entre os valores pagos a diferentes empregados e entre o salário do empregado e a sua PLR;
- g) a aplicação das alterações da Lei nº 14.020/2020 à Lei nº 10.101/00, com fulcro no art. 106, II, "a" do CTN;
- h) a necessidade de cancelamento do lançamento em relação a valores de PLR pagos de forma diferida, relacionados a planos de PLR que não foram objeto da autuação; e
- i) subsidiariamente, a não incidência previdenciária sobre pagamento não habitual e eventual.

20.2. Cabe registrar, então, inicialmente, que deve ser observada a legislação a seguir relacionada, com relação às verbas pagas a título de PLR aos segurados empregados.

20.3. A Constituição Federal de 1988 (CF/1988) estabelece em seu artigo 7º, inciso XI, norma relativa ao tema:

**CF/1988:**

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

(...)XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;

(...)

(grifos nossos)

20.4. Cumpre esclarecer, no caso, que referida norma é de eficácia limitada, ou seja, depende de lei ordinária para sua eficácia plena. O legislador constituinte, ao estabelecer o direito à participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa, desvinculada da remuneração, remeteu à lei o poder de definir as condições e requisitos aplicáveis à concessão deste benefício. Portanto, para que a participação nos lucros e/ou resultados esteja desvinculada da remuneração é imprescindível estar de acordo com o estabelecido em lei.

20.5. Após 29/12/1994, com a regulamentação do referido dispositivo constitucional, e nos termos do artigo 28, parágrafo 9º, alínea “j” da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, a seguir transcrito, a participação nos lucros ou resultados só não terá natureza jurídica salarial, e não integrará o salário-de-contribuição, se for paga em conformidade com o disposto na Medida Provisória 794 de 29/12/1994, e as que se lhe seguiram reeditando a matéria, finalmente convertidas na Lei nº 10.101, de 19/12/2000.

**Lei nº 8.212/1991:**

Art. 28. (...)

(...)

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

(...)

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

(...)

(grifos nossos)

20.6. O Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, por sua vez, discrimina em seu art. 214, parágrafo 9º quais as rubricas que não integram o salário-de-contribuição, assim dispondo o parágrafo 10º do mesmo artigo:

**RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999:**

Art. 214. (...)

(...)

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

(...)

(grifos nossos)

20.7. Desta forma, para que a parcela relativa à Participação nos Lucros/Resultados não integre o salário-de-contribuição, deve a empresa cumprir as exigências da legislação específica, que, no caso, é a Medida Provisória 794/1994, e as que se lhe seguiram reeditando a matéria, finalmente convertidas na Lei nº 10.101, de 19/12/2000, abaixo parcialmente reproduzida.

**Lei nº 10.101/2000:**

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:

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

II - convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

(...)

(grifos nossos)

20.8. É de se ressaltar, no caso, que a atividade da autoridade administrativa encontra-se vinculada, no caso, aos dispositivos legais retro mencionados, não podendo, aqui, afastar sua aplicação, nos termos do artigo 116, inciso III da Lei nº 8.112, de 11/12/1990, a seguir transcrito, não possuindo esta autoridade competência para declarar indevidas contribuições previstas na legislação, incidentes sobre valores pagos a título de participação nos resultados em desacordo com a lei específica, a cujo recolhimento a empresa está obrigada por norma vigente.

**Lei nº 8.112/1990:**

Art.116. São deveres do servidor:

(...)

III - observar as normas legais e regulamentares;

(...)

(grifos nossos)

20.9. No presente caso, tem-se que, ao contrário do que afirma a empresa, em sua impugnação, os pagamentos efetuados a título de PLR não atenderam plenamente os requisitos estabelecidos na Lei nº 10.101/2000, conforme explicitado no Relatório Fiscal, de fls. 2.629 a 2.784, sendo o seu teor aqui ratificado.

20.10. Isto posto, passa-se à análise das alegações apresentadas pela impugnante a respeito das verbas em questão, pagas, por ela, em 2017, que são regidas, no caso, pelos seguintes instrumentos, de acordo com o Relatório Fiscal: I) Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados (CCT PLR) em 2016/2017; II) Acordo Coletivo de Trabalho do Programa da Participação nos Resultados Santander (PPRS) 2016/2017; III) Programas Próprios Específicos (PPE); IV) Programa Próprio Gestão (PPG); e, V) Planos de Incentivo de Longo Prazo (PILP).

20.11. No que diz respeito à **Convenção Coletiva de Trabalho sobre PLR (CCT PLR)**, cumpre mencionar:

- que o objetivo da Constituição Federal de 1988 de desvincular o pagamento de PLR da remuneração, foi possibilitar a participação dos empregados no lucro ou resultado das empresas, estimulando-os a alcançarem metas e resultados, e distribuindo a eles o fruto de todo esse esforço, de modo que as metas a serem cumpridas, obviamente, devem ser previamente pactuadas, de modo que o empregado tenha conhecimento prévio de quanto o seu esforço poderá lhe trazer de retorno;
- que a Lei nº 10.101/2000 dispõe, expressamente, em seu artigo 2º, que o pagamento de PLR pressupõe a existência de um acordo prévio entre as partes, independentemente dos critérios considerados;
- que, conforme relatado pela fiscalização, no caso em questão, a Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos – exercícios 2016 e 2017 foi celebrada em 13/10/2016;
- que, como exposto no Relatório Fiscal, do qual se transcreve trecho a seguir, o instrumento de negociação foi celebrado somente no último trimestre do ano-base de 2016, demonstrando a ausência de prévia negociação, no que tange à PLR deste exercício, cujo pagamento estava previsto para ocorrer até 02/03/2017;

(...)

*No caso em tela a Convenção Coletiva de PLR utilizada foi celebrada no último do seu ano base. Vê-se claramente, portanto, que os empregados durante quase todo o ano de 2016, 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 do benefício só foram estabelecidos posteriormente, em 13/10/2016, próximo do final do período a que se referiam, demonstrando a ausência de prévia negociação, o que fere diretamente os ditames legais.*

(...)

(grifos nossos)

- que a Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos – exercícios 2016 e 2017 (fls. 767 a 778), assinada em 13/10/2016 – embora em sua cláusula 7ª indique como vigência 01/09/2016 a 31/08/2018 – diz respeito aos exercícios de 2016 e 2017, sendo estes os seus anos-base, conforme se pode verificar em sua parte inicial e em suas cláusulas 1ª e 3ª, a seguir parcialmente transcritas;

*... firmam a presente CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO para estabelecer a PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS, doravante designada "PLR", relativa aos exercícios de 2016 e de 2017, nos seguintes termos:*

*CLÁUSULA 1ª*

*PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (P.L.R.) – EXERCÍCIO 2016*

*Ao empregado admitido até 31.12.2015, em efetivo exercício em 31.12.2016, convencionam-se o pagamento pelo banco, até 02.03.2017, a título de "PLR", até 15% (quinze por cento) do lucro líquido do exercício de 2016, mediante a aplicação das regras estabelecidas nesta cláusula:*

(...)

*CLÁUSULA 3ª*

*PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (P.L.R.) – EXERCÍCIO 2017*

*Ao empregado admitido até 31.12.2016, em efetivo exercício em 31.12.2017, convencionam-se o pagamento pelo banco, até 01.03.2018, a título de "PLR", até 15% (quinze por cento) do lucro líquido do exercício de 2017, mediante a aplicação das regras estabelecidas nesta cláusula:*

(...)

(grifos nossos)

- que não importa que a Convenção Coletiva em tela seja essencialmente idêntica a outras celebradas em anos anteriores, como afirma a impugnante, merecendo destaque, no caso, o fato de que, a cada ano, poderiam ter sido introduzidas mudanças em seu teor, que os empregados não tinham como prever se as condições anteriormente estabelecidas seriam ou não mantidas, devendo estes ter conhecimento prévio das regras estabelecidas por tais instrumentos, isto é, antes do início do período a que se referiam os lucros ou resultados, para que pudessem saber o que deveriam realizar para

fazer jus ao recebimento da PLR, e haver incentivo à produtividade, conforme estabelecido na legislação;

- que não é aplicável às autuações em tela, relativas ao exercício de 2017, o disposto no parágrafo 7º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000, incluído pelo art. 32, da Lei nº 14.020/2020, citado pela defendente, sendo que: I) de acordo com o caput do art. 144 do Código Tributário Nacional (CTN): *“O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”*; II) conforme o art. 39 da Lei nº 14.020/2020, esta lei entrou em vigor na data de sua publicação, que se deu, no Diário Oficial da União, em 07/07/2020, posteriormente à ocorrência dos fatos geradores em questão; III) o art. 106, inciso II, letra “a” do CTN, que trata da questão da retroatividade benigna, mencionado, pela empresa na impugnação, diz respeito apenas ao descumprimento de obrigação acessória, não se referindo ao tributo, que será sempre devido de acordo com a legislação da época dos fatos geradores; e, IV) de acordo com o art. 106, inciso I do CTN, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito quando seja expressamente interpretativa, o que não ocorre no caso, cabendo destacar que foi vetado o art. 37 da Lei nº 14.020/2020, que estabelecia que teria caráter interpretativo a alteração promovida por esta lei no parágrafo 7º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000;
- que não há que se falar, aqui, também, em prevalência da autonomia das vontades em face do interesse do Fisco, como alega a autuada, com base no parágrafo 6º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000, incluído pelo art. 32 da Lei nº 14.020/2020, cumprindo notar que tal dispositivo legal não se encontrava em vigor à época dos fatos geradores em questão, não tendo o instrumento de negociação em questão força de se contrapor às disposições de lei que tratam da incidência de contribuições, as quais devem ser observadas, e que não é possível haver a aplicação retroativa do referido dispositivo com base no art. 106, inciso I ou inciso II, letra “a” do CTN, não se tratando de norma expressamente interpretativa, e nem de descumprimento de obrigação acessória, para que ocorra a retroatividade benigna;
- que, ao contrário do que entende a empresa, os critérios previstos na CCT não se amoldam perfeitamente aos objetivos do instituto PLR;
- que a fiscalização, ao analisar se constariam, nestes instrumentos de negociação, regras claras e objetivas, informou que não havia, neles, qualquer determinação para os empregados, sendo apenas necessário que trabalhassem na empresa e mantivessem esse vínculo até o último dia do ano base, para o recebimento de valor a título de PLR, e que existiria ali, ainda, a estipulação de um valor fixo mínimo igual para todos os

beneficiários, destacando que independentemente de qualquer atitude tomada pelo empregado, este receberia sua participação, desviando-se do objetivo da lei, qual seja o de integrar capital e trabalho e incentivar a produtividade, e demonstrando-se, assim, se tratar na verdade, de uma gratificação ajustada;

- que a Convenção Coletiva de Trabalho, que estipula o pagamento da PLR em valores fixos, além de não atender o disposto no artigo 1º da Lei nº 10.101/2000, deixa de cumprir o disposto no artigo 2º, parágrafo 1º deste mesmo diploma legal, não se coadunando com o propósito do instituto, tendo em vista que não prevê regras claras e objetivas sobre o direito à participação nos lucros e resultados, não havendo a previsão de quaisquer índices, metas ou resultados a serem atingidos, cumprindo consignar, ainda, que o critério de elegibilidade para o recebimento do benefício, no caso, sem a exigência de qualquer conduta do trabalhador além do cumprimento do contrato de trabalho, não se mostra suficiente à configuração da PLR como parcela isenta de contribuições previdenciárias e de terceiros;
- que a jurisprudência citada pela empresa, em sua defesa, como a do STJ sobre o prêmio, referente a processos dos quais não tenha participado ou que não apresentem eficácia “*erga omnes*”, não produz efeito sobre as autuações em tela, não estando a administração tributária vinculada às interpretações ali veiculadas; e
- que as Convenções Coletivas de Trabalho, de fato, comprometem empregadores e empregados, não possuindo, no entanto, capacidade de isentar o contribuinte de suas obrigações definidas pela legislação, à qual a autoridade administrativa se encontra vinculada, tendo esta o dever de proceder ao lançamento das contribuições devidas, com os acréscimos legais, quando constata o seu descumprimento, nos termos do art. 142 do CTN e do art. 37 da Lei nº 8.212/1991, que foi o que ocorreu no presente caso, em que a fiscalização agiu corretamente, dentro do limite de sua competência.

20.12. Com relação ao **Acordo Coletivo de Trabalho do Programa da Participação nos Resultados Santander (PPRS)**, cabe registrar:

- que existem formalidades, previstas na legislação, que devem ser observadas para a celebração e vigência dos acordos coletivos;
- que, como explicitado no Relatório Fiscal, de acordo com os artigos 612 e 614 da CLT (Consolidação das Leis do Trabalho, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452/1943), abaixo parcialmente transcritos, a celebração de acordos coletivos só pode se dar por deliberação de Assembleia Geral convocada

para esse fim, e existe um requisito para entrada em vigor dos mesmos, sendo este o seu registro junto ao Ministério do Trabalho e Emprego;

**CLT:**

*Art.612 - Os Sindicatos só poderão celebrar Convenções ou Acordos Coletivos de Trabalho, por deliberação de Assembléia Geral especialmente convocada para êsse fim, consoante o disposto nos respectivos Estatutos, dependendo a validade da mesma do comparecimento e votação, em primeira convocação, de 2/3 (dois terços) dos associados da entidade, se se tratar de Convenção, e dos interessados, no caso de Acôrdo, e, em segunda, de 1/3 (um terço) dos mesmos. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)*

(...)

*Art. 614 - Os Sindicatos convenientes ou as emprêsas acordantes promoverão, conjunta ou separadamente, dentro de 8 (oito) dias da assinatura da Convenção ou Acôrdo, o depósito de uma via do mesmo, para fins de registro e arquivo, no Departamento Nacional do Trabalho, em se tratando de instrumento de caráter nacional ou interestadual, ou nos órgaos regionais do Ministério do Trabalho e Previdência Social, nos demais casos. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)*

*§ 1º As Convenções e os Acôrdos entrarão em vigor 3 (três) dias após a data da entrega dos mesmos no órgão referido neste artigo. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)*

(...)

*(grifos nossos)*

- que, como informado no Relatório Fiscal, o Acordo Coletivo de Trabalho do Programa da Participação nos Resultados Santander (PPRS) – 2016/2017 foi assinado em 26/02/2016, sem a autorização prévia da Assembleia Geral (AGE) dos Trabalhadores, especialmente convocada para deliberar sobre sua celebração, uma vez que essa assembleia foi realizada somente em 28/11/2016, posteriormente à data de celebração do acordo ao qual se refere, em afronta ao preconizado pelo art. 612 da CLT, cumprindo reproduzir abaixo, a propósito, trecho da Ata da referida AGE, anexada em cópia pela própria empresa, à fl. 779, em resposta a intimação;

***Ata da Assembleia Geral Extraordinária dos Empregados do Banco Santander (Brasil) S/A, realizada em 28/11/2016:***

*Aos vinte e oito dias do mês de novembro de 2016... reuniram-se... os empregados do Banco Santander (BRASIL) S/A... para Assembléia Geral*

*Extraordinária, sobre a pauta anunciada em edital publicado na folha bancária do dia 24.11.2016, qual seja: ... discussão e deliberação sobre a aprovação da proposta apresentada para celebração do Acordo Coletivo de PPRS (exercícios 2016 e 2017) do Banco Santander (Brasil) S/A...*

*(grifos nossos)*

- que, tendo sido a empresa intimada a exibir o registro junto ao Ministério do Trabalho e Emprego do Acordo Coletivo de PLR, de acordo com o Relatório Fiscal, apresentou o Registro SRT 00472/2017, com protocolo em 27/11/2017, entre o Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários no Paraná, no RS, a Confederação Nacional dos Trabalhadores nas Empresas de Crédito, e ela, com abrangência nacional, restando configurado, assim, o registro deste acordo fora do prazo de 8 (oito) dias determinado pelo art. 614 da CLT;
- que, conforme explicitado no Relatório Fiscal, de acordo com o § 1º do art. 614 da CLT, os acordos coletivos somente entram em vigor 3 (três) dias após a data de entrega dos mesmos ao Ministério do Trabalho e Emprego para registro, portanto, neste caso, como o protocolo ocorreu em 27/11/2017, o ACT somente entrou em vigor 3 (três) dias após essa data;
- que, como já exposto no item anterior deste voto (20.11), referente à CCT PLR, não é aplicável às autuações em tela, relativas ao exercício de 2017, o disposto no parágrafo 7º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000, incluído pelo art. 32 da Lei nº 14.020/2020;
- que não importa que o Acordo Coletivo de Trabalho em questão reproduza as condições ao recebimento da PLR vigentes em anos anteriores, como afirma a impugnante, merecendo destaque, no caso, o fato de que poderiam ter sido realizadas alterações em seu conteúdo, sendo que os empregados não tinham como prever se as condições anteriormente estabelecidas seriam ou não mantidas;
- que, como explicitado no Relatório Fiscal, o único critério para a elegibilidade dos beneficiários adotado por tal acordo era a admissão do empregado antes do início do base a que se referia o pagamento da PLR, ou ao longo deste, e estar em efetivo exercício ao término desse mesmo ano, sendo o valor a ser recebido a este título, no caso, igual para todos os beneficiários e decorrente somente do lucro líquido e patrimônio líquido do banco, restando assegurado, ainda, um valor fixo mínimo, não sendo exigido, em tal instrumento, nenhum esforço adicional por parte dos empregados, o cumprimento de qualquer meta por estes, para o recebimento desta verba, não servindo, dessa forma, como incentivo à

produtividade, nos termos do artigo 1º da Lei nº 10.101/2000, e se configurando, assim, efetivamente, como uma espécie de gratificação ou prêmio, integrando o salário-de-contribuição;

- que a efetiva comprovação da participação dos empregados na obtenção do resultado positivo alcançado pela empresa representa a verdadeira razão de ser da verba em questão;
- que não merece prosperar o entendimento da empresa de que o Acordo Coletivo (PPRS – 2016/2017) possuiria regras claras e objetivas, uma vez que não foi observado o espírito da Lei nº 10.101/2000, cabendo registrar que, conforme exposto no Relatório Fiscal: a) o único critério para a elegibilidade dos beneficiários adotado por tal acordo era 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; e, b) a participação de cada empregado era igual para todos e resultante somente do índice ROAE, definido como a relação entre o Lucro Líquido Gerencial e o Patrimônio Líquido Médio, não havendo uma definição das metas individuais a serem atingidas e de critérios para uma avaliação do desempenho dos beneficiários, sendo que, além disso, independentemente do índice obtido, ainda que fosse zero, era assegurado um valor mínimo, corroborando o fato de não existir qualquer nexos entre os valores ganhos pelos empregados a título de PLR e os lucros ou resultados da empresa;
- que a jurisprudência citada pela empresa, em sua defesa, como a do STJ sobre o prêmio, referente a processos dos quais não tenha participado ou que não apresentem eficácia “*erga omnes*”, não produz efeito sobre as autuações em tela, não estando a administração tributária vinculada às interpretações ali veiculadas; e
- que não há que se falar, aqui, em prevalência da autonomia das vontades em face do interesse do Fisco, como alega a autuada, com base no parágrafo 6º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000, incluído pelo art. 32 da Lei nº 14.020/2020, cumprindo notar que tal dispositivo legal não se encontrava em vigor à época dos fatos geradores em questão, não tendo o referido Acordo Coletivo de Trabalho força de se contrapor às disposições de lei que tratam da incidência de contribuições, as quais devem ser observadas, e que não é possível haver a aplicação retroativa do referido dispositivo com base no art. 106, inciso I ou inciso II, letra “a” do CTN, não se tratando de norma expressamente interpretativa, e nem de descumprimento de obrigação acessória, para que ocorra a retroatividade benigna.

20.13. Quanto aos Programas Específicos de Participação nos Resultados (PPE, PPG e PILP), por sua vez, cumpre informar:

- que não há que se acolher, aqui, a afirmação da empresa no sentido de que os Programas Específicos de Participação nos Resultados (PPE, PPG e PILP)
- seriam integrantes do Acordo Coletivo, realizada com base apenas na cláusula oitava do mesmo, sendo que, conforme exposto no Relatório Fiscal, *“não é possível vincular esses programas ao Acordo Coletivo PPRS que os “ratificaram” como “instrumentos integrantes do acordo” por não constar, dentre outros, suas datas de celebração, assinaturas e identificação das partes”*;
- que não restou comprovado, por ela, que estes programas foram efetivamente negociados com as entidades sindicais, e que houve o seu registro/arquivamento junto ao sindicato da categoria e ao Ministério do Trabalho, como se pode verificar nos trechos do Relatório Fiscal a seguir reproduzidos;

(...)

