



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.720984/2023-09
RESOLUÇÃO	2402-001.434 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BANCO SANTANDER (BRASIL) S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade, conhecer do recurso voluntário interposto e converter o julgamento em diligência, para que a unidade preparadora da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil instrua os autos com as informações solicitadas, nos termos do voto que segue na resolução.

Assinado Digitalmente

Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Rafael de Aguiar Hirano (substituto integral), Gregório Rechmann Junior, João Ricardo Fahrion Nüske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Marcus Gaudenzi de Faria e Rodrigo Duarte Firmino (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de lançamentos fiscais, por meio do qual foi constituído crédito de contribuições previdenciárias e de terceiros (salário-educação) no ano-calendário de 2019, sobre pagamentos efetuados pelo Recorrente a título de PLR, remuneração variável, bônus de contratação (*hiring bonus*) e previdência privada, sem a correspondente declaração em GFIP/DCTFWeb. Entendeu ainda a d. Autoridade Fiscal que o Recorrente teria declarado incorretamente no e-Social, o RAT do seu estabelecimento matriz – à alíquota de 2%, quando o correto seria 3% - por considerar que a atividade preponderante naquele estabelecimento seria a atividade bancária (CNAE 64.22-1/00) e não a administrativa.

Devidamente intimado, apresentou o Recorrente Impugnação, alegando, em suma:

A) IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO SOBRE A PLR PAGA A EMPREGADO HAJA VISTA A SUA HIGIDEZ À LUZ DA LEI Nº 10.101/00:

(i) Equivocada premissa quanto à existência de instrumentos autônomos de PLR: os pagamentos de PLR em questão foram pautados em dois instrumentos: CCT (que não foi objeto da autuação) e Acordo 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 2018/2019: - A Cláusula Oitava e o Anexo I do Acordos 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; acompanhamento de metas previamente acordadas e resultados é feito via portal +Certo, na intranet no Banco Santander; acompanhamento dos valores a serem pagos é feito também via intranet, no Portal Pessoas, em “Meu Extrato de SRV/PPE”.

(iii) Negociação prévia:

- PPRS 2018/2019 e seus anexos PPE, PPG e PILP: celebração em 28/02/2018, conforme comprovam os próprios documentos.
- A Assembleia Geral realizada em 10/09/2018 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.
- 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.

(v) Não há substituição salarial: a 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.

(vi) Autonomia da vontade e prevalência sobre a lei: a 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.

(vii) Valor mínimo do Acordo PPRS: valor fixo mínimo não desatura a PLR, mormente quando o plano tem esteio em índices de lucratividade.

B) 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) 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.

C) 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) 17 beneficiários de hiring bonus pediram demissão no prazo pré-estabelecido em contrato de trabalho, ratificando a ausência de natureza salarial, oportunidade em que reembolsaram proporcionalmente a bonificação recebida.

D) IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO RELATIVA À PREVIDÊNCIA PRIVADA:

(i) A Autoridade Fiscal Tributária não tem competência para fiscalizar e descaracterizar os Planos de Previdência Complementar, restrito à SUSEP.

(ii) Constituição Federal e LC nº 109/2001 expressamente reconhecem que os valores aportados em plano de previdência complementar não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

(iii) A legislação específica não exige que os planos de previdência complementar abertos sejam disponibilizados a todos os empregados.

(iv) Os aportes patronais realizados nos Planos de Previdência Complementar não podem ser considerados como de natureza remuneratória, na medida em que os valores não são pagos, devidos ou creditados aos empregados, não compondo sua esfera patrimonial.

E) 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, práticas reconhecidas pelo GPTW.

Remetidos os autos à DRJ, foi proferido o Acórdão nº 108-043.990, que entendeu pela improcedência das alegações e manutenção da integralidade do crédito tributário.

Inconformado, interpôs o Recorrente o presente Recurso Voluntário, reiterando as razões já expostas em sua Impugnação, o qual passo a análise.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano**, Relatora.

Conforme relatado, trata-se de constituição de crédito referente a contribuições previdenciárias e de terceiros (salário-educação), relativas ao ano-calendário de 2019, incidentes sobre valores pagos pelo Recorrente a título de PLR, remuneração variável, bônus de contratação (*hiring bonus*) e previdência privada, sem a correspondente declaração nas GFIP/DCTFWeb. Constatou ainda a d. Autoridade Fiscal que o Recorrente teria informado incorretamente, no e-Social, o RAT do estabelecimento matriz — à alíquota de 2%, quando o correto seria 3% — ao considerar, equivocadamente, que a atividade preponderante desse estabelecimento seria a atividade bancária (CNAE 64.22-1/00), e não a administrativa.

Embora entenda que os autos estejam aptos para julgamento no que se refere às parcelas relativas à PLR, bônus de contratação e previdência privada, considero que, quanto à parte da autuação referente à diferença de contribuição ao GILRAT, por suposta aplicação de alíquota inferior à devida, são necessárias informações adicionais a serem prestadas pela Unidade de Origem, conforme passo a demonstrar.