*Ora, dos Programas Próprios Específicos - PPE, Programa Próprio de Gestão (PPG) 2016/2017 e Planos de Incentivo a Longo Prazo - PILP são pretensamente partes o Banco Santander e seus empregados. No entanto, tendo sido apresentadas somente brochuras internas do banco, não constando qualquer assinatura ou qualificação, nem ao menos suas datas de celebração, não é possível comprovar sequer que foram celebrados de fato e quem foram as partes envolvidas e seus representantes legais. Ademais, as brochuras dos programas citados não comprovam a existência de negociação prévia, não comprovam a participação dos empregados em sua elaboração, não comprovam a participação de um representante sindical nas negociações, nem que os respectivos instrumentos de negociação foram devidamente registrados e arquivados na competente entidade sindical.*

*Nesse sentido, intimado a comprovar a participação de um representante indicado pela categoria dos trabalhadores nas negociações que levaram à celebração dos Programas Próprios Específicos PPE e do Programa Próprio de Gestão PPG 2016/2017, cujos pagamentos ocorreram ao longo do exercício de 2017, o contribuinte apresentou em sua resposta de 01/03/2021 à intimação de 04/02/2021, o doc. Comprobatório 13 com publicação do Sindicato dos Bancários acerca do PPRS e sobre aditivo à CCT, sem qualquer menção aos planos PPE e PPG.*

*Por conseguinte, não restou comprovada, durante a auditoria fiscal, a ocorrência de negociações prévias, partes envolvidas, participação de um representante sindical, datas de celebração, nem registro junto ao Ministério do Trabalho, dos Programas Próprios Específicos PPE, do Programa Próprio de Gestão PPG e dos Planos de Incentivo a Longo Prazo PILP, cujos pagamentos ocorreram no decorrer do exercício de 2017...*

*(...)*

*Salientamos, ainda que se, de acordo com a Cláusula Oitava do Acordo PPRS, este acordo coletivo apenas reconhece e ratifica os Programas Próprios Específicos PPE, Programa Próprio de Gestão e Planos de Incentivo a Longo Prazo PILP, já existentes e mantidos pelo banco, só se pode concluir que estes não foram objeto de negociação nas discussões que levaram à elaboração do referido acordo coletivo, até mesmo porque não há como se comprovar a adequação às formalidades legais, nem a data de celebração de nenhum deles.*

*(...)*

*(grifos nossos)*

- que, ao contrário do que a empresa afirma, em sua defesa, os programas em questão não tinham regras claras e objetivas, e não apontavam as metas que deveriam ser atingidas para que os empregados fizessem jus ao benefício, conforme explicitado no Relatório Fiscal, do qual são transcritos alguns trechos abaixo, restando demonstrando, no caso, o descumprimento do requisito do art. 2º, parágrafo 1º da Lei nº 10.101/2000;

*(...)*

*No que tange à estipulação de metas, observa-se que os **Programas Próprios Específicos PPE** em questão apresentam indicadores, pesos e targets, mas não apontam as metas a que serão submetidos os funcionários para o recebimento do benefício. Além disso, nenhum desses indicadores, pesos e targets constam do Acordo PPRS, não tendo sido, portanto, negociados entre empresa e empregados com a participação do sindicato.*

*(...)*

*Como citado anteriormente e numa análise mais aprofundada, verifica-se que, na verdade, o que muitas vezes os Programas Próprios Específicos PPE chamam de "metas" nada mais são do que "indicadores" que serão utilizados para a definição a posteriori dos objetivos a serem atingidos pelos empregados para se tornarem beneficiários da premiação. Aliás os*

*próprios programas mencionados definem as inicialmente ditas "metas" como "indicadores" em suas Tabelas.*

*É possível constatar, através do estudo dos "indicadores" acima apresentados, que os programas em discussão não apontam de forma completa quais são as metas as serem alcançadas (individualmente, por área e/ou globalmente, por exemplo) para que os empregados possam fazer jus ao benefício. São somente citadas a existência de metas, assim como descritos os indicadores e pesos que irão permear a instituição e apuração das mesmas. Não são igualmente descritos os mecanismos de aferição e os critérios de avaliação que nortearão o acompanhamento do pagamento desses benefícios. Em alguns casos específicos as metas englobam uma avaliação individual de desempenho, mas não nos é trazido nos programas em tela, nenhum detalhe dessa avaliação, nem ao mesmo um modelo básico da mesma.*

*(...)*

*Resta evidente a inexistência de regras claras e objetivas nos Programas PPE. Temos somente a apresentação de indicadores, pesos e targets (que aliás, como visto anteriormente, são manifestamente critérios de pagamento de prêmios ou comissões), mas não das regras a serem seguidas pelos empregados no intuito do recebimento de uma participação.*

*(...)*

*No que tange especificamente à estipulação de metas, observa-se que o Programa Próprio Gestão (PPG) 2016/2017 não aponta em momento algum as metas que deverão ser atingidas para que o empregado se torne beneficiário da participação. Fala-se em cumprimento das metas, resultados e práticas de mercado, mas estes não são apontados. Fala-se em metas do banco, da área, dos funcionários; em metas quantitativas e qualitativas e competências individuais, mas não se explica. Nem ao menos os indicadores que serão levados em conta para a apuração e avaliação são revelados pelo programa. Menciona a existência de avaliação de competências, mas não indica os mecanismos de aferição, nem os critérios de avaliação a serem utilizados, nem apresenta um modelo básico de tal avaliação.*

*No caso das metas do banco, o programa estipula que estas serão definidas anualmente, não constando incontestavelmente do próprio Programa PPG. Por conseguinte, não há nenhum detalhamento de tais objetivos no programa, nem o haverá posteriormente. O que se tem aqui é uma simples*

*definição unilateral das metas, e absolutamente à margem da convenção coletiva e do acordo coletivo.*

*O mesmo ocorre com as metas das áreas, vez que o Programa PPG precisa que as mesmas sejam definidas em momento posterior, não constando, por consequência, do plano original.*

*Por sua vez, no que tange às metas individuais, a previsão é que estas serão acordadas entre o gestor e o funcionário.*

*(...)*

*Não havendo respostas a tais indagações, denota-se a impossibilidade de identificar no programa em apreço as citadas regras pertinentes à fixação e cumprimento do acordado. A falta de todas essas informações inviabiliza o conhecimento prévio do empregado do esforço que deverá dispender para receber a PLR, em confronto com as determinações legais. Não se pode falar aqui, portanto, da existência de regras claras e objetivas, nem de conhecimento prévio das metas a serem atingidas.*

*(...)*

*No que tange especificamente à estipulação de metas, observa-se que os Planos de Incentivo de Longo Prazo (PILP) não apontam em momento algum as metas que deverão ser atingidas para que os participantes se tornem beneficiários da gratificação/bonificação. É o Comitê Executivo, unilateralmente e fora do corpo dos planos, que guarda todos os poderes necessários para o detalhamento e aplicação das normas genericamente estabelecidas nos planos em comento. Nem ao menos os indicadores que serão levados em conta para a apuração e avaliação são revelados pelo programa. Não são indicados igualmente os mecanismos de aferição, nem os critérios de avaliação a serem utilizados. Em suma, todas as regras de aplicação de tais planos são tratadas unilateralmente e a posteriori pelo Comitê Executivo.*

*(...)Resta manifesto que o sistema acima descrito e empregado pela empresa no pagamento da PLR, nada mais é do que uma avaliação que servirá de mecanismo gerencial e como referência para o pagamento e remuneração variável em geral. Estamos diante, por conseguinte, de um sistema de avaliação para pagamento de remuneração variável, e não de um conjunto de regras estabelecidas de acordo com a legislação específica para a PLR.*

*Não há, em vista disso, como se falar em regras claras e objetivas, em metas preestabelecidas pelos acordos que geram o pagamento da*

*Participação nos Lucros no presente caso, afrontando de modo viral a legislação específica sobre a matéria, a qual específica claramente que as metas devem fazer parte de instrumentos de negociação, entre empregados e empresa, celebrados previamente e com a participação sindical.*

*Diante do exposto, não são encontrados nos Planos Próprios de PLR ora tratados a fixação de regras claras e objetivas, isto é, dos objetivos a serem atingidos pelos empregados para a percepção do benefício, nem a fixação dos mecanismos de aferição e critérios de avaliação do cumprimento destes.*

*(...)*

*(grifos e negritos nossos)*

- que, ainda, de acordo com o Relatório Fiscal: a) os Programas Próprios Específicos (PPE) estabeleceriam revisões unilaterais de metas, sendo que, no item relativo às considerações finais, dispõem que “*Quaisquer situações não previstas neste material serão analisadas e definidas pelo comitê, cuja a decisão é soberana e irrevogável*”, sendo que, da composição dos ditos comitês, que variam conforme o programa, em nenhum deles haveria qualquer menção à participação do sindicato da categoria dos trabalhadores; b) o Programa Próprio Gestão (PPG) se auto designaria como um “*Programa de Renda Variável*”, restando consignado no Acordo PPRS que as regras e valores atinentes ao referido programa seriam fixados pela Diretoria, ou seja, sem negociação com os empregados e sem participação do sindicato da categoria, tratando-se, portanto, de documento elaborado unilateralmente pela empresa; c) os Planos PILP são aprovados pelo Conselho de Administração do banco, e podem ser extintos, suspensos ou alterados, a qualquer tempo, por ele;
- que, ao contrário do que entende a impugnante, não é possível, nos termos da Lei nº 10.101/2000, que haja uma regulamentação posterior fora do instrumento original de negociação entre as partes e sem a participação sindical;
- que, como exposto no Relatório Fiscal, o contribuinte remunerou seus empregados a título de Participação nos Lucros e Resultados em desacordo com a lei específica, posto que os Planos Próprios de PLR utilizados (Programas Próprios Específicos PPE, Programa Próprio Gestão e Planos de Incentivo de Longo Prazo PILP) não incentivam a produtividade, vez que não preveem de forma completa as regras claras e objetivas para o pagamento da participação, as metas a serem atingidas pelos beneficiários, nem seus mecanismos de aferição e critérios objetivos de avaliação, cumprindo

registrar que os objetivos são definidos a posteriori, unilateralmente pela Diretoria ou pelo Comitê Executivo ou ainda pelos empregados e seus gestores, sem a participação do representante sindical, e sendo, em geral, compostos de encargos regulares decorrentes dos contratos de trabalho, não contendo a especificação de qualquer fim extraordinário a exigir o esforço adicional dos trabalhadores, sendo ainda de caráter subjetivo em alguns casos;

- que, ademais, conforme explicitado no Relatório Fiscal, nem sempre no sistema interno do contribuinte são apresentados os mecanismos de aferição das metas acordadas e os critérios de avaliação, sendo que, quando são apontados os raciocínios de avaliação, para determinação do quantum a ser distribuído a cada empregado, são utilizados critérios subjetivos, em desacordo com a lei, impossíveis de aferição objetiva posterior, como preconizado pelo art. 2º, parágrafo 1º da Lei nº 10.101/2000; e
- que, como já exposto anteriormente no item 20.12, não há que se falar, aqui, em prevalência da autonomia das vontades em face do interesse do Fisco, como alega a autuada, com base no parágrafo 6º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000, incluído pelo art. 32 da Lei nº 14.020/2020, cumprindo notar que tal dispositivo legal não se encontrava em vigor à época dos fatos geradores em questão.

20.14. No que diz respeito à argumentação aduzida pela empresa, relativa à questão da possibilidade de pagamento de PLR com base em instrumentos distintos independentemente de compensação, cabe mencionar:

- que, conforme o artigo 2º da Lei nº 10.101/2000, a PLR pode ser objeto de negociação por comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria, ou convenção/acordo coletivo, se devendo optar, no caso, por um dos procedimentos descritos;
- que a interpretação do disposto no artigo 3º, parágrafo 3º da Lei nº 10.101/2000 deve ser no sentido de que, se existir mais de um instrumento de negociação vigente ao mesmo tempo, sobre a mesma matéria, prevalecerá o que for mais favorável ao empregado, não sendo obrigado o empregador a cumprir os dois instrumentos, desde que abranjam os mesmos institutos, cabendo observar o art. 620 da CLT, na redação vigente à época dos fatos geradores (2017), abaixo reproduzido, não podendo justificar pagamentos a título de PLR, com base em instrumentos diferentes, sem a incidência de contribuições previdenciárias e de terceiros;

**CLT:**

Art. 620. As condições estabelecidas em Convenção quando mais favoráveis, prevalecerão sobre as estipuladas em Acôrdo. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967

- que o contribuinte utilizou, para o período em questão, Convenções Coletivas, Acordos Coletivos e Programas Próprios, contemplando os mesmos empregados, sem que houvesse a compensação estabelecida na legislação;
- que foi caracterizada, assim, a violação ao disposto nos artigos 2º e 3º, parágrafo 3º da Lei nº 10.101/2000;
- que, quando da formulação dos planos e dos pagamentos de PLR, a empresa estava ciente de que, nos termos da legislação em vigor, deveriam ser cumpridos os requisitos previstos na Lei nº 10.101/2000, para que não houvesse a incidência de contribuições previdenciárias e de terceiros sobre tais verbas;
- que a existência de planos concomitantes, sem compensação dos pagamentos, viola o texto normativo vigente à época dos fatos geradores (2017), de modo que todos os valores pagos a título de PLR pela empresa aos seus empregados, seja com fundamento nas Convenções Coletivas de Trabalho, seja nos Acordos de PLR, seja nos Programas Próprios, integram o salário-de-contribuição;
- que as decisões administrativas mencionadas pela impugnante não podem ser estendidas genericamente a outros casos, aplicando-se somente aos processos aos quais se referem;
- que não é aplicável às autuações em tela, relativas ao exercício de 2017, o disposto no parágrafo 5º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000, incluído pelo art. 32 da Lei nº 14.020/2020, citado pela defendente, sendo que: I) de acordo com o caput do art. 144 do Código Tributário Nacional (CTN): “O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”; II) conforme o art. 39 da Lei nº 14.020/2020, esta lei entrou em vigor na data de sua publicação, que se deu, no Diário Oficial da União, em 07/07/2020, posteriormente à ocorrência dos fatos geradores em questão; III) o art. 106, inciso II, letra “a” do CTN, que trata da questão da retroatividade benigna, mencionado, pela empresa na impugnação, diz respeito apenas ao descumprimento de obrigação acessória, não se referindo ao tributo, que será sempre devido de acordo com a legislação da época dos fatos geradores; e, IV) de acordo com o art. 106, inciso I do CTN, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito quando seja expressamente interpretativa, o que não

ocorre no caso, cabendo destacar que foi vetado o art. 37 da Lei nº 14.020/2020, que estabelecia que teria caráter interpretativo a alteração promovida por esta lei no parágrafo 5º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000.

- 20.15. Quanto à questão da substituição da remuneração / discrepância entre os valores pagos aos empregados, cabe registrar:
- que o artigo 3º da Lei nº 10.101/2000 demonstra a preocupação do legislador em não permitir que a PLR fosse utilizada em substituição da parcela salarial, e que o artigo 1º desta lei estabelece que a PLR deve servir como incentivo à produtividade;
- que, conforme o Relatório Fiscal, seriam nítidos o caráter retributivo e a substituição salarial, uma vez que determinados empregados recebiam, na forma de PLR, valores bastante elevados em relação à sua remuneração anual, restando evidente que tais pessoas não estariam prestando serviço por conta do salário “*oficial*” e sim pelos montantes disfarçados de PLR;
- que, como exposto no Relatório Fiscal, a PLR não admite critérios subjetivos de distribuição, uma vez que visa o incentivo da produtividade e não premiar determinados colaboradores em detrimento de outros, a não ser por critérios objetivos de aferição;
- que não há qualquer base legal que justifique o pagamento de valores tão vultosos a título de PLR, em relação aos salários pagos, e distribuídos de forma tão desigual entre os empregados, descaracterizando o conceito de participação nos lucros/resultados, e se configurando efetivamente como remuneração pelo trabalho; e
- que a jurisprudência sobre a matéria citada pela empresa, em sua defesa, referente a processos dos quais não tenha participado ou que não apresentem eficácia “*erga omnes*”, não produz efeito sobre as autuações em tela, não estando a administração tributária vinculada às interpretações ali veiculadas.

20.16. Com relação à alegação de necessidade de exclusão de valores de PLR pagos de forma diferida, relacionados a planos de PLR que não teriam sido objeto da autuação, cumpre esclarecer:

- que não procede a afirmação da impugnante no sentido de que a fiscalização teria incluído, no presente lançamento, valores de PLR referentes a planos de PLR não descaracterizados ou questionados no procedimento fiscal do qual decorreram as autuações que integram o presente processo administrativo;

- que não há que se falar, aqui, em exclusão dos valores pagos em fevereiro de 2017 sob as rubricas 1075 (Bônus Diferido - Parcela I), 1070 (Bônus Diferido - Parcela II) e 1065 (Bônus Diferido — Parcela III), indicados no "Demonstrativo PLR empregados" de fl. 2.628, que, conforme a autuada, estariam relacionados à PLR decorrente de PPG referentes aos exercícios de 2013, 2014 e 2015, paga de forma diferida nos termos dos PILP relacionados àqueles períodos;
- que, ao contrário do que sustenta a empresa, não se vinculou somente o PPG do exercício de 2016 aos pagamentos diferidos de PLR feitos no ano-calendário de 2017, sendo feita referência, no Relatório Fiscal, aos Planos de Incentivo de Longo Prazo (PILP) apresentados, por ela, em resposta à intimação de 04/02/2021, cabendo registrar que a citação de excertos de somente um deles se deu a título exemplificativo, como se pode verificar nos trechos dele abaixo transcritos;

**Relatório Fiscal:**

(...)

*Prosseguindo nosso diagnóstico, os terceiros e últimos planos próprios a serem especificamente comentados são os Planos de Incentivo de Longo Prazo (PILP), utilizados semelhantemente pelo banco para pagamento de PLR ao longo do exercício de 2017... constantes... da resposta à intimação de 04/02/2021:*

(...)

*No caso concreto, os pagamentos dessas gratificações diferidas, como designados pelo próprio contribuinte, realizados ao longo do exercício de 2017 e baseados nos Planos de Incentivo de Longo Prazo (PILP), foram considerados pelo banco como fazendo parte de sua PLR.*

(...)

*Uma vez que os Planos PILP possuem redação quase idêntica, com as particularidades de que alguns prevêm o pagamento em espécie e outros o pagamento em units, colamos a seguir excertos do Plano Geral de Incentivo de Longo Prazo - Doc Comprobatorio34 da resposta à Intimação de 04/02/2021:*

(...)

*(grifos nossos)*

- que, por meio do Termo de Intimação, de fls. 558 a 562, emitido em 04/02/2021, abaixo parcialmente transcrito, foram solicitados, entre outros documentos, todos os instrumentos referentes à PLR paga em 2017;

**Termo de Intimação, de 04/02/2021:**

(...)

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB) INTIMAMOS o sujeito passivo... a apresentar os documentos discriminados abaixo...

(...)

2) Relação de Instrumentos de Negociação de Participação nos Lucros ou Resultados, em formato excel, indicando todos os instrumentos celebrados sobre Participação nos Lucros ou Resultados - PLR, os quais tenham embasado quaisquer pagamentos de PLR realizados durante o período de janeiro a dezembro de 2017, inclusive aqueles relacionados a anos-base anteriores que porventura deram origem a pagamentos durante o ano de 2017.

(...)

3) Todas as Convenções Coletivas, Acordos Coletivos e Acordos Próprios sobre PLR pago no ano-base de 2017 em formato pdf;

(...)

13) Programas de Remuneração Variável, pagos em dinheiro e/ou ações, constantes do Parágrafo Segundo da Cláusula Oitava do Acordo PPRS 2016/2017 em formato pdf.

(...)

(grifos nossos)

- que, em resposta ao referido termo de intimação, a empresa informou, por meio da petição de fls. 578 a 582, da qual são reproduzidos alguns trechos a seguir, os documentos que estava encaminhando à fiscalização;

(...)

**Ref.: Termo de Intimação de 04/02/2021**

(...)

Estamos encaminhando em anexo arquivo em formato Excel (**Doc\_Comprobatorios02**) contendo a **relação de todos os instrumentos celebrados sobre PLR**

(...)

Estamos encaminhando em anexo arquivos em formato Pdf (**Doc\_Comprobatorios03 ao Doc\_Comprobatorios07**) contendo a cópia dos instrumentos relacionados na planilha encaminhada em resposta ao item 2 acima.

(...)Estamos encaminhando em anexo:

- Arquivo em formato Excel (**Doc\_Comprobatorios17**) contendo a relação dos programas de Remuneração Variável em Dinheiro e Ações dos anos de 2013 a 2016 que ensejaram pagamentos no ano de 2017;

- Arquivos em formato Pdf (**Doc\_Comprobatorios18 ao Doc\_Comprobatorios34**) contendo a cópia dos programas citados na planilha acima;

(...)

(grifos nossos)

- que, na relação dos programas que ensejaram pagamentos diferidos em 2017 (Doc\_Comprobatorios17.xlsx – arquivo não paginável, anexado conforme termo de fl. 822), fornecida pela empresa e considerada pela fiscalização, para fins de lançamento, neste processo administrativo fiscal, há a indicação do PPG 2013, PPG 2014 e PPG 2015, conforme trecho abaixo reproduzido;

Banco Santander - Programas de Remuneração Variável em Dinheiro e Ações com Pagamentos em 2017										
Programa	Documentos Comprobatorios	Esquema Pagamento	Participantes	Tipo	Valor Base Inicial	Parcela	Data Pgtto	Contrato Individual	Rubrica da Fopag Empregados	Rubrica da Fopag Administradores
PPG 2013 DIFERIMENTO ANO BASE 2013 - Coletivo Supervisionado (Units) DIFERIMENTO ANO BASE 2013 - Coletivo Supervisionado (Especie) DIFERIMENTO ANO BASE 2013 - Regra Geral (Especie)	Doc_Comprobatorios18 / Doc_Comprobatorios19 / Doc_Comprobatorios20	Performance 2015 Pagamento a vista: 2015 Pagamento 1ª parcela: 2015 Pagamento 2ª parcela: 2016 Pagamento 3ª parcela: 2017	Administradores e empregados elegíveis ao programa PPG	Gratificação em Dinheiro (corrigida em 100% do CDI entre 01/02 do ano base e 31/01 do 3º exercício subsequente ao ano base)  Gratificação em units (corrigida pela distribuição de dividendos ou Juros Sobre Capital Próprio)	Valor de PPG definido considerando resultado do Banco, resultado da área e desempenho individual	3ª	02/2017 (até 31/03/2017)	Sim	PLR 1065 - dinheiro e ações 5460 - desconto ações	Lei 6404 1165 - dinheiro e ações 5460 - desconto ações
PPG 2014 DIFERIMENTO ANO BASE 2014 - COLETIVO IDENTIFICADO (UNITS) DIFERIMENTO ANO BASE 2014 - COLETIVO IDENTIFICADO (DINHEIRO) DIFERIMENTO ANO BASE 2014 - REGRA GERAL (DINHEIRO)	Doc_Comprobatorios21 / Doc_Comprobatorios22 / Doc_Comprobatorios23	Performance 2016 Pagamento a vista: 2015 Pagamento 1ª parcela: 2016 Pagamento 2ª parcela: 2017 Pagamento 3ª parcela: 2018	Administradores e empregados elegíveis ao programa PPG	Gratificação em Dinheiro (corrigida em 100% do CDI entre 01/02 do ano base e 31/01 do 3º exercício subsequente ao ano base)  Gratificação em units (corrigida pela distribuição de dividendos ou Juros Sobre Capital Próprio)	Valor de PPG definido considerando resultado do Banco, resultado da área e desempenho individual	2ª	02/2017 (até 31/03/2017)	Sim	PLR 1070 - dinheiro e ações 5460 - desconto ações	Lei 6404 1170 - dinheiro e ações 5460 - desconto ações
PPG 2015 Regulamento - Diferimento 2015 - Coletivo Identificado (Dinheiro) Regulamento - Diferimento 2015 - Coletivo Identificado (Units) Regulamento - Diferimento 2015 - Regra Geral	Doc_Comprobatorios24 / Doc_Comprobatorios25 / Doc_Comprobatorios26 / Doc_Comprobatorios27 / Doc_Comprobatorios28	Performance 2015 Pagamento a vista: 2016 Pagamento 1ª parcela: 2017 Pagamento 2ª parcela: 2018 Pagamento 3ª parcela: 2019	Administradores e empregados elegíveis ao programa PPG	Gratificação em Dinheiro (corrigida em 100% do CDI entre 01/02 do ano base e 31/01 do 3º exercício subsequente ao ano base)  Gratificação em units (corrigida pela distribuição de dividendos ou Juros Sobre Capital Próprio)	Valor de PPG definido considerando resultado do Banco, resultado da área e desempenho individual	1ª	02/2017 (até 31/03/2017)	Sim	PLR 1075 - dinheiro e ações 5460 - desconto ações	Lei 6404 1175 - dinheiro e ações 5460 - desconto ações
PPG 2016 Regulamento - Diferimento 2016 - Coletivo Identificado - com indicadores (Dinheiro) Regulamento - Diferimento 2016 - Coletivo Identificado - com indicadores (Units) Regulamento - Diferimento 2016 - Coletivo Identificado - sem indicadores (Dinheiro) Regulamento - Diferimento 2016 - Coletivo Identificado - sem indicadores (Units) Regulamento - Diferimento 2016 - Regra Geral (Dinheiro)	Doc_Comprobatorios29 / Doc_Comprobatorios30 / Doc_Comprobatorios31 / Doc_Comprobatorios32	Performance 2016 Pagamento a vista: 2017 Pagamento 1ª parcela: 2018 Pagamento 2ª parcela: 2019 Pagamento 3ª parcela: 2020	Administradores e empregados elegíveis ao programa PPG	Gratificação em Dinheiro sem correção porque é a vista Gratificação em units sem correção porque é a vista	Valor de PPG definido considerando resultado do Banco, resultado da área e desempenho individual	a vista	02/2017 (até 31/03/2017)	Sim	PLR 415 - em dinheiro 1055 - em ações 5435 - desconto ações	Lei 6404 805 - em dinheiro 1060 - em ações 5435 - desconto ações
ILP SOP 2013 Regulamento_SOP_2013	Doc_Comprobatorios33 e Doc_Comprobatorios34	Performance 2013 a 2015 Pagamento: 2016 a 2018 (Janeira para o participante solicitar o exercício - pagamento)	Administradores, empregados de nível gerencial e outros funcionários, determinados pelo Comitê Executivo	Gratificação em units	A ser determinado pelo Comitê Executivo para cada participante	única	30/06/2016 a 30/06/2018	Sim	1160 - pagto em ações 5485 - desconto ações	1180 - pagto em ações 5485 - desconto ações

- que, a título exemplificativo, se reproduz a seguir trecho do “Plano de Incentivo de Longo Prazo – Regra Geral - Ano Base 2014”, de fls. 845 a 853, relativo ao objeto do plano, em que se explica que o pagamento do bônus diferido seria feito em 3 (três) parcelas, nos 3 (três) exercícios sociais subsequentes ao ano base; e

(...)

### **III. OBJETO DO PLANO**

3.1. O Plano tem como objeto o pagamento de gratificação em dinheiro aos Participantes, 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"). Até o dia 10 de fevereiro de cada um dos três exercícios sociais subsequentes ao Ano Base, o Conselho de Administração da Companhia poderá alterar o Valor Base Máximo por Ano, com base nos critérios do Item 4.3 abaixo, fixando, assim, a "Valor Base Final por Ano".

3.3. Os valores do Bônus Diferido a serem pagos aos Participantes serão calculados da seguinte forma:

(a) Primeiro exercício subsequente ao Ano Base: Valor Base Final por Ano para o primeiro exercício corrigido pela variação de 110% (cento e dez por cento) de CDI entre 1º de Fevereiro do Ano Base até 31 de janeiro do primeiro exercício subsequente ao Ano Base.

(b) Segundo exercício subsequente ao Ano Base: Valor Base Final por Ano para o segundo exercício corrigido pela variação de 110% (cento e dez por cento) de CDI entre 1º de Fevereiro do Ano Base até 31 de janeiro do segundo exercício subsequente ao Ano Base.

(c) Terceiro exercício subsequente ao Ano Base: Valor Base Final por ano para o terceiro exercício corrigido pela variação de 110% (cento e dez por

cento) de CDI entre 1º de Fevereiro do Ano Base até 31 de janeiro do terceiro exercício subsequente ao Ano Base.

3.4. Os pagamentos de cada parcela do Bônus Diferido dos Participantes (i) serão feitos até o dia 31 de março de cada um dos três exercícios sociais subsequentes ao Ano Base, (ii) obedecerão as especificações aprovadas pelo Conselho de Administração e Comitê Executivo da Companhia, e (iii) quando envolverem administradores da Companhia, serão feitos dentro do limite da remuneração global dos administradores aprovada em Assembleia Geral Ordinária da Companhia ou sob a forma de pagamento de participação nos lucros.

(...)

(grifos nossos)

- que, conforme explicitado no Relatório Fiscal, do qual são transcritos alguns trechos abaixo, os pagamentos baseados nos planos PILP não se tratavam, efetivamente, de PLR, mas, sim, de uma espécie de gratificação.

**Relatório Fiscal:**

(...)

No caso concreto, os pagamentos dessas gratificações diferidas, como designados pelo próprio contribuinte, realizados ao longo do exercício de 2017 e baseados nos Planos de Incentivo de Longo Prazo (PILP), foram considerados pelo banco como fazendo parte de sua PLR.

(...)

Ora, ainda que o banco tenha tratado os pagamentos realizados com base nos Planos PILP como Participação nos Lucros ou Resultados, tal qualificação não merece ser aqui acatada pelos motivos anteriormente externados, bem como por aqueles que passaremos a expor.

(...)

Fácil constatar que em nenhum dispositivo de qualquer um dos Planos PILP há sequer uma simples menção: (a) de que se trata de Participação nos Lucros ou Resultados; (b) ao Acordo Coletivo do PPRS sobre PLR; (c) à existência de uma negociação prévia entre empresa e empregados para a definição das regras atinentes aos planos; ou (d) a qualquer tipo de participação do sindicato dos empregados na negociação e celebração de tais planos.

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/bonificação uma parcela seleta de seus colaboradores...

(...)

Lembramos ainda que, como tratado precedentemente, dos Planos de Incentivo a Longo Prazo - PILP não constam quaisquer assinaturas, nem ao menos suas datas de celebração, não sendo possível comprovar sequer que foram celebrados de fato.

(...)

No que tange especificamente à estipulação de metas, observa-se que os Planos de Incentivo de Longo Prazo (PILP) não apontam em momento algum as metas que deverão ser atingidas para que os participantes se tornem beneficiários da gratificação/bonificação. É o Comitê Executivo, unilateralmente e fora do corpo dos planos, que guarda todos os poderes necessários para o detalhamento e aplicação das normas genericamente estabelecidas nos planos em comento...

(...)

(grifos nossos)

20.17. É de se registrar, aqui, ademais, ante a argumentação da defendente, que as verbas concedidas a título de PLR aos empregados não se trata de pagamentos não habituais e eventuais, cabendo observar:

- que o conceito de habitualidade não implica exigência de que os pagamentos ocorram todos os meses, ou em certa quantidade de vezes durante o ano, não se impondo somente pela mera repetição num dado espaço de tempo;
- que um pagamento pode ser considerado habitual ainda que seja realizado uma única vez ao ano ou mesmo ao longo de todo o contrato de trabalho, desde que seja esperado como certo pelo contratado;
- que uma situação é aquela onde a empresa, por um ato de liberalidade, resolve conceder um pagamento extra aos seus empregados, sem que haja a menor esperança destes quanto à sua recepção, a mínima ideia de que este possa ocorrer, sendo o elemento surpresa inerente ao pagamento não eventual, e outra situação, bastante diversa, é aquela em que os empregados passam o ano inteiro aguardando para, em um mês no ano seguinte, receber uma quantia que já se sabe que virá, inexoravelmente; e
- que há que se reconhecer a habitualidade, quanto às referidas verbas, configurada pela certeza quanto à sua recepção, por parte dos empregados.

20.18. Cabe mencionar, por fim, que os documentos juntados pela empresa, em sua impugnação, não são hábeis e suficientes a afastar as acusações relativas às verbas em questão que constam no Relatório Fiscal, e comprovar o cumprimento de todos os requisitos da Lei nº 10.101/2000 para que não fossem consideradas parcelas integrantes do salário-de-contribuição.

20.19. Dessa forma, restando demonstrado que não foram atendidos, no caso, pelo contribuinte, todos os requisitos estabelecidos na legislação específica, que trata da matéria, para que os pagamentos, aos empregados, a título de PLR não integrassem o salário-de-contribuição, deve ser mantido, aqui, o lançamento em tela referente à verba em questão, efetuado pela fiscalização.

Acrescenta-se, ao acima exposto, os diversos posicionamentos deste colegiado, sobre os temas acima discutidos, nos acórdãos transcritos abaixo:

#### **Quanto a data de formalização dos Acordos**

Segunda Turma do CSRF, em processo semelhante ao dos autos em epígrafe, em sessão realizada em 25 de outubro de 2023, acórdão 9202-011.036, assim se manifestou:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2014 a 30/09/2015 PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO.

(...)

**PLR. PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. ACORDO DISCUTIDO E FIRMADO APÓS O INÍCIO DO PERÍODO DE AFERIÇÃO.**

Constitui requisito legal que as regras do acordo da PLR sejam estabelecidas previamente, de sorte que os acordos discutidos e firmados após o início do período de aferição acarretam a inclusão dos respectivos pagamentos no salário de contribuição.

#### **Regras claras e objetivas**

Acórdão: 9202-008.542 Data de Publicação: 10/03/2020

**PLR. INEXISTÊNCIA DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS PARA FIXAÇÃO DO DIREITO À PERCEPÇÃO.**

Os instrumentos decorrentes de negociação deverão conter regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos de participação nos lucros ou resultados. Para caracterização de regras claras é necessária a existência de mecanismos de aferição do resultado do esforço inteiramente presentes no acordo já em sua celebração, de modo que possam ser conhecidos e avaliados no decorrer do processo de aferição.

#### **Valor fixo**

Acórdão: 9202-011.030 Data de Publicação: 11/01/2024

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. FIXAÇÃO DE VALOR MÍNIMO EM ACORDO COLETIVO.**

A fixação de valor mínimo a ser pago a título de PLR, estipulado em acordo coletivo que estabelece plano de metas, não atende ao objetivo da legislação de regência de promover incentivo à produtividade.

Acórdão: 9202-010.257 Data de Publicação: 01/02/2022

**PLR. PARCELA FIXA. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS. MECANISMOS DE AFERIÇÃO. AUSÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. INCIDÊNCIA.**

O acordo que prevê o pagamento da Participação nos Lucros e Resultados (PLR) em valor fixo não atende às disposições legais, uma vez que viola a exigência de regras claras e objetivas, bem como de mecanismos de aferição dos critérios e condições necessários à obtenção do direito ao recebimento da verba.

**Assiduidade**

Acórdão: 9202-007.415 Data de Publicação: 21/01/2019

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. ASSIDUIDADE. AUSÊNCIA DE METAS OU RESULTADOS. DESCONFORMIDADE COM A LEI REGENTE. INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.**

A simples utilização do critério da assiduidade para fins de cumprimento de metas ou resultados, por si só, não atende ao disposto em lei.

Face ao exposto, também neste tópico, mantenho a decisão de piso.

**DA IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO SOBRE O *HIRING BONUS***

Alega a Recorrente, com amparo nos arts. 22, I, c/c art. 28, I e 9º, e 7º, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, que as verbas pagas a segurados empregados e trabalhadores avulsos que se destinam a retribuir o trabalho, não possuem caráter habitual e afiguram-se eventuais não se sujeitam à incidência de contribuições previdenciárias, dado não integrarem o salário-de-contribuição.

Defende que o *hiring bonus* ou bônus de contratação, é um pagamento realizado pelo Santander no ato da contratação de um beneficiário, objetivando atrair o profissional de perfil altamente especializado, sendo certo que não tem o condão de ressarcir o beneficiário por um serviço prestado, mas, sim, de proporcionar um incentivo à contratação de profissionais altamente disputados no mercado de trabalho e que é feito antes da contratação, cujo pagamento é efetuado após a contratação sem prejuízo da efetiva remuneração que irá receber após o início do desempenho das suas atividades. Portanto, não é verba de prestação de serviços.

Afirma que como o pagamento é efetuado de uma única vez e no ato da contratação, não preenche os critérios de habitualidade e não eventualidade, restando evidente a

improcedência da autuação, por não se destinar à retribuição do trabalho, não possuir caráter habitual e se afigurar eventual, não integrando o salário-de-contribuição.

Por outro lado, sustenta que tal bônus pode, ainda, ser interpretada como uma forma de indenização e, também, não devem integrar o salário de contribuição para fins de contribuição previdenciária.

Caso não seja reconhecida a improcedência da autuação sobre o hiring bonus em função da ausência de natureza contraprestacional, do seu caráter não habitual e eventual, bem como pela sua natureza indenizatória, o que se admite para debater, afirma que deve, ao menos, ser determinado o cancelamento dos lançamentos sobre a bonificação reembolsada ao Santander. Explica que, nas propostas de contratação é previsto que o bônus deve ser devolvido em caso de pedido de demissão ou dispensa por justa causa antes de decorrido um prazo pré-estabelecido.

Em que pese o esforço argumentativo, não vejo dessa forma.

A prática do *hiring bonus* vem sendo adotada largamente em relação a altos cargos executivos e consiste no pagamento de uma quantia 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.

Em regra, é pago em única parcela quando da contratação ou do início da prestação de serviços. Pode haver obrigação expressa de devolução integral ou parcial na hipótese de o profissional não vir a prestar serviços ou deixar a empresa antes de determinado período, denominando-se, neste caso, bônus de retenção.

Veja que, sem a contratação do profissional, não existiria o *Hiring bonus*. Assim, a referida parcela encontra-se vinculada aos serviços prestados pelo trabalhador, ainda que a prestação de serviços ocorra em momento posterior, representando antecipação de pagamento, característica que não afasta sua essência retributiva e remuneratória.

O fato de uma verba, no caso o “bônus”, ter sido paga na contratação do empregado, antes, portanto, da prestação do serviço, que se concretizará ao longo da vigência do contrato de trabalho- não descaracteriza a sua natureza remuneratória, pois é evidente o seu caráter contraprestacional ao serviço que será prestado pelo empregado. Nada impede que o empregador antecipe a sua prestação (pagamento da remuneração do empregado) efetuando-a antes que o empregado efetue a sua (prestação do trabalho).

Veja que o futuro empregado somente faz jus à incorporação definitiva dos valores do bônus em seu patrimônio na medida em que cumpra o contrato de trabalho previamente ajustado. Assim, o bônus somente passa a ser pago na medida do desenrolar do vínculo laboral dele decorrente. Tal conclusão acarreta, de forma indissociável de retributividade de tal parcela.

Tanto se está diante de uma remuneração pelo trabalho que, se deixar a empresa, o empregado devolve o dinheiro antecipado na proporção dos meses que faltarem para completar o prazo abrangido pela antecipação.

Assim, considera-se o bônus como antecipação da prestação de serviços e tem natureza de remuneração, portanto é salário de contribuição das contribuições previdenciárias e de Terceiros.

Na esfera trabalhista, a jurisprudência atual, do Tribunal Superior do Trabalho reconhece a natureza salarial do *hiring bonus* (bônus de contratação), como atesta a seguinte ementa:

"RECURSO DE REVISTA NÃO REGIDO PELA LEI 13.015/14. PARCELA DE NOMINADA "HIRING BÔNUS". EQUIPARAÇÃO ÀS "LUVAS NATUREZA SALARIAL. A parcela paga sob a denominação *hiring bônus* ao Reclamante pelo Banco Reclamado equipara-se à denominadas "luvas", prevista inicialmente no artigo 12 da Lei 6.354/76 (revogada pela Lei 12.395/11) e, atualmente, no artigo 31, § 1º. da Lei 9.615/98, típica dos contratos empregatícios com atletas profissionais. Conforme destacado pelo TRT, a parcela é paga como forma de incentivar a contratação do empregado com qualificação técnica diferenciada, ostentando nítido caráter salarial. Decisão regional em consonância com o entendimento atual, notório e interativo desta Corte Superior (Súmula 333/TST e artigo 896, § 7º, da CLT. Recurso de revista conhecido e não provido" (RR-1063-97.212.5.15.0066. 7a Turma, Relator Ministro Douglas Alencar Rodrigues, DEJT 25/11/2016).

No próprio documento apresentado pelo recorrente (fl. 652, id 8233abb p. 1), é possível verificar o caráter salarial da parcela, tanto é que a "quantia sofrerá tributação na fonte, com desconto de imposto de renda e INSS".

Ainda, como referência de decisão no âmbito da Justiça do Trabalho sobre o Bônus de Retenção, pode-se citar o Acórdão da 16ª Turma do TRT, 2ª Região (SP), o qual, em julgamento de Recurso Ordinário da 80ª VT São Paulo, por unanimidade de votos, manteve o teor da sentença proferida nos autos do processo nº 1002219-82.2016.5.02.0080. Segue trecho da sentença mantida:

a-) quanto a natureza jurídica, em razão do interesse que gera aos objetivos do empreendimento, o bônus de retenção é comparável às luvas. Nesse aspecto, o pagamento do bônus de retenção não tem a finalidade de ressarcir qualquer prejuízo ou despesas do empregado, não possuindo natureza indenizatória. Da mesma forma não pode ser tratado como prêmio, pois, depende tão somente do histórico profissional do empregado.

Portanto, não se pode alegar nem menos que se trata de uma indenização, pois, como bem observa o Procurador da Fazenda Nacional, em suas contrarrazões ao Recurso Voluntário:

*“Indaga-se, então, que espécie de indenização é essa em que a parte lesada tem que devolver a verba indenizatória?”*

*As verbas indenizatórias, em sua essência, são devidas por quem tenha de alguma maneira lesado o patrimônio ou um bem jurídico de outrem, sendo o seu escopo justamente o de recomposição desse patrimônio.*

O Recorrente alega, também, que a verba não possui caráter habitual e afigura-se eventual, posto que pago uma única vez.

Como se vê da leitura do art. 22, I e do art. 28, I, da Lei no 8.212/91 e do art. 201, § 1º, do Regulamento da Previdência Social – RPS, somente é exigido o requisito da habitualidade no que diz respeito ao “salário in natura”, por incluir, expressamente, no conceito de remuneração os “ganhos habituais sob a forma de utilidades”, sem fazer menção ao requisito habitualidade para os pagamentos em espécie.

Ou seja, no campo de incidência das contribuições previdenciárias encontram-se: a) a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, inclusive gorjetas (salário em espécie); e b) os ganhos habituais sob a forma de utilidades (salário in natura).

Pode-se, então, concluir que a lei, ao definir a hipótese de incidência da contribuição previdenciária, exige o requisito da habitualidade tão somente para o salário in natura.

Por outro lado, a circunstância de que determinado pagamento tenha ocorrido uma única vez, não é suficiente, por si só, para que seja qualificado como eventual. A palavra eventual, como definida nos dicionários da língua portuguesa, refere-se a um acontecimento incerto, não esperado, que é casual, fortuito, acidental.

Assim, entendo que ganho eventual seja aquele que se recebe de forma inesperada, por caso fortuito, como no caso de uma indenização dada graciosamente pela empresa a um empregado que tenha perdido sua moradia, por conta de uma enchente. Nota-se aqui que nem a enchente, nem a indenização poderia ser antevista ou esperada. Ao contrário, no caso dos autos, era garantido ao empregado, quando da sua contratação, um valor esperado a título de bônus de contratação.

Neste mesmo sentido, há jurisprudência administrativa consolidada no âmbito deste colegiado, inclusive em julgamento de processo do próprio Banco Santander:

Acórdão: 2201-010.137 - 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária – sessão de 01 de fevereiro de 2023

Recorrente: **BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A.**

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

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

Acórdão: 9202-008.525 Data de Publicação: 18/02/2020

**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.

Acórdão: 9202-008.275 Data de Publicação: 12/12/2019

**CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. BÔNUS DE RETENÇÃO. PROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO.**

O pagamento de bônus de retenção ou gratificação de permanência vinculado e abatido posteriormente com o pagamento de sua remuneração representa um ganho fornecido como resultante de uma contraprestação e se encontra dentro do conceito do salário de contribuição.

Acórdão nº 2202-010.384 – Data de 04/10/2023

**BÔNUS DE CONTRATAÇÃO. HIRING BONUS**

Os bônus de contratação (*hiring bonus*) têm natureza salarial por representarem parcelas pagas como antecipação pecuniária para manutenção do empregado prestando serviços na empresa por um período de tempo preestabelecido, não se verificando no caso a ocorrência de pagamento eventual.

A Segunda Turma do CSRF, em processo semelhante ao dos autos em epígrafe, em sessão realizada em 25 de outubro de 2023, acórdão 9202-011.036, assim se manifestou:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2014 a 30/09/2015

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO.

(...)

HIRING BONUS. GRATIFICAÇÃO ESPONTÂNEA. NATUREZA SALARIAL. COMPONENTE DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

A gratificação paga por ocasião da admissão pressupõe a contraprestação pelo trabalho, portanto a sua natureza é salarial, ausente a comprovação de que enquadrar-se-ia em uma das exceções legais. 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.

Assim sendo, para o segurado empregado entende-se por salário-de-contribuição a totalidade dos rendimentos destinados a retribuir o trabalho, seja em que momento, se antes, no início, durante ou no término do contrato de trabalho, esses pagamentos ocorram, razão pela qual a remuneração paga previamente ao contrato, com o intuito de estímulo a um trabalho que será posteriormente executado, deve fazer parte do conceito de remuneração para efeitos de incidência de contribuições previdenciária, nos termos do previsto no inciso I do art. 28, da Lei nº 8.212, de 1991:

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

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

A incidência de contribuição previdenciária só fica afastada nas hipóteses previstas no parágrafo 9º, do artigo 28, da Lei nº 8212/91, nas quais essa verba não está arrolada.

Neste contexto, não cabe ao intérprete excluir uma parcela simplesmente por entender ter sido paga de forma eventual. Conforme já demonstrado, não entendo a verba ora analisada como “ganhos eventuais”, pois compreendo existir uma vinculação clara ao salário e a permanência do executivo naquela sociedade por um determinado período.

A alegação de que houve a devolução do valor pago nos casos em que o empregado pediu demissão ou foi demitido sem justa causa antes do prazo convencionado não interfere o

lançamento, pois diz respeito a evento futuro em relação à ocorrência do fato gerador, que se consoma com a prestação de serviços remunerados.

Pelo exposto, não merece reforma da decisão de piso, também neste tópico.

### **DA AUTUAÇÃO DE GILRAT AJUSTADO**

O Recorrente insurge-se em face da cobrança do diferencial de alíquota relativas ao GILTAT do estabelecimento matriz, alegando ser indevida a reclassificação que decorreria, a seu ver, de análise subjetiva da Autoridade Fiscal, aduzindo no Recurso Voluntário, as mesmas alegações apresentadas na impugnação.

Analisando a questão, verifica-se que no Relatório Fiscal, e-fls. 2629 a 2784, assim detalhou o reenquadramento do estabelecimento matriz do Recorrente:

[...]

Analisando a planilha apresentada (Doc\_Comprobatorios02) em resposta ao item 03 do TIF de 06/05/2021 verificamos que os empregados lotados no estabelecimento do CNPJ 90.400.888/0001-42 (matriz) totalizam 14.956 registros, alocados em 55 diferentes grupos de Classificação Brasileira de Ocupações – CBO. Dessa classificação, 16 ocupações foram consideradas por esta fiscalização como inerentes à atividade bancária, e 39 foram consideradas como atividades não bancárias, administrativas.

Apesar de as ocupações inerentes à atividade bancária representarem um menor número de grupos – 16, contra 39 de atividades não bancárias – elas são compostas pelo maior número de empregados do estabelecimento – 9.161 contra 5.795, o que representa 61,25% do total de empregados realizando a atividade bancária. Tais informações encontram-se detalhadas na planilha denominada Análise CBO do Estabelecimento Matriz – Banco Santander (Brasil) S/A, em anexo a este Termo de Verificação Fiscal.

Verifica-se que o levantamento efetuado pela autoridade fiscal, encontra-se na planilha anexada aos autos como arquivo não-paginável, e-fls. 2618.

A Recorrente afirma que, em sua análise, a Autoridade Fiscal equivocou-se ao classificar, como atividade bancária algumas CBO, citando como exemplo: CBO 1210 - diretores gerais; CBO 1421 - Gerentes administrativos, financeiros e de riscos; CBO 1233 - Diretores de comercialização e marketing; CBO 1423 - Gerentes de comercialização, marketing e comunicação e CBO 4223 - Operadores de telemarketing.

A DRJ, ao analisar os argumentos da Recorrente, pronunciou-se:

24.4. A empresa, em sua defesa, sustenta que a autoridade fiscal teria se equivocado ao vincular determinados códigos CBO à atividade bancária, afirmando que não se poderia determinar como um cargo bancário aquele que poderia ser encontrado em empresas de outra natureza, citando os seguintes: CBO nº 1210 – “Diretores Gerais”; CBO nº 1421 –

“Gerentes administrativos, financeiros e de riscos”; CBO nº 1233 – “Diretores de comercialização e marketing” e CBO nº 1423 – “Gerentes de comercialização, marketing e comunicação”; e, nº 4223 – “Operadores de telemarketing”.

24.5. Cabe mencionar, então, que não é necessário que haja, no título da ocupação, a palavra “bancário” ou “bancária”, para que a atividade desenvolvida pelo profissional enquadrado em determinado código CBO seja considerada como bancária, devendo ser observada a função efetivamente desempenhada por ele, no caso concreto.

24.6. Com relação ao código CBO nº 1210 – “Diretores Gerais”, a empresa assevera que se trataria de cargo vinculado à atividade empresária em que está inserido o respectivo funcionário, de modo que ele não poderia ser determinado como um cargo bancário, porque poderia ser encontrado em empresas de outra natureza, e estar exercendo atividades administrativas. É de se observar, no entanto, que, conforme explicitado no Relatório Fiscal, os profissionais com referido código CBO se trataria de diretores do mais alto nível da empresa, os quais, dentre outros, “estabelecem as estratégias operacionais”, “supervisionam os negócios do banco”, “representam e preservam a imagem da empresa”, “concedem entrevistas e participam de negociações”, ou seja, dirigem efetivamente a sociedade, atuando, assim, na atividade-fim da empresa, devendo ser mantido o entendimento da fiscalização, ao considerar este CBO relacionado à atividade bancária.