Nos termos do Relatório Fiscal, *“com a publicação do Decreto nº 6.042/2007, a partir de julho de 2007, a empresa ora auditada, tendo como atividade econômica o setor dos “bancos múltiplos, com carteira comercial”, passou a enquadrar-se no CNAE6422-1/00 e, conforme as mudanças implementadas pelo Decreto nº 6.957/2009, a partir de janeiro de 2010 tem a sua alíquota básica RAT definida em 3% (três por cento).”*

Em fiscalização, tendo sido verificada que a alíquota GILRAT aplicada no estabelecimento matriz (CNPJ 90.400.888/0001-42), para o ano de 2019, foi de 2%, questionou o Recorrente que em carta datada de 06/04/2023, assim se manifestou:

ITEM 15 – Esclarecemos que o *Banco Santander* realizou o enquadramento para seu estabelecimento Matriz no CNAE 8211-3/00 (serviços combinados de escritório e apoio administrativo) devido as atividades dos funcionários lotados serem preponderantes no exercício administrativo.

De início, é de se destacar a legitimidade de aferição do grau de risco a que os funcionários de determinada empresa estão submetidos, de forma individualizada, por estabelecimento empresarial, conforme entendimento sumulado pelo STF – Súmula 351.

Tal entendimento motivou a emissão do Ato Declaratório PGFN nº 11/11, pela PGFN – posteriormente confirmado pelo Parecer PGFN/CRJ/N.2120/11 – autorizando a dispensa de apresentação de contestação, interposição de recursos e desistência dos já interpostos *“nas ações judiciais que discutam a aplicação da alíquota de contribuição para o Seguro de Acidente do*

Trabalho (SAT), aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro.”

Pois bem. Sustenta a d. Fiscalização que mesmo no estabelecimento matriz a alíquota GILRAT seria de 3%, pois analisando as ocupações dos empregados declaradas nas folhas de pagamentos, de acordo com a Classificação Brasileira de Ocupações (CBO), chegou-se a um número maior de funcionário classificados na atividade bancária – cujo CNAE está vinculado à alíquota de 3% – e não na atividade administrativa.

No entanto, verifico que tal conclusão da d. Fiscalização decorreu de reenquadramento, por ela própria efetuado, de determinadas atividades administrativas como se fossem atividades bancárias. Cite-se, a propósito, a manifestação da d. Fiscalização neste sentido:

“8.33 Já o Demonstrativo –CBO x Tipo de Atividade –apresenta o tipo de atividade (se administrativa e/ou bancária) considerada pela auditoria conforme o código CBO. Nele, resta evidente, que há códigos para os quais não remanesce qualquer dúvida de que se referem à atividade fim da empresa, isto é, à atividade bancária, como exemplificamos a seguir:

a) CBO 1233 - Diretores de comercialização e marketing – abrange empregados em posição de diretoria que definem o planejamento estratégico da sociedade, definem e executam o plano de marketing e vendas, gerem a qualidade das vendas, dentre outros, atuando com os produtos do banco numa atividade evidentemente não meramente administrativa.

b) CBO 1421 - Gerentes administrativos, financeiros e de riscos - a despeito do título desse CBO, a própria descrição dessa ocupação é caracterizada pelo exercício de gerência de serviços administrativos, das operações financeiras e dos riscos de empresas do setor bancário (dentre outras), ou seja, dentro da atividade fim da empresa, não sendo possível, desta feita, tê-la como uma simples tarefa administrativa.

c) CBO 1423 - Gerentes de comercialização, marketing e comunicação - observa-se que aqui os colaboradores são encarregados de elaborar os planos estratégicos das áreas de comercialização, marketing e comunicação. Ora, resta claro que esses funcionários trabalham na atividade final do contribuinte, através da comercialização, marketing e comunicação dos produtos oferecidos pelo banco e não em funções administrativas ou intermediárias.

d) CBO 3517 - Técnicos de seguros e afins - temos aqui manifestamente pessoas que trabalham na atividade fim do banco com os seguros oferecidos pela empresa. São funcionários que, inclusive, operacionalizam cálculos de prêmios e outros procedimentos correlacionados.

e) CBO 3541 - Técnicos de vendas especializadas – contempla empregados que trabalham na atividade fim do banco, planejando e concretizando vendas de produtos bancários e não ocupando uma função administrativa.

Neste contexto, tendo em vista o reenquadramento, pela Autoridade Administrativa, das ocupações dos empregados declarados nas folhas de pagamentos da Recorrente, para que constassem determinadas atividades administrativas exercidas na matriz, como atividades bancárias, à luz do princípio da verdade material, paradigma do processo administrativo fiscal, entendo ser imprescindível, no caso vertente, a