24.7. Quanto ao código CBO nº 1421 – “Gerentes administrativos, financeiros e de riscos”, a empresa sustenta que os profissionais ocupantes destes cargos estariam voltados à análise e atuação administrativa interna, à gestão financeira interna e à análise de riscos da atividade empresária, sendo tais cargos administrativos, mas não trouxe aos autos documentos comprobatórios desta sua alegação, devendo haver, assim, a manutenção da classificação do CBO em tela como atividade bancária, conforme exposto no Relatório Fiscal.

24.8. No que diz respeito ao código CBO nº 1233 – “Diretores de comercialização e marketing” e ao código CBO nº 1423 – “Gerentes de comercialização, marketing e comunicação”, a impugnante registra que as atividades desenvolvidas por tais profissionais envolveriam o processo de criação, planejamento e desenvolvimento de produtos ou serviços, e que teriam natureza administrativa. Cabe observar, no entanto, que a empresa não juntou aos autos quaisquer elementos que comprovassem essa sua afirmação, no sentido de seu enquadramento como atividade administrativa, que deve ser analisada a atuação destes profissionais no caso concreto, e que, conforme o Relatório Fiscal, se tratariam aqueles com código CBO nº 1233 de diretores que atuam na “definição do planejamento estratégico da empresa”, que “definem e executam o plano de marketing e vendas”, sendo que aqueles com código CBO nº 1423 se tratariam de gerentes que elaboram “planos estratégicos das áreas de comercialização, marketing e comunicação”, atuando ambos, assim, com os produtos do banco, numa atividade evidentemente não meramente administrativa. Dessa forma, tem-se que deve ser mantida a classificação dos CBO’s em tela como atividade bancária, como feita pela fiscalização.

24.9. No que diz respeito ao código CBO nº 4223 – “Operadores de telemarketing”, a empresa menciona apenas que se trataria de atividades administrativas em que os

funcionários atuam como agentes de contato com clientes e fornecedores. Tal alegação, contudo, não é hábil a afastar a sua classificação como atividade bancária, que foi realizada pela fiscalização, com base nas funções desempenhadas pelos profissionais em questão, no caso concreto. Cabe destacar que, segundo o Relatório Fiscal, os profissionais com referido CBO “oferecem produtos e serviços” do banco, “atendem usuários” do banco, “fazem serviços de cobrança e cadastramento de clientes” do banco, atuando, assim, na atividade-fim da empresa. Portanto, não há reparo a ser feito, aqui, no procedimento da fiscalização que considerou este CBO como relacionado à atividade bancária.

24.10. É de se enfatizar, no caso, que, apesar de contestar o entendimento da autoridade lançadora, que se encontra fundamentado no Relatório Fiscal, de que os trabalhadores com alguns CBO's, no estabelecimento matriz, desenvolvessem atividades bancárias, a empresa não trouxe aos autos, em sua defesa, documentos hábeis e suficientes a comprovar sua alegação de que tais grupos de profissionais deveriam ser classificados na realização de atividade administrativa, não bastando, para tanto, a planilha elaborada por ela (doc\_14) – arquivo não paginável anexado conforme termo de fl. 3.463 – contendo somente a relação de seus funcionários com a indicação da CBO de cada um deles, e a descrição sumária das CBO's.

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

Pelas informações colacionadas, observa-se que as atividades desenvolvidas pelos trabalhadores enquadrados nas Classificação Brasileira de Ocupação – CBO, em questão, não se enquadram no conceito de serviços de escritório e apoio administrativo.

A tal conclusão não se chega em decorrência de uma análise subjetiva, mas da constatação de que os serviços combinados de escritório e apoio administrativo consistem em dar suporte à atividade principal da empresa, com esta não se confundindo. Inclui atividades como gestão de correspondência, atendimento telefônico, gestão de documentos e secretariado.

Já as atividades desenvolvidas pelos trabalhadores enquadrados nas CBO em análise são completamente distintas e não guardam qualquer relação com os serviços de escritório e apoio administrativo: diretores de comercialização e marketing (planejamento estratégico, gerenciamento da qualidade da venda, políticas de RH, etc.); gerentes de comercialização, marketing e comunicação (planos estratégicos, gerenciamento do cliente e de RH, ações de relações públicas e ouvidoria, políticas públicas, etc.); técnicos de seguros e afins (comercialização de seguros, inspeção de riscos, cálculos de prêmios, etc.) e especialistas em promoção de produtos e vendas (vendas e demonstração de produtos, esclarecimento de dúvidas, pós-venda, políticas de vendas e promoção, etc.).

Quanto a alegação de que, para o ano de 2017, foram elaborados estudos, o PPRA- Programa de Prevenção de Riscos Ambientais, acerca das condições de trabalho a que estão submetidos os funcionários do Santander, visando instituir programas que visam à saúde e integridade física e mental dos trabalhadores, concluiu que o grau de risco do estabelecimento do

Santander seria enquadrado como leve, conforme se infere dos laudos técnicos emitidos, não prospera.

O PPRA, bem como laudos/pareceres técnicos não se prestam a alterar a GILRAT, por falta de amparo legal, já que o grau de cada atividade está definido no anexo V, do Decreto nº 3.048, de 1999, cabendo apenas ao contribuinte se auto enquadrar na respectiva atividade preponderante, informando-a em GFIP.

Nesse sentido, em julgamento do mesmo contribuinte (Banco Santander) e tendo o mesmo objeto (alíquota GILRAT do estabelecimento matriz), a primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção, no Acórdão 2201-010.137, em sessão de 01/02/2023, assim se pronunciou:

#### **ALÍQUOTA GILRAT.**

A alíquota GILRAT é determinada pela atividade preponderante de cada estabelecimento da empresa e respectivo grau de risco, sendo passível de revisão quando constatada incorreção. O permissivo legal e regulamentar para a empresa realizar o autoenquadramento está restrito à apuração de sua atividade preponderante, não havendo amparo legal para que o contribuinte deixe de observar os graus de risco definidos no Anexo V do Decreto nº 3.048 de 1999. (Acórdão 2201-010.137, sessão realizada em 1º de fevereiro de 2023)

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

#### **DÉBITOS DE CONTRIBUIÇÃO AO INCRA: DECISÃO FAVORÁVEL AO SANTANDER TRANSITADA EM JULGADO**

Subsidiariamente, o Recorrente destaca o trânsito em julgado de decisão judicial, obtida no bolo do Mandado de Segurança nº 2002.71.00.009804-9 (MS), que reconheceu a inexigibilidade da contribuição ao INCRA no percentual de 0,2%, a partir da vigência da Lei nº 8.212/91, determinando às autoridades coatoras que se abstenham de exigir a contribuição em tela a partir da data da impetração, em 10/04/2002.

Alega que Santander distribuiu o MS junto à 11ª Vara Federal da Seção Judiciária de Porto Alegre/RS (Doc. 04). Após a concessão da segurança e manutenção do entendimento pelo TRF4, o INCRA a apresentou Recurso Especial, ao qual foi dado provimento para reconhecer a higidez da contribuição ao INCRA (adicional de 0,2%). Em face dessa decisão, o Santander opôs três Embargos de Declaração, todos providos para emprestar efeitos infringentes aos respectivos acórdãos, resultado na reconsideração da decisão prolatada, negando seguimento ao Recurso Especial do INCRA.

A decisão transitou em julgado, em 05/04/2013, mas foi objeto da Ação Rescisória nº 0002159.10.2013.404.0000, julgada improcedente, em última instância, sob o fundamento de que a decisão, quando proferida pelo STJ, estava em consonância com a jurisprudência da época. Essa última decisão, proferida em 05/10/2021, aguardava julgamento de Agravo do MPF, quando da lavratura da autuação que inaugurou esse Processo.

Afirma que, em 25/02/2023, após a lavratura da autuação e apresentação da Impugnação, a decisão favorável ao Santander transitou em julgado, formando coisa julgada pela inexigibilidade da contribuição ao INCRA (Doc. 05).

Dessa forma, requer o cancelamento integral dos débitos de contribuição do INCRA, pela aplicação da coisa julgada formada no MS e da Ação Rescisória.

Na decisão de piso, o julgador se manifesta no seguinte sentido em relação ao Mandado de Segurança impetrado pelo Santander:

*“25.8. Cabe observar, ainda, no caso, o disposto no artigo 87 do Decreto nº 7.574, de 29/09/2011, reproduzido a seguir.*

*Decreto nº 7.574/2011:*

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

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

*25.9. Este também é o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), conforme se pode verificar em sua Súmula nº 01, abaixo transcrita.*

*Súmula CARF nº 01:*

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

*25.10. É de se salientar que, por força do princípio da unidade jurisdicional, a decisão judicial é soberana e sobrepõe-se a qualquer manifestação administrativa eventualmente produzida, de forma que, nos casos de objetos idênticos, opera-se a renúncia à discussão administrativa.*

*25.11. Note-se que não cabe, assim, a apreciação, nesta instância administrativa de julgamento, da matéria “sub judice”, trazida na impugnação, relativa à discussão acerca da exigibilidade da contribuição destinada ao INCRA.*

*25.12. Por fim, apenas a título informativo, cumpre registrar, quanto ao RE nº 630.898, citado na defesa, que já teve o mérito julgado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF), em 08/04/2021, tendo sido fixada a seguinte tese:*

*Tema 495 – repercussão geral - tese fixada:*

*É constitucional a contribuição de intervenção no domínio econômico destinada ao INCRA devida pelas empresas urbanas e rurais, inclusive após o advento da EC nº 33/2001.*

*25.13. Isto posto, tem-se que deve ser mantido, aqui, o lançamento efetuado pela fiscalização, por meio do Auto de Infração de contribuição para outras entidades e fundos, não havendo que se falar em seu cancelamento.”*

Razão assiste a Recorrente.

Conforme informado no relatório deste voto, bem como documentos acostados, pelo Recorrente, às e-fls. 3877 a 4082, a decisão que deu provimento ao Mandado de Segurança nº 2002.71.00.009804-9 (MS), que reconheceu a inexigibilidade da contribuição ao INCRA no percentual de 0,2%, a partir da vigência da Lei nº 8.212/91, determinando às autoridades coatoras que se abstenham de exigir a contribuição em tela a partir da data da impetração, em 10/04/2002, transitou em julgado em 05/04/2013.

Verifica-se que Ação Rescisória de nº 0002159.10.2013.404.0000, conforme decisão do STJ, RE nº 1885252 – RS (2020/0179309-4), em 05/10/2021, deu provimento ao Recurso Especial do Santander, a fim de julgar improcedente o pedido rescisório.

O Agravo Interno da Fazenda, em 14/03/2022, foi improvido, os Embargos de Declaração, em 20/06/2022, foram rejeitados, bem como ao Recurso Extraordinário da Fazenda Nacional, foi negado seguimento em 18/08/2022.

Na data de 25/02/2023, a decisão transitou em julgado, tendo sido dado baixa definitiva no processo, TRF4, em 24/07/2024.

Não cabe ao CARF discutir o mérito ou o teor de decisão judicial transitada em julgado, cujo teor abarque matéria objeto de lançamento tributário discutido em processo administrativo, cabendo-lhe apenas fazer cumprir o entendimento consolidado no Judiciário.

Nesse contexto, desconsidera-se a concomitância reconhecida pela respeitável decisão da DRJ, tornando-se necessário analisar os reflexos do trânsito em julgado da decisão judicial para a resolução do presente processo administrativo.

No caso em tela, a controvérsia já está definitivamente resolvida com o trânsito em julgado citado nas decisões retro citadas. Assim, em obediência ao decidido no Mandado de Segurança nº 2002.71.00.009804-9, que reconheceu a inexigibilidade da contribuição ao INCRA no percentual de 0,2%, a partir da vigência da Lei nº 8.212/91, determinando às autoridades coatoras que se abstenham de exigir a contribuição em tela a partir da data da impetração, em 10/04/2002, dou provimento ao Recurso Voluntário no que concerne ao cancelamento dos valores lançados à título de contribuição ao INCRA, lançados no presente processo.

#### **EXIGÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO DE TERCEIROS**

O Recorrente, reprisa os argumentos apresentados em sede de impugnação. Aduz que a base de cálculo adotada no lançamento de contribuição de terceiros, além de implicar cobrança maior, viola o ordenamento jurídico, o que impõe a sua revisão, independente do resultado quanto ao mérito da improcedência da exigência das Contribuições Previdenciárias.

Alega que a autoridade fiscal não aplicou o limite legal à base cálculo para contribuições de terceiros de 20 (vinte) salários-mínimos, nos termos do art. 4º, § único, da Lei nº 6.950, de 1981.

Razão não assiste à Recorrente.

A decisão de piso enfrentou corretamente os argumentos apresentados e, por concordar com os fundamentos da decisão recorrida, utilizo-os como razão de decidir, com a reprodução dos seguintes trechos, tendo em vista a disposição contida no art. 114, § 12, I, da Portaria MF nº 1.634, de 21/12/2023 (RICARF):

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

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

26.2. Cabe mencionar, inicialmente, que a Lei nº 6.950/1981 alterou a Lei nº 3.807/1960, fixando novo limite máximo do salário-de-contribuição previsto na Lei nº 6.332/1976, e deu outras providências. No artigo 4º, preceituava nos seguintes termos:

Lei nº 6.950/1981:

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

Parágrafo único - O limite a que se refere o presente artigo aplica-se às contribuições parafiscais arrecadadas por conta de terceiros.

26.3. Como se vê, a base de cálculo das contribuições previdenciárias e das contribuições arrecadadas para terceiros restava, com fundamento no referido dispositivo legal, limitada ao valor correspondente a 20 (vinte) vezes o maior salário-mínimo vigente no país.

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

Decreto-Lei nº 2.318/1986:

Art. 3º Para efeito do cálculo da contribuição da empresa para a previdência social, o salário de contribuição não está sujeito ao limite de vinte vezes o salário-mínimo, imposto pelo art. 4º da Lei nº 6.950, de 4 de novembro de 1981.

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

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

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

Assim, não merece reforma a decisão recorrida, devendo ser mantida pelos seus próprios fundamentos, de modo que não podem ser acolhidos os argumentos repetidos pelo contribuinte no recurso voluntário.

### **CONCLUSÃO**

Por todo o exposto, voto por não conhecer do Recurso de Ofício, nos termos do art. 101, III, do RICARF, em virtude de o valor exonerado ter como fundamento Súmula do CARF.

Conhecer o Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar de nulidade do acórdão recorrido e, no mérito, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para, nos termos da decisão judicial do MS nº a decisão 2002.71.00.009804-9, transitado em julgado, que reconheceu a inexigibilidade da contribuição ao INCRA no percentual de 0,2%, a partir da vigência da Lei nº 8.212/91, cancelar os lançamentos da referida contribuição, constantes no presente processo.

*Assinado Digitalmente*

**Carmelina Calabrese**

## **DECLARAÇÃO DE VOTO**

Conselheira Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo

Em que pesem as razões expendidas no voto proferido pela i. Relatora, peço vênia para divergir de seu entendimento, no que se refere ao pagamento de hiring bonus (bônus de contratação) e de PLR, bem como à exigência do diferencial de alíquotas relativo ao GILRAT do estabelecimento matriz.

### **1. HIRING BONUS – SEGURADOS EMPREGADOS**

No caso dos autos, entendo que o pagamento do bônus de contratação não foi efetuado em contraprestação aos serviços prestados pelos segurados empregados. Como se verifica, não há qualquer comprovação que o bônus se relacione com o desempenho dos empregados agraciados. Desse modo, reputo que a verba não é destinada a retribuir o trabalho.

A compreensão adotada pela Autoridade Fiscal pautou-se, exclusivamente na tese de que o hiring bonus deve integrar o salário-de-contribuição em razão de sua natureza remuneratória, em interpretação ao art. 195 da CF/88, dos art. 22, § 2º, e art. 28, § 9º, da Lei n. 8.212/91, do art. 214, § 9º, do Decreto n. 3.048/99.

Contudo, esse entendimento, ratificado pela DRJ, não merece prosperar. Defender-se o caráter contraprestacional/remuneratório de pagamento mostra-se, inclusive, ilógico. O bônus de contratação, decorre de uma cláusula estipulada em contrato prévio e dissociado (com autonomia jurídica e formal) do contrato de trabalho, não se vincula, deste mesmo modo, a qualquer desempenho ou produtividade no exercício do cargo.

O mercado de trabalho determinado pela alta performance e competitividade impõem que as empresas (inclusive fintechs e instituições financeiras) se utilizem de diversos mecanismos para atrair e reter talentos. Diversas práticas e formas de negociação foram criadas e adotadas para atrair candidatos qualificados a deixarem sua posição atual de trabalho para ingressarem em uma nova empresa e desempenhar funções específicas que lhes são peculiares e distintas no mercado.

Um desses instrumentos é o denominado bônus de contratação/hiring bônus, o qual consiste, de maneira simplista, em comprometer-se a pagar determinado valor para que o profissional, no futuro, assine o contrato de trabalho. Isto é, trata-se de um acordo de vontades prévio à assinatura do contrato de trabalho.

Trata-se de expediente muito utilizado no meio corporativo para atrair profissionais especializados e reconhecidos, por suas qualidades, no mercado de trabalho e sem dúvida, uma indenização ao segurado que rompe o seu contrato de trabalho anterior e não receberá as verbas

a que teria direito, previstas no artigo 477 da CLT e outras constantes de “Programas de Incentivo”, tampouco eventual participação nos lucros ou resultados.

Ocorre que a base de incidência das contribuições alcança apenas as verbas de caráter retributivo, que estão ligadas ao labor, à produção do colaborador. Não se pode admitir a interpretação “além da lei”, que inclui parcela que não se amolda à hipótese de incidência legalmente prevista, alargando as bases de incidência do tributo. O conceito de remuneração encontra-se indissociavelmente ligado ao serviço prestado, ao aspecto produtivo da relação laboral. Mesmo que não diretamente, deve-se verificar, com clareza, que o pagamento tem aspecto contraprestacional e decorre do trabalho prestado pelo colaborador, o que não ocorreu no caso dos autos.

De fato, a matéria em julgamento é complexa e com uma série de oscilações decisórias neste E. Conselho. Não obstante, vale ressaltar que este E. CARF já proferiu decisões reconhecendo que a não incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de bônus de contratação, quando não demonstrado o viés retributivo/remuneratórios. É ver:

Acórdão n. 9202-010.629

BÔNUS DE CONTRATAÇÃO. NATUREZA SALARIAL. COMPROVAÇÃO. AUSÊNCIA

Não integra o conceito de salário-de-contribuição os valores pagos à título de bônus de contratação (também denominado de "luvas" ou "hiring bonus") quando não são trazidos aos autos elementos de convicção acerca do vínculo do pagamento da verba com o contrato de trabalho.

Acórdão n. 9202-010.361

BÔNUS DE CONTRATAÇÃO AUSÊNCIA DE CARÁTER REMUNERATÓRIO. NÃO INCIDÊNCIA.

Não integra o salário de contribuição o pagamento único de bônus por força de avença anterior ao contrato de trabalho, que tenha por objetivo que esse venha a ser implementado, nos casos específicos de busca por profissionais singulares. Tais valores não ostentam natureza remuneratória, posto que não decorrem de prestação de serviços de pessoa física e sim de mera obrigação de fazer, promessa de contratar, não relacionada ao fato gerador das contribuições previdenciárias.

Ademais, entendo que o caráter remuneratório não pode ser admitido, no caso dos segurados empregados, por tratar-se de ganhos não habituais do profissional.

No que tange à habitualidade dos pagamentos, a Constituição Federal em seu art. 201, §11, determina que **“os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei”** (grifou-se).

Interpretando tal dispositivo, sistematicamente, com o art. 195, inciso I, alínea “a”, da Constituição Federal, o Supremo Tribunal Federal, no RE 565.160/SC (Tema 20), afirmou que “a

contribuição social a cargo do empregador incide sobre ganhos habituais do empregado, quer anteriores ou posteriores à Emenda Constitucional nº 20/1998".

Na oportunidade, prevaleceu o voto do Ministro Relator Marco Aurélio, segundo o qual:

Então, cabe proceder à interpretação sistemática dos diversos preceitos da Constituição Federal. Se, de um lado, o artigo 195, inciso I, nela contido disciplinava, antes da Emenda nº 20/1998, o cálculo da contribuição devida pelos empregadores a partir da folha de salários, estes últimos vieram a ser revelados, quanto ao alcance, pelo citado § 4º – hoje § 11 – do artigo 201. Pelo disposto, **remeteu-se à remuneração percebida pelo empregado, ou seja, às parcelas diversas satisfeitas pelo tomador dos serviços, exigindo-se, apenas, a habitualidade.** (grifou-se)

Assim, segue-se que os ganhos habituais do empregado integram o cálculo das contribuições previdenciárias, ao passo que os ganhos não habituais não o integram. E mais, o conceito de habitualidade trata-se de matéria infraconstitucional e a análise deve ser efetuada caso a caso.

Nesse ponto, entendo, particularmente, que está sendo criada uma grande confusão ao tentarem comparar os conceitos de "habitualidade com o de não eventualidade" ou o "não habitualidade com o de eventualidade". Isso porque, o art. 28, §9º, alínea "e", item 7, da Lei n. 8.212/91 prevê expressamente que as importâncias recebidas a título de ganhos eventuais são isentas de contribuições sociais previdenciárias.

Em consulta aos Dicionários Michaelis, Houaiss e Vocabulário Jurídico de Plácido e Silva tem-se como habitual o que costuma ocorrer com frequência, costumeiro, sólito, que se consagrou, que se tornou usual em virtude da sucessividade, constância, e reiteração na prática ou no exercício de certos e determinados atos. Já eventual refere-se aquilo que depende de acontecimento incerto, casual, fortuito.

A habitualidade, por sua vez, refere-se à reiteração do **pagamento** da verba, enquanto o ganho eventual é aquele incerto, sem previsibilidade, pactuação anterior ou expectativa. A previsibilidade, embora possa ser consequência da habitualidade no efetivo pagamento, não necessariamente decorre da reiteração e tem outro significado léxico e, inclusive, jurídico. Como dito, a análise deve ser realizada considerando as particularidades do caso concreto.

A base de incidência das contribuições previdenciárias, portanto, inclui verbas salariais, em sua acepção mais pura – pagas quando a lei determina (casos de interrupção do contrato de trabalho), como contraprestação pelo serviço efetivamente prestado ou pelo tempo à disposição –, bem como as demais verbas pagas com habitualidade, passando a assumir natureza salarial. Ou seja, as verbas variáveis, se pagas com **habitualidade**, passam a integrar a remuneração, base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias.

Nesse sentido, compulsando os autos, é fato incontroverso (e-fl. 2672), que o valor é pactuado mediante a formalização de Propostas de contratação negociadas entre os empregados e o banco e concedido uma única vez, com pagamento em parcela única.

Ou seja, além de não se tratar de verba de natureza contraprestacional, o hiring bonus também não possui caráter habitual. Diante desse conjunto probatório, conclui-se que não subsiste hipótese de incidência de contribuições previdenciárias, impondo-se o cancelamento do lançamento relativamente ao bônus de contratação pago aos empregados.

Caso o posicionamento ora exposto reste vencido, entendo que, ao menos, deve ser acatado o pedido subsidiário formulado pelo recorrente.

As propostas de contratação previam expressamente a obrigatoriedade de devolução proporcional do hiring bonus nas hipóteses de pedido de demissão voluntária ou de dispensa por justa causa antes do decurso de prazo previamente estabelecido, circunstância que afasta a definitividade do acréscimo patrimonial e evidencia a natureza condicional da verba.

Conforme exposto no recurso voluntário, verifica-se que, dentre os 54 beneficiários do hiring bonus pago pelo Santander, 4 empregados apresentaram pedido de demissão voluntária dentro do prazo estipulado em suas respectivas propostas de contratação, tendo procedido ao reembolso proporcional dos valores recebidos. A corroborar tal alegação, foram juntadas ainda em sede de Impugnação as fichas de registro dos empregados que solicitaram a demissão voluntária, bem como os demonstrativos de pagamento que evidenciam os descontos efetuados em folha, comprovando o efetivo reembolso dos valores ao Santander (Doc. 17 da Impugnação).

A despeito do entendimento adotado pela DRJ, no sentido de que a devolução dos valores não afastaria o fato gerador das contribuições previdenciárias, sob o argumento de que o pagamento do hiring bonus teria ocorrido sob condição resolutória, nos termos do art. 117 do CTN, tal conclusão não se sustenta. Com efeito, a condição resolutória não implica, por si só, a consolidação automática do negócio jurídico, mas apenas a existência de expectativa de direito, cuja confirmação depende da implementação da condição pactuada.

No caso, o recebimento do hiring bonus gerava mera expectativa de incorporação definitiva ao patrimônio do empregado, condicionada à manutenção do vínculo laboral pelo prazo mínimo estipulado. Não implementada a condição — como ocorreu nas hipóteses de desligamento antecipado — o direito restou frustrado, com a consequente devolução dos valores, não se podendo falar, portanto, em qual ingresso de valores no patrimônio do empregado ou em remuneração pelo trabalho prestado, mas de valor pago e, após, devolvido ao Santander.

Ademais, diferentemente do que consignado na decisão de piso, o Recorrente apresentou documentação idônea e suficiente a comprovar os reembolsos efetuados. Além das folhas de pagamento que evidenciam os descontos correspondentes (Doc. 02), foram juntados os registros contábeis da empresa referentes aos exercícios de 2018 e 2019 (Doc. 03), acompanhados de arquivo em formato Excel com o detalhamento dos lançamentos a crédito dos valores

reembolsados, os quais demonstram de forma inequívoca o retorno das quantias ao patrimônio da empresa.

Assim, ao menos deve ser determinado o cancelamento dos lançamentos sobre o hiring bonus reembolsado ao Santander, conforme tabela de e-fl. 3823, a fim de excluir da base de cálculo do lançamento o montante correspondente à R\$ 216.435,21.

## 2. PLR SEGURADOS EMPREGADOS

A Constituição Federal estabelece, entre outros, o direito do trabalhador de receber participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei (art. 7º, inciso XI). É ver:

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

[...]

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

Na sequência, a possibilidade de exclusão desses valores do conceito de salário-de-contribuição, tem assento legal na alínea "j" do § 9º do artigo 28 da Lei n. 8.212/91, a qual determina que não integram o salário de contribuição os valores referentes a Participação nos Lucros ou Resultados da empresa (PLR), quando paga ou creditada de acordo com lei específica. Confira-se

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

(...)

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

Para a regulamentação da participação dos trabalhadores nos lucros e resultados da empresa foi editada a Medida Provisória 794/94, sucessivamente reeditada até a sua conversão na Lei n 10.101/2000.

O tema comporta vasta discussão doutrinária acerca da natureza jurídica da norma que versa sobre o não oferecimento da parcela paga a título de PLR à tributação, se o dispositivo constitucional veicula uma imunidade, ou se trata se uma isenção legal.

O ponto é que, quando o STF decidiu no Tema 344 da Repercussão Geral (RE 569441) que a norma constitucional precisava de lei reguladora para produzir efeitos, não afirmou expressamente tratar-se de uma norma de imunidade tributária. O entendimento atual da Corte Suprema é no sentido de que “a eficácia do preceito veiculado pelo art. 7º, XI, da CF – inclusive no

que se refere à natureza jurídica dos valores pagos a trabalhadores sob a forma de participação nos lucros para fins tributários – depende de regulamentação”.

Ou seja, o art. 7º é norma constitucional de eficácia limitada. Portanto, nos casos de relação de emprego, o art. 28, §9º, alínea ‘j’, somente passou a produzir efeitos a partir da publicação da Medida Provisória n. 794/94, convertida posteriormente na Lei n. 10.101/00. A partir deste marco legislativo passou-se a admitir exclusão dos valores pagos a título de PLR do conceito de salário de contribuição dos empregados.

Assim, imprescindível que sejam observados os requisitos dispostos na lei para que a verba paga a título de participação nos lucros e resultados não configure base de cálculo das contribuições previdenciárias.

### **2.1. ESTRUTURA DE PAGAMENTO PLR SANTANDER**

No caso em análise, a Autoridade Fiscal entendeu que os pagamentos de PLR efetuados a segurados empregados no ano-calendário de 2017 não atenderiam aos requisitos da Lei n. 10.101/2000, a partir de uma leitura segregada dos instrumentos coletivos e dos programas internos que regulam a Participação nos Lucros e Resultados no âmbito do Santander., imputando ao contribuinte supostas falhas formais e materiais que, segundo consignado no Relatório Fiscal, poderiam descaracterizar a natureza jurídica da parcela.

Nesse sentido, a fiscalização partiu da premissa de que haveria múltiplos programas autônomos de PLR, individualizou apontamentos em relação a cada instrumento considerado, além de registrar críticas de caráter geral aplicáveis, em sua ótica, a todo o arranjo adotado.

Por essa razão, torna-se necessário esclarecer a estrutura normativa efetivamente adotada pelo contribuinte, delimitando o papel da CCT setorial e do ACT específico (Acordo PPRS) e a natureza acessória dos Programas Específicos como anexos do acordo coletivo, de modo a permitir a análise adequada da conformidade do arranjo, considerada a unidade do sistema de negociação coletiva invocado.

Pois bem.

A Participação nos Lucros e Resultados paga pelo Santander nos exercícios de 2016 e 2017 foi regulamentada por instrumentos coletivos distintos e complementares, celebrados em conformidade com a Lei n. 10.101/2000 e com o modelo normativo da negociação coletiva previsto na Consolidação das Leis do Trabalho. O Recorrente efetuou pagamentos de PLR com base nos seguintes Instrumentos:

- a) Acordo PPRS 2016/2017 (e-fls. 745/756);
- b) PPE, anexos ao Acordo PPRF 2016/2017 (e-fls. 757 e 1.037/1.816);
- c) PPG, anexo ao Acordo PPRS 2016/2017 (e-fls. 1.033/1.036);
- d) PILP referentes ao diferimento da PLR (e-fls. 823/1.032);
- e) CCT 2016/2017 (e-fls. 767/778).

De um lado, a Convenção Coletiva de Trabalho da categoria bancária (CCT), firmada entre a CONTRAF, a FENABAN e as Federações e Sindicatos representativos dos empregados, possui abrangência setorial nacional, aplicando-se a todo o sistema bancário, com a finalidade de estabelecer regras gerais e patamares mínimos de PLR comuns à categoria (bancária), assegurando tratamento isonômico entre as instituições financeiras e proteção coletiva aos trabalhadores.

De outro lado, o Acordo Coletivo de Trabalho específico do Santander (Acordo PPRS), celebrado entre as Empresas Acordantes do Grupo Santander, a CONTRAF e as Federações e Sindicatos dos Empregados, teve por objeto a formulação do Programa de Participação nos Resultados do Banco para os exercícios de 2016 e 2017, complementando a CCT, ao disciplinar metas globais próprias, indicadores de desempenho e critérios adicionais de apuração, compatíveis com a estrutura organizacional, a estratégia empresarial e as diversas áreas de atuação da instituição.

Tal estrutura decorre diretamente do caráter normativo atribuído às CCT e aos ACT pelo art. 611 da CLT, segundo o qual a Convenção Coletiva de Trabalho é firmada entre sindicatos representativos das categorias econômica e profissional, enquanto o Acordo Coletivo pode ser celebrado entre o sindicato profissional e uma ou mais empresas da correspondente categoria econômica, ambos com eficácia obrigatória no âmbito de suas representações. As Convenções Coletivas, por sua própria natureza e abrangência setorial, não se prestam à regulação das peculiaridades de cada empresa, razão pela qual o ordenamento jurídico admite e legitima a celebração de ACT para o detalhamento de condições específicas, sem afastamento das normas gerais convencionais.

Os denominados Programas Próprios Específicos (PPE), Programa Próprio de Gestão (PPG) e Plano de Incentivo de Longo Prazo (PILP) não constituem instrumentos autônomos de PLR, mas anexos e partes integrantes do Acordo PPRS, conforme expressamente previsto em sua cláusula oitava e em seu Anexo I, limitando-se a detalhar metas quantitativas e qualitativas específicas por segmento de negócio, área de atuação ou nível hierárquico, sendo que, no caso do PILP, trata-se exclusivamente do diferimento temporal de valores apurados no âmbito do PPG.

Ressalte-se, ainda, que o conteúdo mínimo obrigatório de CCT e ACT é definido pelo art. 613 da CLT, o qual exige, dentre outros elementos, a identificação das partes convenientes ou acordantes, o prazo de vigência e as categorias abrangidas, requisitos que se encontram atendidos no Acordo PPRS e na CCT da categoria bancária. Nesse contexto, não é juridicamente adequada a análise isolada dos Programas Específicos, como se instrumentos independentes fossem, tampouco a imputação ao Santander de supostas irregularidades formais em instrumentos coletivos cuja negociação setorial não lhe compete, mas cuja observância lhe é legalmente imposta.

Assim, a estrutura de PLR adotada pelo Santander revela um sistema único, integrado e validamente negociado, no qual a CCT estabelece o marco normativo geral da

categoria bancária, o ACT disciplina os critérios específicos de desempenho empresarial, e os Programas Específicos apenas operacionalizam metas, razão pela qual não se verifica descumprimento dos requisitos da Lei n. 10.101/2000 quando os instrumentos são analisados de forma conjunta, como impõe o ordenamento jurídico.

Em relação ao Acordo PPRS, a Autoridade Fiscal apontou, em síntese: (i) ausência de negociação prévia, sob o argumento de que o acordo estaria assinado em 26/02/2016, mas, no curso da fiscalização, teriam sido apresentados Edital de Convocação de AGE datado de 24/11/2016 e Ata de AGE datada de 28/11/2016, circunstância que, para o Fisco, suscitaria dúvida quanto à correta data de celebração do instrumento e quanto à prévia autorização assemblear para deliberação sobre sua celebração; (ii) registro no MTE fora do prazo do art. 614 da CLT, pois, embora reconhecido o registro do Acordo PPRS, teria ocorrido após o prazo de 8 dias contados da celebração; (iii) ausência de regras claras e objetivas quanto aos direitos substantivos e regras adjetivas, destacando-se, de um lado, a alegação de que o critério de elegibilidade se limitaria à admissão do empregado antes/início ou durante o ano-base e à condição de estar em efetivo exercício ao final do período, o que afastaria incentivo à produtividade; e, de outro, a previsão de valor fixo/mínimo a todos os empregados, independentemente de objetivos e metas; e, por fim, (iv) alegada natureza de prêmio/gratificação, na medida em que a suposta ausência de incentivo à produtividade indicaria, para a fiscalização, que os valores teriam sido pagos como prêmio ou gratificação.

Em relação ao PPE (Programa Próprio Específico), o Relatório Fiscal consignou: (i) ausência de negociação prévia, ao afirmar não ser possível vincular os programas específicos ao Acordo PPRS e comprovar sua efetiva celebração, uma vez que os documentos não conteriam assinaturas, identificação das partes e datas; (ii) ausência de participação de representante sindical nas negociações e de registro/arquivamento na entidade sindical; (iii) ausência de registro e arquivamento no MTE; e (iv) ausência de regras claras e objetivas quanto aos direitos substantivos e regras adjetivas, sustentando, dentre outros pontos, que os termos se assemelhavam a prêmios, comissões ou remuneração variável, inclusive com uso de expressões como “premiação”, “prêmio” e “remuneração variável (RV)”; que não haveria “metas”, mas “indicadores” utilizados para definição a posteriori dos objetivos, de forma unilateral pelo Santander e em interação entre empregado e gestor; e que a finalidade aparente seria a gestão de operações, e não a integração capital-trabalho mediante incentivo à produtividade.

Quanto ao PPG (Programa Próprio de Gestão), a fiscalização repetiu, em linhas gerais, as críticas de forma, ao sustentar: (i) ausência de negociação prévia e impossibilidade de vinculação ao Acordo PPRS por falta de assinatura, identificação das partes e datas; (ii) ausência de participação de representante sindical e de registro/arquivamento na entidade sindical; (iii) ausência de registro/arquivamento no MTE; e, no plano material, (iv) ausência de regras claras e objetivas, sob o argumento de que não haveria indicação das metas e dos mecanismos de aferição e critérios de avaliação, cuja definição ocorreria a posteriori pela Diretoria e entre o empregado e seu gestor; que os benefícios não seriam extensivos a todos os empregados; que haveria previsão

de pagamento independentemente do desempenho; que o próprio programa se autodesignaria “Programa de Remuneração Variável”; e que seus termos indicariam objetivo de promover gestão operacional, e não incentivar produtividade e integrar capital e trabalho.

No que se refere ao PILP (Plano de Incentivo de Longo Prazo), o Relatório Fiscal igualmente consignou: (i) ausência de negociação prévia e impossibilidade de vinculação ao Acordo PPRS e de comprovação de celebração por ausência de assinatura, identificação das partes e datas; (ii) ausência de participação de representante sindical e de registro/arquivamento na entidade sindical; (iii) ausência de registro e arquivamento no MTE; e (iv) ausência de regras claras e objetivas, afirmando que o PILP constituiria forma de diferimento de remuneração variável de executivos, com natureza de gratificação/bonificação voltada à retenção e comprometimento de longo prazo; que não indicaria metas nem mecanismos de aferição e critérios de avaliação, definidos unilateralmente e a posteriori pelo Comitê Executivo; e que haveria garantia de recebimento de valor mínimo indicado no Acordo PPRS.

Por fim, em relação à CCT de PLR da categoria bancária, a fiscalização apontou: (i) ausência de formalização prévia, sob o argumento de que a formalização ocorreria apenas no último trimestre do ano-base, impedindo o prévio conhecimento das regras pelos empregados; e (ii) ausência de regras claras e objetivas quanto aos direitos substantivos e regras adjetivas, reiterando que o critério de elegibilidade se limitaria à admissão antes/início do ano-base (ou durante o período) e/ou à condição de estar em efetivo exercício ao final do ano, bem como que o pagamento envolveria percentuais fixos sobre salário-base acrescidos de valor fixo mínimo igual para todos, o que, para o Fisco, corroboraria ausência de incentivo à produtividade.

Além dessas críticas específicas, a Autoridade Fiscal registrou ainda supostos vícios gerais do modelo, notadamente: (i) concomitância de instrumentos para pagamento de PLR, por entender que o Santander utilizaria diversos instrumentos negociais e efetuaria pagamentos relativamente a todos eles; e (ii) alegada utilização da PLR em substituição a parcela salarial, sob a justificativa de que os valores seriam elevados em comparação à remuneração mensal e desiguais entre os empregados.

Como se vê, é a partir desse conjunto de premissas — em especial a compreensão de que PPE, PPG e PILP deveriam ser tratados como instrumentos autônomos, sujeitos a verificação isolada de requisitos formais e materiais — que a fiscalização estruturou a conclusão de desconformidade com a Lei n. 10.101/2000.

Ocorre que, como se sabe, a jurisprudência deste Eg. Conselho é no sentido de que o detalhamento das metas, em documento apartado, não viola a Lei n. 10.101/00, não havendo óbice para que as regras do Plano de PLR estejam fixadas em documento “apartado” do instrumento principal (como é no caso, os Programas específicos são anexos ao PPRS). É ver, exemplificativamente:

Ac n. 9202-007.012

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2005 a 28/02/2006 PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PAGAMENTO EM CONFORMIDADE COM A LEI Nº 10.101/2000. O método de pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados está de acordo com a Lei n.º 10.101/2000, pois a lei pretende privilegiar a livre negociação entre as partes na fixação das regras atinentes ao pagamento da PLR, e que as regras acordadas sejam claras e objetivas, podendo inclusive estarem escritas em documento apartado, desde que haja menção ao mesmo no acordo ou convenção coletiva. Na hipótese dos autos a negociação das metas claras e objetivas por meio de documento apartado por si só não inviabiliza a condução da isenção.

Ac n. 2101-002.816

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2018 a 30/09/2018 PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO. A Participação nos Lucros e Resultados - PLR concedida pela empresa aos seus trabalhadores, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por força do disposto no artigo 7º, inciso XI, da CF. A Lei nº 10.101, de 2000, ao dispor sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, preceitua que nos instrumentos de negociação devem constar regras claras e objetivas, inclusive mecanismos de aferição, relativos ao cumprimento do acordado. A incidência das contribuições previdenciárias sobre os valores creditados a título de PLR é devida quando evidenciado que houve afronta aos requisitos legais. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. COMISSÃO PARITÁRIA. NÃO APRESENTAÇÃO DE ATAS DE ELEIÇÃO. ACORDO ASSINADO PELOS REPRESENTANTES DA COMISSÃO E PELOS REPRESENTANTES DO SINDICATO. O Acordo devidamente assinado por todos os componentes da Comissão Paritária e pelos representantes do Sindicato fazem prova da regularidade das negociações e dos parâmetros acordados para o programa. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. REGRAS CLARAS. PRÉVIO CONHECIMENTO DOS BENEFICIÁRIOS. As regras claras e objetivas referem-se à possibilidade de os trabalhadores conhecerem previamente, no corpo do instrumento de negociação, como se dará a apuração dos resultados objetivados pelo programa. A complementação de metas e resultados individuais conforme avaliação de desempenho em documentos internos da empresa não comprometem o que foi acordado pelas partes, desde que exista a previsão da complementação no acordo.

Destaco, ainda, acórdão nesse sentido do próprio Banco Santander:

Ac n. 2202-009.336

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.

E mais: é inconteste a possibilidade de pagamento de PLR com base em instrumentos distintos, à luz da Lei n. 10.101/00, como se depreende do julgado acima colacionado.

O art. 2º da Lei n. 10.101/00 estabelece as formas de negociação possíveis, sendo certo que não há qualquer determinação no sentido de que a adoção de uma forma de negociação seja excludente da outra. O procedimento adotado pelo Santander encontra-se absolutamente consonante com a legislação que rege a PLR. Tanto é assim que, o art. 3º, §3º, da Lei n. 10.101/00 prevê a possibilidade de compensação de valores pagos com base em planos próprios com outras formas de pagamento da participação no lucro.

Ora, se a própria Lei n. 10.101/00 prevê a possibilidade de compensação do pagamento de participação nos lucros decorrentes de plano próprio e da convenção coletiva, é inconteste que a adoção de ambos os tipos de acordo é absolutamente legítima. A lei não veda, mas incentiva as empresas a adotarem programas próprios em adição às convenções coletivas, com o intuito de aumentar os benefícios aos trabalhadores, de modo a garantir que estes recebam um valor mínimo, a título de PLR, com base na CCT, com a possibilidade de majoração da participação mediante o cumprimento de metas.

Nesse contexto, merece destaque a superveniência da Lei n. 14.020/20, que promoveu relevante alteração na Lei n. 10.101/00 ao incluir o § 5º em seu art. 2º, trazendo disciplina expressa acerca das formas de negociação e da possibilidade de coexistência de múltiplos programas de participação nos lucros ou resultados.

Com a referida alteração legislativa, passou a constar expressamente no texto legal que as partes podem, de comum acordo: (i) adotar simultaneamente os procedimentos de negociação previstos nos incisos I e II do caput do art. 2º, vale dizer, por meio de comissão

paritária e, concomitantemente, por convenção ou acordo coletivo; e (ii) instituir múltiplos programas de PLR, desde que observada a periodicidade estabelecida no § 2º do art. 3º da própria Lei n. 10.101/00.

A inclusão do § 5º não inovou no sentido de restringir ou condicionar a validade dos instrumentos de PLR, mas, ao contrário, conferiu maior segurança jurídica e positivou entendimento já consolidado, tanto na prática negocial quanto na jurisprudência administrativa, no sentido de que a legislação de regência não veda a existência de mais de um instrumento de PLR, nem o pagamento concomitante de valores com base em programas distintos.

Assim, no caso, os pagamentos a título de PLR para os Empregados se pautam em dois (2) instrumentos, válidos e admitidos pela legislação e jurisprudência, quais sejam: a) as Convenções Coletivas de Trabalho – CCT; e b) os Acordos Coletivos de Trabalho – ACT. Os Programas Próprios Específicos e o Programa Próprio de Gestão não subsistem de forma autônoma, são integrantes – anexos –, dos Acordos Coletivos – ACT (como consta expressamente da Cláusula Oitava do referido Acordo).

Conforme exposto à sociedade, os Programas Específicos são anexos ao Acordo PPRS e são partes integrantes deste (sequer são instrumentos apartados, o que a própria jurisprudência do CARF admite como válido), conforme consignado na cláusula oitava do referido acordo:

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

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

**PARÁGRAFO SEGUNDO**  
Ficam autorizados o diferimento e o pagamento da remuneração variável, em dinheiro e/ou ações, para os Executivos abrangidos por este Acordo e pela política de diferimento do Banco, na conformidade da Resolução nº 3921, do Conselho Monetário Nacional, ficando, porém, garantido o pagamento dos valores

O Anexo I do Acordo PPRS contém a descrição resumida e individualizada de cada um dos Programas Específicos, que são programas de metas das respectivas áreas de atuação do Santander:

ANEXO I	
PROGRAMA PRÓPRIO ESPECÍFICO (PPE)	BREVE DESCRITIVO
Agronegócios	O modelo é baseado na mensuração de resultados de acordo com a Produtividade e Receita gerada especificamente pelos Produtos ofertados do Segmento Agro de forma individual e coletiva. Tem indicadores, escopo e cargos definidos em regulamento que garantem a elegibilidade.
Call Center	O programa do Call Center tem indicadores de médio prazo que visam a busca por produção de qualidade que garante a sustentabilidade de Negócios. Tem apurações periódicas (individuais e/ou coletivas), de acordo com a elegibilidade do cargo, previsto em Regulamento próprio da área/ programa.
Consignado	Consignado tem um modelo de mensuração baseado em Píares de Crescimento do Negócio e de Receita deste produto, que conciliam indicadores individuais e coletivos com cargos determinados no Regulamento próprio.
Corporate	Avalia, principalmente, os principais indicadores de Receita do Segmento Corporate Banking vigentes no período, ponderando resultados individuais, coletivos e riscos, com métricas específicas e direcionadas aos funcionários que atuam nesta área em um dos cargos especificados nos Regulamentos Próprios.
Financeira	Santander Financiamentos mensura os resultados com indicadores do Financiamento de Veículos e CDC, ponderando indicadores individuais e coletivos, detalhados em Regulamento próprio, dos funcionários que atuam nas respectivas atividades nos cargos definidos.
Governo&Instituição	Segmento específico, responsável por atender Órgãos Governamentais, tendo como mensuração o resultado dos produtos (inclusive Receita) destas operações feitas individual e coletivamente neste Segmento.
Negócios Imobiliários	Modelos direcionados a mensuração de resultados da área/ produto de Negócios Imobiliários, individual e coletivamente de acordo com critérios especificados nos Regulamentos, incluindo spread e volume de produção.
Rede Comercial (Agências, PABs, Núcleos, Investimentos)	Os modelos inseridos na Rede Comercial tem como base indicadores que mensuram Construção/ Crescimento do Negócio e Receitas das respectivas localidades (agências, por exemplo) de forma individual e/ou Coletiva atendendo as especificações de indicadores e métricas contidas em Regulamento Próprio de cada programa.
Universidades	Responsáveis por atender especificamente Universidades reconhecendo (principalmente Receita) os resultados gerados por este Segmento, de forma individual e coletiva, conforme registrado no Regulamento Próprio do programa.
Vendas Especializadas	Vendas Especializadas concentra indicadores como Volume e Receita dos produtos específicos comercializados pela área (como por exemplo Cash, COMEX e BNDES) por profissionais com este escopo e cargo definido, contando com indicadores individuais e/ou coletivos do Produto e/ou da área atrelados ao Resultado do Negócio.
WebMotors	Modelo que mensura o resultado da WebMotors, ponderando indicadores individuais e/ou coletivos.

Ainda, no parágrafo quarto da referida Cláusula, consta a entrega expressa aos signatários do Acordo, evidenciando a total insubsistência da acusação fiscal quanto à ausência de negociação e formalização dos Programas Específicos:

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

Os Programas anexos são formalizados, negociados, submetidos à negociação com sindicato e seguem todo o fluxo previsto na Lei n . 10 .101 /00. As negociações coletivas junto à CONTRAF, Federações e todas as entidades sindicais dos empregados do setor bancário são públicas, transparentes e amplamente divulgadas, conforme demonstram as inúmeras matérias e notícias divulgadas na mídia a respeito das conferências nacionais dos bancários (e-fls. 781/796 e 805/817).

A CONTRAF atestou a negociação do PPRS e anexos evidenciando a participação dos Sindicatos o arquivamento e que os empregados conheciam as regras negociadas:



A CONFEDERACAO NACIONAL DOS TRABALHADORES DO RAMO FINANCEIRO – CONTRAF vem através do presente ofício prestar os seguintes esclarecimentos para todos os fins de direito:

Há mais de 15 anos, o Santander e os Sindicatos representados pela CONTRAF negociam Acordo Coletivo Próprio de Participação nos Lucros ou Resultados, denominado Programa de Participação nos Resultados Santander ("PPRS").

A cada negociação, o Santander e os Sindicatos realizam diversas reuniões para discussão, avaliação e validação do referido Acordo. Durante todo processo de negociação, existe ampla divulgação aos trabalhadores pelos Sindicatos do que está sendo apresentado e discutido.

O Acordo Coletivo sempre prevê um Programa Geral (PPRS) e Programas específicos (Programa Próprio Específico – "PPE" e o Programa Próprio Gestão – "PPG"), os quais são negociados e validados pela CONTRAF e Sindicatos, e posteriormente aprovados em assembleia geral de trabalhadores.

Após a aprovação em assembleia, assinatura do Acordo Coletivo e rubrica dos anexos, uma cópia é arquivada na entidade Sindical.

Feitos esses esclarecimentos, o CONTRAF declara expressamente que todos os Acordos Coletivos firmados entre essa entidade, sindicatos e o Santander, representam fielmente as condições que foram negociadas e aprovadas acerca do pagamento de PLR em cada exercício, condições que são antecipadamente informadas aos trabalhadores durante o processo de negociação e após a respectiva aprovação.

A inclusão dos Programas Específicos na negociação e o prévio conhecimento dos empregados também é evidenciada pelas diversas comunicações internas a respeito da PLR, periodicamente enviadas pelo Santander aos seus empregados (e-fls. 818/821).

A corroborar a legitimidade do Acordo PPRS e seus anexos é imprescindível notar, que o mesmo foi subscrito, também, por representantes das diversas entidades sindicais de empregados, nos termos do art. 2º, I, da Lei n. 10.101/00, de modo que é possível afirmar que os beneficiários da PLR em questão estavam adequadamente representados, constando as respectivas assinaturas ao final do documento e inclusive rubrica na página relativa ao Anexo I (Programas Específicos). Isso, além da qualificação das partes presentes na celebração do Acordo PPRS e seus anexos, demonstrando que a entidade sindical estava presente e devidamente representou os interesses dos empregados nas reuniões que antecederam a assinatura dos termos do Instrumento de PLR.

Cumprir destacar, ainda, que os pagamentos relativos ao PILP são o diferimento (pagamentos em parcelas diferidas) dos valores devidos em razão do PPG, conforme previsão expressa contida no parágrafo segundo da Cláusula Oitava do Acordo PPRS acima colacionada.

Ou seja, o Acordo Coletivo de Trabalho PPRS, celebrado pelo Santander com as entidades sindicais representativas dos empregados, aplica-se a todos os trabalhadores quanto às disposições comuns (Meta Global). As regras específicas variam conforme a área de atuação, sendo observados os PPE, voltados aos diferentes segmentos de negócio, ou o PPG, destinado aos cargos de maior hierarquia. Os PILP regulam o pagamento diferido dos valores vinculados ao PPG.

Portanto, os Programas Específicos correspondem aos programas de metas das áreas de negócios do Santander e integram o Acordo Coletivo de Trabalho PPRS.

Desta feita, são insubsistentes as acusações relativas à ausência de assinatura, identificação das partes, datas de celebração, negociação prévia, participação do sindicato e registro dos Programas Específicos.

Esses requisitos foram observados na celebração do Acordo PPRS, vez que os Programas Específicos, como visto, integram o Acordo. Se tivesse analisado conjuntamente o Acordo PPRS e os Programas, a Autoridade Fiscal perceberia que o Santander cumpriu com todos os requisitos da Lei n. 10.101/00.

## 2.2. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS

A Lei da PLR (inciso II do parágrafo 1º do artigo 2º da Lei n. 10.101/00) condiciona, como condição de validade do pagamento a existência “regras claras e objetivas” nos instrumentos decorrentes da negociação:

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

(...)

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

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

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

Da análise do texto do art. 2º, §1º, da Lei. nº. 10.101/00, constata-se que o legislador não instituiu a obrigatoriedade de adoção dos critérios elencados em seus incisos I e II como condição de validade da participação nos lucros ou resultados. Ao utilizar a expressão “podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições”, a norma conferiu às partes ampla liberdade negocial, limitando-se a indicar parâmetros orientativos destinados a assegurar

transparência, previsibilidade e vinculação da PLR ao desempenho econômico da empresa. Assim, a previsão de metas, indicadores de produtividade, qualidade, lucratividade, resultados ou prazos constitui mera diretriz legislativa, e não requisito legal indispensável, sob pena de indevida restrição à autonomia coletiva e de desvirtuamento da própria finalidade da PLR.

Isto é, a legislação de regência não detalha qual natureza das metas aptas a caracterizarem o Plano de PLR como adequado, além de não exigir a pactuação de metas individuais. A lei não apenas confere a faculdade de se estabelecer essas metas. É nesse sentido a jurisprudência majoritária deste Eg. Conselho, conforme ementas transcritas a título de exemplo:

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. ABONO DE FÉRIAS. (...) PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.

Não cabe à autoridade lançadora ou julgadora criar juízo de valor sobre critério que foi eleito pelas partes mediante convenção coletiva de trabalho como apto a promover a adequada distribuição dos lucros aos empregados, desde que o Plano contenha regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas para que possam ser consideradas parcelas excluídas da remuneração. Os índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa e de programas de metas, resultados e prazos, elencados nos incisos I e II do § 1º do art. 2º da Lei n. 10.101, são critérios meramente exemplificativos.

Ac n. 2401003.117.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PLR. REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. META ESPECÍFICA POR EMPRESA. PRESCINDIBILIDADE.

A Lei nº 10.101/2000 é o comando normativo específico que regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa e não traz, entre os requisitos, óbice à meta aplicável ao segmento daquela empresa, inexistindo exigência legal de meta específica por empresa.

Ac n. 2402-010.833

Entendo que, quando a lei determina que o programa tenha regras claras e objetivas, visa garantir que os trabalhadores conheçam previamente como se dará a sistemática de apuração dos lucros ou resultados que a empresa pretende alcançar.

A lógica do art. 2º, §1º, da Lei n. 10.101/00 não é criar um requisito formal obrigatório, mas orientar a estruturação da PLR para que ela cumpra sua função econômica e social.

Em outras palavras, o legislador quis estimular, e não impor, que a participação nos lucros ou resultados esteja vinculada a critérios objetivos — como metas, índices de produtividade, qualidade, lucratividade, resultados e prazos — previamente pactuados. Esses

parâmetros funcionam como instrumentos de transparência, previsibilidade e alinhamento de interesses entre empresa e empregados.

Assim, o dispositivo busca garantir que a PLR não seja paga de forma arbitrária ou aleatória; não se confunda com salário disfarçado; esteja vinculada ao desempenho global da empresa ou de determinados setores e reflita uma política negocial construída coletivamente.

Portanto, a lógica do dispositivo de metas da PLR é dar diretrizes e boas práticas para a negociação coletiva, preservando a autonomia das partes, e não condicionar a validade da PLR à adoção obrigatória de metas ou indicadores específicos. A lei fornece um modelo recomendável, mas deixa espaço para que empresa e empregados definam, conforme sua realidade, os critérios mais adequados.

No caso dos autos, o Acordo PPRS possui uma meta global comum a todos os empregados, segundo a qual os valores devidos a título de PLR obedecerão a critérios baseados no índice ROAE (Return on Equity), que corresponde à relação percentual entre lucro líquido e patrimônio líquido, sendo amplamente reconhecido como indicador de rentabilidade e lucratividade empresarial. É ver cláusula quinta abaixo:

**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 2016, obedecerão aos seguintes critérios conforme resultado do ROAE:

ROAE ( % )	< 10	>=10 e <17%	>=17 e <22%	>= 22
Valor de PPRS	R\$1.960,00	R\$ 2.200,00	R\$ 2.464,00	R\$ 2.898,00

**PARÁGRAFO PRIMEIRO**

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

$$\frac{\text{LUCRO LÍQUIDO GERENCIAL (*)}}{\text{PATRIMÔNIO LÍQUIDO MÉDIO (*)}} = \text{ROAE}$$

(\*) Exclui os efeitos da amortização do ágio decorrente de aquisições.

**PARÁGRAFO SEGUNDO**

Para o exercício de 2017, os valores da tabela de apuração constante do caput desta cláusula, serão corrigidos pelo INPC/IBGE acumulado de setembro de 2016 a agosto de 2017 acrescido de aumento real de 1% (um por cento).

Assim, foi estipulado pelas partes acordantes que os empregados fazem jus a um valor linear de PLR, a depender do percentual de ROAE atingido, ou seja, quanto maior o ROAE obtido maior o valor da PLR.

À luz do art. 2º, §1º, da Lei n. 10.101/00, a adoção do ROAE como critério para aferição da meta global enquadra-se perfeitamente nas diretrizes legais, especialmente porque o dispositivo autoriza a utilização de índices de lucratividade da empresa, entre outros parâmetros, para a definição da participação nos lucros ou resultados.

A escolha do ROAE, além de possuir natureza objetiva, mensurável e verificável, reflete diretamente o desempenho econômico global da empresa. Deste modo, o uso do ROAE como meta global materializa exatamente a finalidade normativa da Lei n. 10.101/00, pois conecta a PLR à lucratividade da empresa, reforçando a transparência e a legitimidade do programa.

Inclusive, este CARF já reconheceu que as regras do PPRS são claras e objetivas, conforme acórdãos n. 2402-006.048 e 2402-006.068.

Ademais, os critérios de elegibilidade dos beneficiários não se confundem com os critérios de apuração e cálculo da PLR, sendo plenamente legítimo que a definição de quem faz jus ao benefício esteja condicionada ao vínculo empregatício, enquanto o valor devido esteja atrelado a indicadores objetivos de resultado e lucratividade.

Deste modo, verifica-se a subjetividade da avaliação realizada pela fiscalização, o que transborda os comandos legais insculpidos na legislação de regência.

Como se não bastasse, conforme já exposto à sociedade no tópico anterior, estão inseridos no âmbito das negociações do acordo coletivo os Programas Específicos (PPE, PPG e PILP), que são partes integrantes do Acordo, conforme Cláusula Oitava. Tais programas detalham metas e indicadores específicos aos respectivos seguimentos do Banco (bem como a determinados grupos de empregados. Sendo o PPG destinado à ocupantes de nível hierárquico superior).

Nessa linha, no Parágrafo Terceiro da Cláusula Oitava do Acordo PPRS para que a PLR apurada nos Programas Específicos seja compensada com os valores devidos baseados no ROAE. Portanto, evidencia-se que o pagamento da PLR prevista no Acordo PPRS serve como Meta Global, assegurado aos empregados que devem cumprir as regras previstas nos Programas Específicos.

Esse pagamento fixo mínimo (com base no ROAE) atende exigência do sindicato, mas PLR paga não se enquadra no fixo mínimo. O Direito a Direito à PLR depende do índice ROAE somada à performance individual (com regras e critérios especificados nos Programas Específicos).

Cumprе ressaltar que a previsão de pagamento mínimo não desvirtua o plano de participação nos lucros ou resultados, tampouco rompe a necessária integração entre capital e trabalho. Os colaboradores não desempenham suas atividades — nem reduzem seus esforços — com o objetivo de apenas perceber o valor mínimo da PLR, mas, ao contrário, direcionam sua atuação à maximização dos resultados institucionais e individuais, buscando o alcance das metas estabelecidas, o incremento do desempenho, do resultado e da lucratividade da empresa, com vistas à obtenção do maior valor possível a título de PLR.

Ademais, como visto, o “pagamento mínimo” não está necessariamente condicionado ao não atingimento de índices de lucratividade ou de metas de produtividade, uma vez que o programa se encontra vinculado ao índice ROAE. Trata-se, na realidade, de mecanismo que assegura ao trabalhador a percepção de um valor mínimo, funcionando como garantia decorrente de direito social legitimamente instituído por meio de negociação coletiva, sem qualquer prejuízo à finalidade, à natureza ou à legalidade do plano.

Não obstante, em uma leitura apartada dos instrumentos, a fiscalização também contestou os Programas Específicos PPE, PPG e PILP, no que tange às regras ali elencadas, sob os seguintes fundamentos:

- Assemelham-se mais a prêmios de incentivo, comissões, ou qualquer outro tipo de remuneração variável, mas não para um benefício de PLR utilizando, por vezes, os termos “premiação”, “prêmio” e “remuneração variável (RV)” em suas redações;
- Assemelham-se mais a programas com o objetivo de promover a gestão de operações da empresa e/ou reter a longo prazo os beneficiários, e não integrar o capital e trabalho por meio do incentivo à produtividade;
- Inexistência de metas a serem atingidas pelos beneficiários e/ou dos mecanismos de aferição e critérios de avaliação a serem utilizados, sendo que a sua definição acontece a posteriori pelo(a) Comitê Executivo, Diretoria, e/ou entre o funcionário e seu gestor;
- Asseguram o pagamento de um valor mínimo, que seria pago independente do desempenho do empregado, notadamente o PPG e PILP;
- Não seria extensível a todos os empregados do Santander, notadamente o PPG e PILP.

Pois bem.

Os PPEs, como visto, são baseados em metas específicas, direcionadas a cada segmento de negócio do Santander, visando o engajamento dos funcionários e respectivas equipes na superação das metas definidas na estratégia de negócio.

O recorrente juntou aos autos amplo arcabouço probatório, incluindo, o passo a passo da apuração da PLR apurada para determinados empregados, os quais foram selecionados por amostragem (Doc. 05 da Impugnação), e planilhas exemplificativas de apuração da PLR com base no PPE Rede Comercial de Agências, PABs e Setect referente ao 2º Semestre de 2016 e ao 1º Semestre de 2017 (Doc. 06 da Impugnação).

As provas juntadas aos autos demonstram que, objetivando exatamente potencializar o incentivo à produtividade, são negociadas metas específicas voltadas aos diferentes grupos de empregados, de acordo com as áreas de negócios em que atuam. Basta verificar o objetivo descrito no PPE Agronegócios – Varejo (e-fls. 1.037/1.050) e no PPE Rede Comercial de Agências, PABs e Setect (e-fls. 1.559/1.602), respectivamente:

SP SÃO PAULO DEINF

Fl. 1038

**Objetivo**

O Programa Próprio Específico (PPE) – **Agronegócios**, 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.

SP SÃO PAULO DEINF

Fl. 1560

**Objetivo**

O Programa Próprio Específico (PPE) – **Rede de Agências, PABs e Select** 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 e as performances recorrentes.

Alinhado ao Modelo CERTO e aos objetivos estratégicos, o novo Modelo de Incentivos está fundamentado em três blocos estratégicos: Produção (mensal) que esta no Regulamento de SRV, CONSTRUÇÃO DO NEGÓCIO e RESULTADO (ambos com apuração trimestrais) que estão neste Regulamento/ Programa Próprio Específico (PPE).

É ver como exemplo as considerações e explicações detalhadas trazidas pelo recorrente a respeito do PPE Rede Comercial de Agências, PABs e Setect acima mencionado, o qual é baseado em critérios e metas orientadas para o crescimento da base de clientes, das carteiras e do resultado do banco, constituindo regras bastante claras e objetivas e previamente acordadas entre as partes:

**217.** O PPE Rede Comercial de Agências, PABs e Setect baseia-se em dois blocos estratégicos, Construção de Negócio e Resultado, ambos com apuração trimestral, sendo elegível à PLR de cada bloco o funcionário que cumprir 100 pontos no respectivo bloco de indicadores, até o limite de 150 pontos.

**218.** O modelo de cálculo de valores tem como base a multiplicação de: **(a)** um valor de referência definido para cada cargo elegível; **(b)** a pontuação final do atingimento das metas de cada bloco de indicadores; **(c)** um multiplicador. E, quando cabível, também será aplicado o **(d)** Multiplicador de Performance Balanceada.

**219.** A fim de elucidar os critérios de apuração da PLR do PPE Rede Comercial de Agências, PABs e Setect em questão, apresenta-se abaixo o detalhamento desses quatro itens, a metodologia de cálculo aplicável e as formas de apuração e de acompanhamento de resultados disponibilizadas aos funcionários:

- **Valor de Referência:** definido por cargo e bloco, define o valor mínimo de pagamento. Os valores são calculados de acordo com a pontuação final alcançada em cada Bloco de Indicadores (Construção de Negócio e Resultado). Para o cargo de Gerente Geral de Agência, o valor de referência também é definido pelo porte da agência que atua. Os cálculos são feitos de forma independente entre os blocos de indicadores e linear, a partir da referência "Target 100 pontos", conforme consta no regulamento.

- **Blocos de Indicadores:**

Para cada cargo elegível, há um conjunto de metas que compõem os blocos de indicadores "Construção do Negócio" e "Resultado".

- Bloco de Indicadores CONSTRUÇÃO DO NEGÓCIO: conjunto de metas orientadas para o crescimento da base de clientes e carteiras.

- Bloco de indicadores RESULTADO: composto pelo resultado do MBB e PDD da Agência ou da carteira de clientes.

- **Multiplicador:**

A partir das pontuações dos blocos obtidas ao final do período de apuração (trimestres), são aplicados multiplicadores conforme exemplo de régua abaixo:

Atingimento por faixa de pontos									
	Menos que 100%	100% a 104,99%	105% a 109,99%	110% a 114,99%	115% a 119,99%	120% a 124,99%	125% a 129,99%	130% a 139,99%	140% a 150%
Multiplicador	0,00	1,00	1,10	1,20	1,30	1,40	1,50	1,80	2,00

- **Multiplicador de Performance Balanceada:**

Se o atingimento do bloco de Construção Negócio for igual ou superior a 100% e o atingimento do Bloco Resultado também for igual ou superior a 100% (não compensáveis entre eles), o valor apurado em ambos os blocos será multiplicado por 2.

Para cargos com as linhas Crescimento de Clientes Vinculados PF e Empresas	Para cargos com apenas a linha de Crescimento de Clientes Vinculados PF:
<b>Atingimento do bloco e linha Vinculados PF &gt;= 100%:</b>	<b>Atingimento do bloco e linha Vinculados PF &gt;= 100%:</b>
RV do Bloco multiplicada por 1,5.	RV do Bloco multiplicada por 2,0.

- **Metodologia de cálculo:**

Descrição	Cálculo
Prêmio por Construção de Negócio	Atingimento do bloco X Valor base do bloco X Multiplicador
Prêmio por Resultado	Atingimento do bloco X Valor base do bloco X Multiplicador
* Prêmio por Multiplicador de Performance	(Premiação por Construção de Negócio + Prêmio por Resultado) X 2
** Prêmio do Acelerador de 13 Meses	(Prêmio por Construção de Negócio + Prêmio por Resultado) X Multiplicador do Acelerador de 13 Meses
*** Multiplicador Desafio Vinculação	(Premiação por Construção de Negócio + Prêmio por Resultado) X Multiplicador Desafio Vinculação.

Remuneração Total do Período	Prêmio por Construção de Negócio + Prêmio por Resultado + Prêmio por Multiplicador de Performance + Prêmio do Acelerador de 13 Meses + Prêmio do Multiplicador Desafio Vinculação
------------------------------	---

\* Válido para o 2º Semestre de 2016 até 2º Bimestre de 2017.

\*\* Válido para o 1º Bimestre de 2017.

\*\*\* Válido para o 3º Bimestre de 2017.

Os elegíveis podem acompanhar diariamente suas metas e resultados através da ferramenta “+Certo”, na Intranet do Banco Santander. Quando o período termina (neste caso, quando se encerra o trimestre), o funcionário pode também acompanhar o resultado final e os valores calculados por período através do Extrato de Remuneração, disponível no Portal de RH, na Intranet. É ver exemplificativamente a tela contendo a pontuação final dos indicadores de PPR do 3º trimestre de 2016 no portal “+Certo”:



A possibilidade de acompanhamento diário das metas e dos resultados pelos empregados, por meio da ferramenta +Certo, disponibilizada na Intranet do Banco Santander, reforça de forma inequívoca a objetividade, a transparência e a previsibilidade do plano de PLR. Os elegíveis possuem acesso contínuo às informações relativas à sua pontuação e ao desempenho nos blocos de indicadores, podendo verificar, em tempo real, o grau de atingimento das metas previamente estabelecidas. Ademais, ao término do período de apuração, os empregados têm acesso ao resultado final e aos valores calculados por meio do Extrato de Remuneração (“Meu Extrato SRV/PPE”), igualmente disponível no Portal de RH, o que evidencia a existência de critérios objetivos, mensuráveis e verificáveis, afastando qualquer alegação de apuração subjetiva ou definição unilateral a posteriori.

Como se vê, não procede a afirmação fiscal de que o plano não conteria metas, mas apenas indicadores definidos a posteriori de forma unilateral. Os chamados “blocos de indicadores” previstos no PPE Rede Comercial de Agências, PABs e Setect consubstanciam, na realidade, conjuntos estruturados de metas previamente estabelecidas, objetivas, mensuráveis e vinculadas ao desempenho institucional e funcional dos empregados, orientadas ao crescimento da base de clientes, das carteiras, da vinculação e do resultado econômico do Banco.

A exigência de atingimento de pontuação mínima (100 pontos, até o limite de 150) para elegibilidade à PLR evidencia, de forma inequívoca, a existência de metas claras e previamente pactuadas, e não de critérios definidos unilateralmente a posteriori. Ademais, a pactuação prévia desses programas em instrumento coletivo afasta qualquer alegação de unilateralidade, tratando-se de regras conhecidas antecipadamente pelos empregados e negociadas com a entidade sindical representativa.

Tampouco há que se falar em similitude com prêmios, comissões ou outras formas de remuneração variável, pois a estrutura do PPE não remunera atos isolados, vendas específicas ou desempenho individual desconectado do resultado empresarial, mas sim o cumprimento de metas alinhadas à estratégia global do Banco, integrando esforço do trabalho e desempenho econômico, em estrita consonância com a finalidade da participação nos lucros ou resultados prevista na Lei n. 10.101/00.

No que tange ao PPG, tal programa é direcionado aos ocupantes de nível hierárquico superior, baseado nos resultados do Banco e da respectiva área, bem como no desempenho individual do funcionário avaliado em função do cumprimento de metas e histórico individual (e-fls. 1.033/1.036).

A fim de evidenciar o racional de apuração da PLR referente ao PPG, a existência de avaliações de desempenho juntou avaliações de Desempenho e Demonstrativos de Pagamento PPG (Doc. 07 da Impugnação); Memória de Cálculo do PPG (Doc. 08 da Impugnação); e Holerites 2017 (Doc. 09 da Impugnação).

Como se verifica dos autos, trata-se de programa de PLR estruturado com base nos resultados globais do Banco, no desempenho da área de atuação e na performance individual do

empregado, mediante o cumprimento de metas previamente contratadas junto aos respectivos gestores, quantificáveis, ponderadas e com pesos definidos de forma que totalizam 100%.

Os critérios de avaliação são claros, objetivos e previamente conhecidos, abrangendo metas quantitativas, metas qualitativas e competências individuais, todas mensuráveis segundo parâmetros definidos no regulamento do programa.

A alegação fazendária de inexistência de metas a serem atingidas pelos beneficiários, bem como de mecanismos objetivos de aferição e critérios de avaliação definidos previamente, não se sustenta diante da própria estrutura normativa do PPG.

O programa estabelece, de forma expressa e antecipada, critérios claros, objetivos e mensuráveis de avaliação de performance, assentados em três eixos previamente delimitados: metas quantitativas, metas qualitativas e competências individuais.

As metas quantitativas consistem no alcance e na superação de orçamentos previamente fixados de receitas e despesas, bem como nos resultados obtidos na alocação dos produtos oferecidos pela instituição, parâmetros estes diretamente vinculados ao desempenho econômico e plenamente passíveis de mensuração objetiva. As metas qualitativas, por sua vez, baseiam-se em conceitos de qualidade apurados junto ao público interno e/ou externo, segundo metodologias previamente definidas, padronizadas e auditáveis, afastando qualquer juízo discricionário ou arbitrário. Já as competências individuais correspondem a metas de desenvolvimento pessoal do empregado, igualmente previamente estabelecidas, avaliadas segundo critérios graduados e conhecidos, que permitem mensuração objetiva por meio de escalas de desempenho.

A sistemática de apuração do PPG reforça a inexistência de qualquer definição a posteriori ou unilateral, na medida em que o regulamento do programa fixa, de antemão, os parâmetros de avaliação, os pesos atribuídos a cada meta — cuja soma perfaz 100% —, bem como os intervalos de desempenho, que variam de 0% a 150% para as metas quantitativas e qualitativas e de 1 a 5 para as competências individuais, com a correspondente aplicação de multiplicadores previamente previstos. O resultado da avaliação é formalizado e apresentado ao empregado ao final do período por meio do Documento de Desempenho, instrumento que permite o acompanhamento contínuo da evolução das metas e a verificação transparente da pontuação final.

Assim, longe de inexistirem metas ou critérios objetivos, do mesmo modo, o PPG revela estrutura normativa detalhada e previamente pactuada, que afasta qualquer alegação de discricionariedade, subjetividade ou definição posterior pelos órgãos diretivos ou pelo gestor, evidenciando tratar-se de legítimo programa de participação nos lucros ou resultados, em plena consonância com a Lei n.º 10.101/00 e com a finalidade de integração entre capital e trabalho.

O PILP, por sua vez, não institui parcela autônoma ou distinta, mas consiste exclusivamente no mecanismo de pagamento diferido de valores já apurados e devidos no âmbito do PPG em exercícios anteriores, cujas regras, critérios e condições encontram-se previamente

definidos e delimitados no próprio programa. Trata-se, portanto, de mera técnica de postergação temporal do pagamento da PLR, amplamente admitida pela Lei n. 10.101/00, especialmente em relação aos ocupantes de cargos de maior nível hierárquico, cujos pagamentos são realizados parcialmente em dinheiro e parcialmente em ações da companhia (Units negociadas sob o código SANB11), conforme deliberação do Conselho de Administração.

O fracionamento do pagamento em três parcelas anuais, sujeitas à atualização monetária ou à variação do valor das ações, não descaracteriza a natureza da verba, porquanto o direito ao recebimento nasce no momento da apuração da PLR, permanecendo o PILP restrito à disciplina do modo, da forma e do tempo de pagamento.

Ademais, o PILP integra expressamente os Acordos de PPRS firmados com o sindicato representativo da categoria, constituindo parte indissociável do PPG, o que reforça sua legitimidade, sua natureza coletiva e sua plena aderência à finalidade da participação nos lucros ou resultados, afastando qualquer alegação de criação de remuneração disfarçada ou de afronta à legislação aplicável.

Importante observar que, mesmo que a legislação de regência não traga tal exigência, a PLR paga pelo Santander estende-se, sim, a todos os empregados, sendo que a CCT e o Acordo PPRS aplicam-se a todos os empregados do Santander em relação aos termos que lhes são comuns (Meta Global) e em relação aos termos específicos para cada área de atuação, aplicam-se os PPE, direcionados a cada segmento de negócio, ou o PPG e PILP, direcionado aos ocupantes de cargos de nível hierárquico superior.

Por fim, quanto à CCT, a fiscalização pontuou, em resumo, que esta adota como condição ao pagamento a admissão do empregado antes do início/no decorrer do ano-base e estar em efetivo exercício ao término do ano e estabelece o pagamento de um valor fixo mínimo.

Do mesmo modo, tal argumentação não merece prosperar.

Inicialmente, cumpre reafirmar que as CCT e os Acordos Coletivos de Trabalho (ACT) possuem natureza normativa, sendo a CCT firmada entre os sindicatos representativos dos trabalhadores e dos empregadores de determinada categoria econômica e base territorial, enquanto o ACT é celebrado entre o empregador e o sindicato dos trabalhadores. Ambos os instrumentos possuem força obrigatória e aplicação compulsória às partes abrangidas, nos termos dos arts. 611 e 619 da CLT, sendo vedada a sua inobservância ou a estipulação de condições contratuais individuais em sentido contrário, sob pena de nulidade.

As CCT, por sua própria natureza, estabelecem regras gerais e uniformes, voltadas à garantia de direitos mínimos aos trabalhadores da categoria (no caso, bancária), não tendo o condão (nem a finalidade) de contemplar as especificidades operacionais, organizacionais e estratégicas de cada empresa individualmente considerada.

Ademais, é fato incontroverso que os empregadores, em regra, não participam diretamente da negociação das CCT, embora estejam legalmente compelidos ao seu

cumprimento, sob pena de responsabilização, inclusive no âmbito trabalhista. Nessa perspectiva, mostra-se descabida a pretensão fiscal de imputar ao Banco Santander supostas inconsistências das CCT à luz da Lei n. 10.101/00, quando sequer integrou o polo negocial desses instrumentos, limitando-se a observá-los por imposição legal.

De todo modo, também não procede a alegação de que as CCT desvinculariam a PLR de qualquer critério de resultado ou lucratividade. Ao contrário, as próprias convenções preveem expressamente a vinculação do pagamento da PLR à aferição do lucro líquido do exercício, ao estabelecerem, entre outros parâmetros, o pagamento de parcela básica correspondente a percentual do salário-base acrescido de verbas fixas, limitada a determinado teto individual, bem como a fixação de piso e teto atrelados a percentuais do lucro líquido da empresa.

Ademais, a parcela adicional de PLR prevista nas CCT decorre da divisão linear de percentual do lucro líquido do exercício pelo número total de empregados, o que evidencia, de forma inequívoca, a conexão direta da verba com a lucratividade empresarial.

Como já amplamente demonstrado, a Lei n. 10.101/00 não condiciona a legitimidade da participação nos lucros ou resultados à existência obrigatória de programas de metas, resultados e prazos previamente pactuados, admitindo expressamente a adoção de índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa, nos termos do art. 2º, §1º, do referido diploma legal.

Tampouco a legislação veda a previsão de pagamento de valores mínimos a título de PLR, especialmente quando estabelecidos em CCT, cuja generalidade e amplitude do público alcançado, notadamente no setor bancário, impõem a fixação de parâmetros uniformes e garantias mínimas aos trabalhadores.

Importa destacar, ainda, que eventual previsão de valor mínimo na CCT, por si só, não é apta a afastar a integração entre capital e trabalho, sobretudo quando considerada em conjunto com os instrumentos coletivos específicos celebrados pela empresa. No caso dos autos, além da CCT, há o Acordo Coletivo de Trabalho PPRS e os programas específicos de PLR, exaustivamente analisados, os quais contemplam metas claras, critérios objetivos, mecanismos de apuração transparentes e efetivo incentivo à produtividade e ao desempenho, afastando qualquer dúvida quanto à observância da finalidade legal da PLR.

Assim, a leitura isolada e fragmentada da CCT, desconsiderando-se a existência do ACT PPRS e dos programas específicos que regulam de forma detalhada a participação nos lucros ou resultados no âmbito da empresa recorrente, conduz a conclusões equivocadas. Considerados os instrumentos em seu conjunto, inexistente fundamento para a acusação de descumprimento do § 1º do art. 2º da Lei n. 10.101/00.

A estrutura robusta, detalhada e dotada de certo grau de complexidade do plano de Participação nos Lucros ou Resultados do Banco Santander não revela qualquer ilegalidade ou desvirtuamento do instituto, mas, ao contrário, decorre diretamente das peculiaridades do ramo

de atuação bancário, marcado por elevada complexidade operacional, diversidade de produtos, segmentos e funções, bem como por rigorosas exigências regulatórias. Soma-se a isso a histórica força e atuação efetiva do sindicato da categoria bancária, cujas negociações coletivas são tradicionalmente densas, técnicas e minuciosas, exigindo instrumentos normativos abrangentes e bem estruturados.

Nesse contexto, a existência de programas e planos específicos, segmentados por áreas de negócio e funções, evidencia precisamente o incentivo à produtividade e ao desempenho, ao promover a individualização e a adequação das metas às particularidades de cada segmento e atividade exercida, reforçando o alinhamento entre esforço laboral, resultados empresariais e a finalidade legal da PLR.

### 2.3. DATA DE FORMALIZAÇÃO DOS INSTRUMENTOS

A Lei da PLR (inciso II do parágrafo 1º do artigo 2º da Lei n. 10.101/00) condiciona, como condição de validade do pagamento a existência de negociação prévia sobre a participação. Confira-se a redação exata do mencionado dispositivo:

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

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

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

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

Como se vê, a Lei n. 10.101/00 não traz um prazo para fixação dessas regras. Não consta, como pretende a fiscalização, seguida pela DRJ, que a pactuação prévia deva ocorrer antes do início do exercício.

A Lei n. 10.101/00, em que pese falar em pactuação prévia, não estipula prazo para a assinatura dos acordos de PLR, tampouco exige que seja veiculado no ano imediatamente anterior ao exercício no qual serão apuradas as metas.

No caso dos autos, é fato incontroverso que o Acordo PPRS e seus anexos foram celebrados em 26/02/2016, conforme se infere do próprio documento:

**ACORDO DO PROGRAMA DA PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS SANTANDER (PPRS), EM  
CONFORMIDADE COM A LEI Nº 10.101/2000 – BIÊNIO 2016/2017**

(...)

São Paulo, 26 de fevereiro de 2016.

Os documentos posteriores, datados de 24/11/2016 e 28/11/2016, não consubstanciam a celebração de novo acordo de participação nos lucros ou resultados, limitando-se a registrar deliberação assemblear destinada exclusivamente ao reajuste do valor mínimo devido a título de PLR, bem como à ratificação expressa das demais cláusulas do Acordo PPRS anteriormente firmado. Conforme se depreende da redação dos referidos documentos, a Assembleia Geral realizada em 28/11/2016 teve caráter meramente confirmatório e revisional, não se prestando à instituição ou reformulação do programa de PLR.

Dessa forma, permanece hígida e válida a data de 26/02/2016 como marco da celebração do Acordo PPRS, a qual ocorreu no início do ano-base a que se referem os pagamentos de PLR (que ocorreram em 2017). Ademais, conforme já enfrentado em tópico próprio, os chamados Programas Específicos constituem anexos integrantes do Acordo PPRS, resta, por consequência lógica, igualmente reconhecida a legitimidade da data de formalização dos Programas Específicos a ele vinculados, inexistindo qualquer vício quanto à sua celebração no período exigido pela legislação aplicável.

No que tange à CCT, essa foi assinada em 13/10/2016 e teve vigência declarada para o período de 1º/09/2016 a 31/08/2018. A CCT anterior, CCT/2015 (e-fls. 1494 e seguintes), foi assinada em 03/11/2015, teve vigência declarada para o período de 01/09/2015 a 31/08/2016.

Observa-se, portanto, que ambas as convenções foram formalizadas no mês subsequente — ou, no caso da CCT/2015, dois meses após — ao início do respectivo período de vigência.

Tal circunstância, contudo, não autoriza a conclusão de que haveria celebração retroativa ou ausência de pactuação prévia. Ao contrário, trata-se de prática usual e consolidada nas negociações coletivas, especialmente no setor bancário, em que as tratativas se estendem para além do marco inicial da vigência convencionada, sem que isso comprometa a validade, a eficácia ou a natureza normativa do instrumento coletivo. No caso concreto, as CCT foram celebradas no início do período de vigência, não se podendo falar em pactuação extemporânea ou posterior à execução dos fatos geradores (pagamentos em 2017).

Nota-se, ademais, que a fiscalização desconsiderou a existência da CCT/2015, pretendendo conferir interpretação distorcida ao período de vigência expressamente previsto na cláusula 7ª da CCT de 2016/2018, ao sustentar que esta se aplicaria exclusivamente aos exercícios de 2016 e 2017, com base em leitura isolada de suas cláusulas 1ª e 3ª. Tal entendimento não se sustenta, porquanto a própria convenção delimita, de forma clara e objetiva, sua vigência

temporal, a qual deve prevalecer sobre interpretações fragmentadas ou restritivas de cláusulas específicas.

Não obstante, a Convenção Coletiva de Trabalho aplicada ao período autuado reproduz, de forma substancial, as mesmas regras e disposições já previstas nas convenções firmadas em exercícios anteriores. Nesse sentido, a análise das CCT referentes aos anos de 2015, 2014 e 2013 (Doc. 11 da Impugnação) evidencia que os critérios e parâmetros nelas estabelecidos são praticamente idênticos àqueles constantes da convenção ora examinada.

Em todas as referidas convenções, convencionou-se o pagamento de participação nos lucros ou resultados limitado a percentual do lucro líquido do exercício, bem como a fixação de parcela básica correspondente a percentual do salário-base acrescido das verbas fixas de natureza salarial, sujeita a teto individual e a limites globais atrelados ao lucro líquido, além da previsão de parcela adicional calculada a partir da divisão linear de percentual do lucro líquido pelo número total de empregados, em partes iguais, até determinado limite individual. Tal identidade normativa demonstra que a CCT sob análise se limitou a renovar disposições preexistentes, sem inovação substancial quanto aos critérios de apuração e pagamento da PLR.

Dessa constatação decorre que não subsiste a acusação de ausência de conhecimento prévio, por parte dos empregados, das metas, regras e condições aplicáveis à participação nos lucros ou resultados, uma vez que tais parâmetros já integravam o arcabouço normativo da categoria em exercícios anteriores, sendo reiteradamente adotados nas negociações coletivas.

Assim, comprovada a continuidade e a uniformidade dos critérios gerais de PLR ao longo dos exercícios anteriores ao período autuado, não se mostra juridicamente admissível a pretensão de exigir contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a esse título, sob o argumento de que a data de assinatura dos instrumentos coletivos afastaria a natureza jurídica da parcela.

Por fim, cumpre registrar que a formalização das convenções e acordos coletivos, em regra, ocorre ao final do ano-calendário ou no início do período de vigência, em razão da dinâmica própria das negociações coletivas no setor bancário, que frequentemente se prolongam até a consolidação do dissídio coletivo. Trata-se de prática negocial reiterada e amplamente conhecida, que, por si só, não compromete a validade ou a eficácia dos instrumentos firmados, tampouco a legitimidade dos pagamentos de PLR neles previstos.

A CSRF já manifestou entendimento de que o requisito de pacto prévio, quando relativo às CCT, pode ser relativizado, em especial, quando seus termos forem meras reproduções das convenções de anos anteriores, conforme comprovado pelo Santander, in casu. A decisão pautou-se no fato de que as CCT não são firmadas propriamente pelas empresas, mas pelos sindicatos. É ver:

Ac n. 9202-010.625

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015 PLR. PACTO PRÉVIO. POSSIBILIDADE DE RELATIVIZAÇÃO.

É possível relativizar a exigência de pacto prévio ao período aquisitivo, quando, cumulativamente,(i) trata-se de Convenções Coletivas de Trabalho, as quais, por sua natureza, são firmadas entre sindicatos, e não propriamente pelo sujeito passivo; (ii) as Convenções Coletivas de Trabalho são meras reproduções, em relação à participação nos lucros ou resultados, das Convenções de anos anteriores; e(iii) todas as demais acusações fiscais foram superadas pelas instâncias anteriores do contencioso administrativo fiscal, restando, unicamente, a acusação relativa ao descumprimento do pacto prévio ao período aquisitivo, ou quando a única acusação fiscal originária for a de descumprimento do pacto prévio.

Desse modo, considerando-se a sucessão ininterrupta das convenções coletivas aplicáveis à categoria, bem como a formalização dos instrumentos no início do período de vigência por eles declarado, resta afastada qualquer alegação de ausência de pactuação prévia ou de celebração retroativa.

A corroborar com o exposto (apenas a título de reforço argumentativo), em 2020, a Lei n. 14.020/2020, que alterou a Lei n. 10.101/00, introduziu significativas mudanças nas regras de tributação dos planos de Participação nos Lucros e Resultados. As alterações foram veiculadas, antes, pela Medida Provisória n. 905/2019. Considerando que essa MP não foi convertida em lei, as mesmas disposições foram inseridas pelo Congresso Nacional no texto do Projeto de Lei de Conversão n. 15/20, relativo à MP n. 936/20.

Entre as modificações, no que tange ao prazo para assinatura do acordo, determinou que se consideram previamente estabelecidas as regras fixadas em instrumento assinado anteriormente ao pagamento da antecipação da PLR; ou com antecedência de, no mínimo, 90 (noventa) dias da data do pagamento da parcela única ou da parcela final, caso haja pagamento de antecipação. É ver:

Art. 2º §7º Consideram-se previamente estabelecidas as regras fixadas em instrumento assinado:

I - anteriormente ao pagamento da antecipação, quando prevista; e 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.

A oscilação da jurisprudência administrativa motivou a introdução, na Lei nº 14.020/20, de norma de interpretação do que se pode considerar por “regras previamente estabelecidas”.

A Lei n. 14.020/20, neste ponto, apenas introduziu interpretação passível de ser extraída da Lei n. 10.101/00 e já acolhida em diversos julgamentos do CARF. A lei não regulou situação pretérita, e sim escolheu, das interpretações possíveis da Lei n. 10.101/2000, aquelas que devem prevalecer, conferindo maior segurança jurídica ao sistema, em consonância com art. 106, I, do CTN.

Nesse sentido, entendo que, o fato de as partes vetadas da Lei n. 14.020/20, terem sido promulgadas pelo Congresso sem a referida regra (contida no art. 40, inciso II do PLV 15/20) de expressa retroatividade não impede a produção de efeitos retrospectivos para as normas relativas à PLR. Como exposto, isso não é necessário, trata-se inequivocamente de norma interpretativa, aplicando-se o disposto no mencionado artigo da legislação complementar. Como bem exposto por Paulo Honório de Castro Júnior:

O seu caráter “expressamente” interpretativo decorre de dois fatores. Em primeiro lugar, do próprio conteúdo das normas, que evidenciam meras interpretações já fartamente verificadas na jurisprudência administrativa.

Em segundo lugar, sendo evidentes essas interpretações, seria absolutamente desnecessário que a norma reforçasse o óbvio, dizendo se tratar de mera interpretação. Por isso, a norma vetada, e não promulgada, sobre o art. 106 do CTN, não representa nenhum impedimento para a produção de efeitos retroativos.

É que essa norma, vetada e não promulgada, que dispunha expressamente sobre a aplicação do art. 106, do CTN, possuía natureza simplesmente expletiva. Em sentido léxico, expletiva é a palavra ou expressão desnecessária ao sentido da frase, mas que lhe dá mais força.

Assim, a norma expletiva é aquela que não precisava constar no texto, porque é decorrente do sistema jurídico. Consubstancia, portanto, o objetivo do legislador de ressaltar determinado aspecto já existente no sistema jurídico. Como exemplo, o Min. Gilmar Mendes referiu-se ao o art. 5º da EC 41/2003 como norma expletiva, porque apenas enfatiza um limite já imposto pelo art. 37, XI, da CF (vide ADI 3133/DF, DJ 21.9.2011).

Sendo expletiva, a norma era desnecessária. Por isso, o fato de não ter sido promulgada pelo Congresso, juntamente com as demais partes vetadas da Lei nº 14.020/2020, não retira seu caráter expressamente interpretativo, nos termos do art. 106, I, do CTN.

De todo modo, mesmo que se adote compreensão diversa acerca da (não) retroatividade da referida norma, a alteração legislativa reforça a conclusão de que, há época dos fatos geradores, não havia regra positivada que determinasse sequer se a formalização do acordo deveria anteceder o período de apuração do lucro; e, caso fosse possível a formalização do acordo

no curso do período de aferição, se esta formalização poderia ocorrer em qualquer momento deste período.

Pelo exposto, não há respaldo para a conclusão fiscal no sentido de irregularidade quanto ao marco temporal das CCT e do Acordo PPRS aplicáveis ao caso.

#### **2.4. ARQUIVAMENTO DO PPRS NO MTE**

A fiscalização alega, ainda, a invalidade do Acordo PPRS em razão de seu arquivamento junto ao então Ministério do Trabalho e Emprego fora do prazo de 8 (oito) dias previsto no art. 614 da CLT, entendimento ratificado pela DRJ.

Inicialmente, cumpre destacar que as previsões constantes dos arts. 614 e 615 da CLT, relativas ao depósito de convenções e acordos coletivos junto ao MTE, possuem natureza estritamente regulatória e administrativa, inseridas no âmbito do Direito do Trabalho, não se confundindo com requisitos de natureza tributária para o reconhecimento de institutos jurídicos com repercussão fiscal.

Ressalte-se, ademais, que tais dispositivos da CLT são anteriores à edição da Lei n. 10.101/00, a qual passou a disciplinar especificamente a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa. A legislação que rege a PLR não estabelece qualquer exigência de depósito ou registro do instrumento coletivo junto ao MTE, tampouco condiciona sua validade ou eficácia à observância do prazo previsto no art. 614 da CLT.

Dessa forma, não há respaldo legal para se extrair da Lei n. 10.101/00 a conclusão de que o arquivamento tempestivo do acordo coletivo no MTE constitua condição essencial à validade do instrumento de PLR ou à produção de seus efeitos, inclusive para fins tributários.

Nesse sentido, o depósito previsto na CLT configura-se como ato administrativo vinculado, destinado ao controle e registro dos instrumentos coletivos pelo órgão trabalhista competente, não possuindo natureza constitutiva. O eventual descumprimento do prazo legal, por si só, não tem o condão de invalidar o acordo coletivo regularmente negociado e firmado entre as partes.

Com efeito, as convenções e os acordos coletivos de trabalho são fruto da autonomia negocial coletiva e passam a vigorar e gerar efeitos a partir de sua assinatura, nos termos do art. 7º, inciso XXVI, da Constituição Federal, que assegura o reconhecimento das convenções e acordos coletivos de trabalho como direito dos trabalhadores.

Assim, ainda que o arquivamento do Acordo PPRS junto ao MTE tenha ocorrido fora do prazo previsto na CLT, tal circunstância não implica a nulidade do instrumento, tampouco autoriza a sua desconsideração para fins fiscais, inexistindo previsão legal que sustente a tese fazendária.

Por fim, no que se refere aos Programas Específicos, resta consignado que estes constituem meros anexos ao Acordo PPRS, direcionados a segmentos específicos de atuação da

empresa. Uma vez comprovado o arquivamento do acordo principal junto ao MTE, tem-se, por consequência lógica, igualmente atendida a exigência formal quanto aos referidos anexos.

Diante do exposto, conclui-se pela improcedência da acusação fiscal fundada na suposta intempestividade do arquivamento do acordo coletivo, por se tratar de exigência de natureza regulatória, sem reflexos na validade do instrumento ou na sua eficácia para fins tributários.

## **2.5. CONSIDERAÇÕES ACERCA DO VALOR DA PLR**

A Fiscalização sustenta que os pagamentos de participação nos lucros ou resultados efetuados pelo Santander teriam sido utilizados como substituição da remuneração habitual, em razão dos valores elevados percebidos por determinados empregados e da discrepância existente entre os montantes pagos a diferentes beneficiários.

Tal entendimento, contudo, não encontra amparo na legislação de regência. A Lei n. 10.101/00 não estabelece limites máximos para os valores de PLR, tampouco exige homogeneidade entre os pagamentos realizados ou vinculação a determinado percentual da remuneração fixa dos empregados. Assim, não cabe ao intérprete criar restrições ou condicionantes não previstas em lei, especialmente para descaracterizar verba cuja natureza jurídica está expressamente definida pelo ordenamento.

Esse entendimento encontra-se em linha com a jurisprudência deste Eg. Conselho, que já se manifestou sobre a possibilidade de pagamentos em valores maiores que o salário do respectivo empregado, sem que o pagamento de PLR caracterize substituição à remuneração (exemplificativamente, Acórdãos n. 2301-003.572, 2402-006.431 e 2201-005.206), bem como quanto à possibilidade de efetuar pagamentos discrepantes entre empregados (exemplificativamente, Acórdãos n. 2301-004.315, 2301-004.320 e 2201-008.979).

A pretensão fiscal parte de análise isolada do valor pago, desconsiderando o conjunto de elementos jurídicos e fáticos que caracterizam a regularidade do programa de PLR. No caso concreto, restou demonstrado que os pagamentos decorreram da aplicação objetiva das regras previstas nos instrumentos de PLR, previamente negociados, com participação sindical, critérios claros de apuração, acompanhamento do atingimento das metas e regular arquivamento dos acordos celebrados.

A opção da empresa por não fixar valores predeterminados de PLR, vinculando o pagamento ao alcance de resultados e à avaliação de desempenho individual, revela-se plenamente compatível com a finalidade da Lei n. 10.101/00, que busca incentivar a produtividade, a eficiência e o alinhamento de interesses entre empregados e empregador. A discrepância entre os valores pagos, portanto, reflete exclusivamente o cumprimento dos critérios pactuados, e não a substituição de parcelas de natureza salarial.

Cumprido destacar, ainda, que seria ilógico exigir uniformidade ou proporcionalidade entre salário e PLR, uma vez que a própria essência da participação nos lucros ou resultados reside

na variabilidade do pagamento, condicionada ao desempenho individual e coletivo, bem como ao alcance das metas previamente estabelecidas.

Dessa forma, o valor da PLR, isoladamente considerado, não constitui elemento apto a descaracterizar a natureza da verba, sendo indispensável a análise do programa como um todo. No presente caso, o conjunto probatório evidencia a observância dos requisitos legais e negociais exigidos, afastando a alegação de que os pagamentos teriam sido utilizados em substituição à remuneração habitual.

À vista do exposto, não prospera a acusação fiscal, impondo-se o reconhecimento da improcedência da autuação também sob esse fundamento.

### **3. PLR ADMINISTRADORES**

No que se refere à participação nos lucros ou resultados paga aos administradores enquadrados, em tese, como contribuintes individuais, registro, de início, ressalva pessoal quanto ao entendimento consolidado na Súmula CARF n. 195. Todavia, nos termos do art. 123, § 4º, do Regimento Interno do CARF, é inequívoca a obrigatoriedade de observância das súmulas de jurisprudência por este Colegiado.

Não obstante, a aplicação de enunciado sumular pressupõe a aderência estrita entre a hipótese nele descrita e o caso concreto, o que não se verifica integralmente na situação ora analisada.

Com efeito, a Súmula CARF n. 195 limita-se expressamente à hipótese de “diretores não empregados”, isto é, àqueles que exercem funções de administração sem a existência de vínculo empregatício com a pessoa jurídica. Trata-se de enunciado cujo campo de incidência não comporta interpretação ampliativa, devendo ser aplicado apenas às situações que efetivamente se enquadrem na hipótese por ele descrita.

No caso concreto, entretanto, conforme amplamente demonstrado no Recurso Voluntário e corroborado pelos documentos constantes dos autos, parte dos administradores autuados mantinha vínculo empregatício com o Santander, tendo apenas ocorrido a suspensão do contrato de trabalho por ocasião da assunção ao cargo de administrador. É ver tabela colacionada ao Recurso (e-fl. 3802):

ADMINISTRADOR	AFASTAMENTO	DATA
ALEXANDRE SILVA D AMBROSIO	Suspensão	01/07/2016 a 26/02/2018
ANGEL SANTODOMINGO MARTELL	Suspensão	08/07/2014 a 08/11/2018
ANTONIO PARDO DE SANTA Y ANA MONTES	Suspensão	01/10/2014 a 25/02/2019
CONRADO ENGEL	Suspensão	16/05/2012 a 02/01/2018
FELIPE PIRES GUERRA DE CARVALHO	Suspensão	01/11/2015 a 16/03/2018
FERNANDO DIAZ ROLDAN	Suspensão	01/06/2013 a 31/08/2015
IGNACIO DOMINGUEZ ADAME BOZZANO	Suspensão	01/09/2011 a 23/07/2015
JAMIL HABIBE HANNOUCHE	Suspensão	05/06/2009 a 11/04/2016
JEAN PIERRE DUPUI	Suspensão	01/07/2015 a 25/02/2019
JOAO GUILHERME DE ANDRADE	Suspensão	31/03/2007 a 30/07/2017
MANOEL MARCOS MADUREIRA	Suspensão	01/10/2007 a 01/10/2012
MARIA EUGENIA ANDRADE LOPEZ SANTO	Suspensão	01/10/2014 a 08/02/2018
ROBERTO DE OLIVEIRA CAMPOS NETO	Suspensão	01/07/2015 a 30/11/2018
VANESSA DE SOUZA LOBATO BARBOSA	Suspensão	01/07/2015 a 25/02/2019

A suspensão do contrato de trabalho, como sabido, não extingue o vínculo empregatício, mas apenas interrompe, temporariamente, a produção de seus efeitos principais, notadamente a prestação de serviços e o pagamento de salário. O liame jurídico entre empregado e empregador permanece íntegro, subsistindo direitos, deveres e expectativas jurídicas decorrentes da relação de emprego, inclusive quanto à sua retomada ao término da causa suspensiva.

A própria legislação trabalhista distingue de forma clara a suspensão do contrato da sua extinção, sendo certo que, na hipótese de suspensão, o empregado conserva sua condição jurídica, ainda que afastado do exercício de determinadas funções. Assim, não se pode equiparar o administrador que teve seu contrato de trabalho suspenso ao diretor não empregado, figura esta expressamente contemplada na Súmula n. 195.

A evidenciar tal realidade, constam dos autos fichas cadastrais de diversos administradores objeto da autuação (Doc. 12 da Impugnação), as quais demonstram que tais pessoas físicas ingressaram nos quadros do Santander como empregados, mantiveram histórico funcional contínuo e apenas tiveram seus contratos suspensos durante o período em que exerceram funções estatutárias, retomando, inclusive, o vínculo ativo em momentos posteriores.

Nesse contexto, a qualificação desses administradores como “não empregados” constitui simplificação incompatível com a realidade fático-jurídica comprovada nos autos, conduzindo à aplicação indevida de enunciado sumular a hipótese diversa daquela por ele abrangida.

Ressalte-se que a participação nos lucros ou resultados paga a tais administradores decorre da mesma lógica que rege o pagamento aos demais empregados: negociação coletiva válida, regras objetivas previamente estabelecidas, vinculação ao desempenho e aos resultados da empresa e ausência de natureza remuneratória. A mera circunstância de exercício temporário de cargo estatutário, com suspensão do contrato de trabalho, não tem o condão de desnaturar o vínculo subjacente nem de afastar, por si só, o regime jurídico da PLR previsto na Lei n. 10.101/00.

Dessa forma, ainda que se reconheça a força vinculante da Súmula CARF n. 195, impõe-se concluir que seu campo de incidência não alcança os administradores que mantêm

vínculo empregatício com a empresa (cujo contrato de trabalho foi comprovadamente suspenso), ainda que com contrato suspenso, razão pela qual deve ser dado parcial provimento ao recurso, no que tange à tais administradores (Doc. 12 da Impugnação).

#### 4. DIFERENÇA GILRAT

A controvérsia relativa à apuração da alíquota do GILRAT decorre da definição da atividade preponderante no estabelecimento matriz do Santander. Em consonância com a legislação de regência, a Recorrente apurou a atividade preponderante com base no número de empregados por atividade e declarou, em 2017, o CNAE 82113-0 — Serviços Combinados de Escritório e Apoio Administrativo, ao qual corresponde a alíquota de 2%, conforme previsto no Anexo V do Regulamento da Previdência Social.

Conforme informado no curso da fiscalização, a referida classificação decorreu do fato de que a maior parte dos empregados do estabelecimento exercia funções de natureza administrativa, conforme demonstrado no quadro-resumo de classificação de atividades e na relação nominal dos empregados, com indicação da respectiva Classificação Brasileira de Ocupações (CBO) e descrição das atividades desempenhadas.

A Autoridade Fiscal, contudo, ao analisar a documentação apresentada, concluiu que, embora houvesse maior diversidade de grupos ocupacionais administrativos, o número de empregados alocados em ocupações por ela consideradas inerentes à atividade bancária superaria aquele vinculado às atividades administrativas, razão pela qual entendeu aplicável alíquota superior de GILRAT.

Para tanto, a Fiscalização classificou como inerentes à atividade bancária diversas CBOs, incluindo cargos de direção, gerência, profissionais da área econômico-financeira, técnicos de vendas, operadores de telemarketing, escriturários e supervisores de prestação de serviços, conforme relação constante do auto de infração.

Ao analisar a matéria, registre-se que, inicialmente, foi formulado pedido de vista dos autos para avaliar a eventual necessidade de realização de diligência, diante da complexidade do levantamento efetuado pela Autoridade Fiscal, o qual se encontra consolidado em planilha anexada aos autos como arquivo não paginável (e-fls. 2618).

Todavia, após exame detido do conjunto probatório, conclui-se que a controvérsia prescinde de dilação probatória, uma vez que os dados quantitativos levantados pela própria Fiscalização não são objeto de impugnação. O dissenso reside, exclusivamente, na qualificação jurídica das atividades desempenhadas pelos empregados, isto é, na interpretação da natureza das CBOs elencadas — se inerentes à atividade bancária propriamente dita ou se de caráter administrativo e de apoio.

Trata-se, portanto, de discussão eminentemente de direito, decorrente da interpretação da legislação previdenciária aplicada à classificação das atividades econômicas, bem

como da correta leitura da Classificação Brasileira de Ocupações, não havendo controvérsia quanto aos números, cargos ou funções efetivamente exercidas pelos empregados.

Nesse contexto, mostra-se desnecessária a realização de diligência, pois os elementos constantes dos autos, notadamente a planilha elaborada pela própria Autoridade Fiscal e os documentos apresentados pela Recorrente, são suficientes para a formação do convencimento, sendo a questão resolvida a partir do enquadramento jurídico das atividades descritas.

Superada essa questão preliminar, passa-se ao exame do mérito propriamente dito.

De início, cumpre reafirmar que o ordenamento atribui ao próprio sujeito passivo a tarefa de promover o enquadramento do estabelecimento, a partir da identificação da atividade preponderante desenvolvida, aferida conforme o critério legal pertinente (notadamente, pelo quantitativo de segurados empregados e trabalhadores avulsos alocados em cada atividade). Esse modelo de autoenquadramento não dispensa o controle fiscal, mas impõe que eventual desclassificação promovida pela Administração Tributária seja devidamente motivada e demonstrada, com indicação clara do erro concreto verificado no enquadramento adotado pela empresa.

Nesse sentido, não basta afirmar, em termos genéricos, que determinadas CBOs “seriam bancárias”; é necessário demonstrar, com base em elementos objetivos, por qual razão a função efetivamente exercida pelos empregados (e não apenas o rótulo do cargo) conduziria ao enquadramento no CNAE típico de instituição financeira em detrimento de CNAE de suporte/apoio administrativo.

A fiscalização pode, evidentemente, discordar do enquadramento declarado em GFIP, mas, ao fazê-lo, deve enfrentar o conteúdo da prova produzida pela contribuinte e explicitar de modo pormenorizado porque o enquadramento seria equivocado. Porém, entendo que a simples transcrição de códigos ocupacionais, acompanhada da conclusão de que seriam “inerentes à atividade bancária”, não satisfaz o dever de motivação nem constitui demonstração suficiente para afastar o enquadramento promovido a partir de levantamento detalhado de CBO, descrição funcional e quantitativos.

No caso, o Santander apresentou documentação que permite reconstituir a lógica do enquadramento: planilhas de alocação de empregados por CBO e descrição de atividades, indicando predominância de funções administrativas no estabelecimento matriz. A Fiscalização, por sua vez, não impugnou o levantamento em si, mas alterou a conclusão ao reclassificar um conjunto relevante de CBOs como “bancárias”, sem demonstrar, ao menos por critérios verificáveis, porque tais ocupações seriam necessariamente típicas da atividade-fim bancária.

A premissa fiscal adotada merece reparo: não se pode reputar “bancária” uma ocupação apenas porque exercida dentro de um banco, se a própria natureza daquela função é genérica, encontrada em diversos setores (administração, finanças internas, marketing,

comunicação, teleatendimento, gestão corporativa, controles internos, vendas, supervisão operacional etc.).

A distinção relevante, para fins de atividade preponderante, não é “onde” a pessoa trabalha (em um banco), mas “qual atividade ela desempenha” no estabelecimento. Assim, funções de direção corporativa, gestão administrativa, marketing, comunicação, atendimento e suporte, ainda que inseridas numa instituição financeira, não se convertem automaticamente em atividade bancária típica, sob pena de se esvaziar o próprio critério legal, que exige análise por atividade exercida e não por ramo econômico abstrato do empregador.

A classificação promovida pelo Santander mostra-se, ao menos, plausível e tecnicamente sustentada, inclusive porque parte expressiva das CBOs tratadas como “bancárias” pela Fiscalização descreve atividades de gestão e suporte. Exemplificativamente:

- CBO 1210 (Diretores Gerais): trata-se de ocupação de direção de alta administração, cuja natureza acompanha a estrutura organizacional e pode abranger áreas como recursos humanos, governança, planejamento, compliance, controles internos e administração corporativa. Não se trata, por definição, de atividade “bancária” típica, mas de função de gestão empresarial.
- CBO 1421 (Gerentes administrativos, financeiros e de riscos): a descrição ocupacional, por sua própria amplitude, abrange atividades de gestão interna, finanças corporativas e gerenciamento de riscos do empreendimento, não se confundindo, necessariamente, com riscos vinculados à intermediação financeira ofertada ao cliente. A leitura da contribuinte — no sentido de que tais funções se voltam à administração interna e não à execução de operações bancárias — é racional e compatível com a prática empresarial.
- CBO 1233 e 1423 (Direção e gerência de comercialização/marketing/comunicação): atividades de planejamento, posicionamento de produtos, estratégias comerciais, comunicação e relacionamento com mercado são, em regra, funções administrativas e de suporte comercial, comuns a múltiplos setores. A diferença entre os códigos, em geral, reflete hierarquia/nível decisório, e não natureza “bancária” essencial.
- CBO 4223 (Operadores de telemarketing): atividades de contato, atendimento e suporte (inclusive SAC) constituem funções administrativas de operação e relacionamento, não se confundindo, por si, com execução técnica de atividade bancária típica.

Esse quadro evidencia que o núcleo da divergência está na interpretação do que se considera “atividade bancária” no estabelecimento matriz, sendo que a interpretação do

Santander, de que parte relevante das funções se enquadra como apoio administrativo, não é apenas defensável: é aderente à realidade de grandes corporações, em que a matriz concentra funções de governança, backoffice, controles e áreas corporativas.

A robustez do enquadramento declarado não decorre apenas de planilhas internas. Consta dos autos que a Recorrente buscou validação técnica independente, contratando empresa de auditoria e consultoria de reputação internacional, a Ernst & Young, para análise de seu enquadramento previdenciário e de seus procedimentos de apuração do GILRAT (Doc. 13 da Impugnação).

Sem atribuir ao parecer privado efeito vinculante, é inegável que tal elemento reforça a credibilidade da conduta adotada, demonstrando diligência, preocupação com conformidade e adoção de critérios técnicos na definição do CNAE preponderante. Em outras palavras: não se trata de enquadramento arbitrário ou oportunista, mas de decisão suportada por levantamento interno e revisão externa especializada, o que eleva o grau de plausibilidade da classificação das funções como predominantemente administrativas no estabelecimento matriz.

Ademais, observa-se que o próprio levantamento fiscal se encontra consolidado na planilha anexada (e-fls. 2618, arquivo não paginável), o que permite verificar que a conclusão do Fisco decorreu essencialmente de uma releitura classificatória (isto é, de uma alteração na natureza atribuída a determinadas ocupações), e não da identificação de erro material no número de empregados ou na listagem de CBOs.

Nessa linha, para que a desconstituição do autoenquadramento fosse juridicamente sustentável, seria indispensável que a Fiscalização explicitasse e demonstrasse de forma pormenorizada, com base na descrição real das tarefas, que os empregados enquadrados nessas CBOs desempenhavam predominantemente tais atividades.

Não é isso, contudo, o que se extrai da fundamentação. A reclassificação operada parece decorrer, em grande medida, do simples fato de as ocupações existirem dentro de um banco, o que, como já exposto, não é critério jurídico idôneo para qualificar a atividade exercida como “bancária” para fins de apuração da atividade preponderante do estabelecimento.

Assim, verifica-se que a Autoridade Fiscal incorreu em equívoco ao vincular, de forma genérica, as CBOs acima listadas à atividade bancária, desconsiderando que grande parte dessas ocupações corresponde a funções administrativas, de gestão, suporte, comercialização e atendimento, comuns a diversos ramos econômicos e não exclusivas da atividade típica de intermediação financeira.

O Recorrente exerceu legitimamente o autoenquadramento do estabelecimento matriz, com base em levantamento detalhado e documentação apta a demonstrar a composição ocupacional. A interpretação segundo a qual as CBOs controvertidas possuem natureza predominantemente administrativa e de apoio mostra-se plausível e coerente com as descrições funcionais e com a realidade corporativa.

Ademais, ratifica a improcedência da autuação e da aplicação da alíquota de 3% a constatação de que o grau de risco desenvolvido no estabelecimento matriz do Santander, no período analisado, é compatível com risco leve, conforme se extrai da análise do caso concreto e dos elementos técnicos constantes dos autos.

Com efeito, no exercício de 2017, foram emitidas 117 Comunicações de Acidente de Trabalho (CAT) para um universo aproximado de 18.000 empregados lotados no estabelecimento. Do total de eventos registrados, 41 não ensejaram qualquer afastamento do empregado, 54 resultaram em afastamento de até quinze dias e apenas 22 implicaram afastamento superior a quinze dias. Tais dados, considerados em termos absolutos e relativos, evidenciam baixa incidência e baixa gravidade dos eventos acidentários, incompatíveis com ambientes de risco médio ou grave.

Além disso, no mesmo período, foram elaborados e implementados Programas de Prevenção de Riscos Ambientais (PPRA), em conformidade com as normas regulamentadoras então vigentes, com o objetivo de avaliar as condições de trabalho e instituir medidas voltadas à preservação da saúde e da integridade física e mental dos trabalhadores.

É certo que o PPRA decorre de obrigação trabalhista e não tem, por si só, a finalidade direta de definir a alíquota do GILRAT. Todavia, não se pode ignorar que a elaboração do PPRA pressupõe avaliação técnica do ambiente de trabalho, das atividades efetivamente desempenhadas e dos riscos a que os trabalhadores estão expostos, culminando em conclusão expressa acerca do grau de risco existente no estabelecimento.

No caso concreto, os laudos técnicos produzidos no âmbito do PPRA concluíram que o grau de risco do estabelecimento do Santander é leve, após análise do ambiente laboral, da natureza das atividades exercidas, das funções desempenhadas e da distribuição quantitativa dos trabalhadores. Trata-se, portanto, de elemento técnico relevante, que descreve a realidade fática subjacente ao enquadramento previdenciário adotado.

Nesse ponto, dirijo respeitosamente do entendimento segundo o qual o PPRA e laudos técnicos “não se prestariam a alterar a GILRAT, por falta de amparo legal”.

Com efeito, não se está a sustentar que o PPRA tenha o condão de fixar ou modificar diretamente a alíquota do GILRAT, a qual, de fato, decorre do enquadramento da atividade preponderante nos termos do Anexo V do Decreto n. 3.048/99. O que se afirma é que os laudos técnicos fortalecem, corroboram e conferem consistência ao autoenquadramento promovido pelo contribuinte, ao evidenciar que a atividade efetivamente desenvolvida no estabelecimento é compatível com grau de risco leve.

O ordenamento jurídico atribui ao contribuinte o dever de identificar e declarar sua atividade preponderante, cabendo à Administração Tributária o ônus de demonstrar eventual incorreção. Nesse contexto, é plenamente legítimo que o contribuinte se valha de elementos técnicos para comprovar a aderência entre o enquadramento declarado e a realidade do ambiente

de trabalho. Negar qualquer valor probatório a tais laudos significaria esvaziar a possibilidade de demonstração concreta da atividade efetivamente exercida no estabelecimento.

Ademais, os dados objetivos de acidentalidade, aliados às conclusões técnicas do PPRA, revelam coerência com o enquadramento no CNAE de serviços combinados de escritório e apoio administrativo, cuja natureza pressupõe ambientes controlados, atividades predominantemente internas e baixo risco ocupacional, afastando a caracterização de risco médio.

Assim, embora o Anexo V do Decreto n. 3.048/1999 estabeleça, de forma abstrata, o grau de risco associado a cada CNAE, a correta identificação do CNAE preponderante, que antecede a definição da alíquota, demanda a análise da realidade fática do estabelecimento, para a qual os laudos técnicos e indicadores de acidentalidade se mostram não apenas pertinentes, mas altamente esclarecedores.

Dessa forma, os elementos técnicos constantes dos autos não “substituem” a norma nem “alteram” a GILRAT, mas confirmam que o enquadramento adotado pelo Santander reflete adequadamente o grau de risco efetivamente desenvolvido no estabelecimento, reforçando a improcedência da reclassificação promovida pela Autoridade Fiscal.

Pelo exposto, entendo que a autuação deve ser cancelada quanto ao ponto.

## 5. CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por não conhecer do Recurso de Ofício, conhecer o Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar de nulidade do acórdão recorrido e, no mérito, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para cancelar os lançamentos relativos aos pagamentos a título de (i) PLR para segurados empregados; (ii) PLR pago a administradores cujo vínculo empregatício restou mantido, face à suspensão do contrato de trabalho (Doc 12 da Impugnação); (iii) *hiring bonus*; bem como (iv) relativo às diferenças do GILRAT ajustado.

*Assinado Digitalmente*

**Conselheira Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo**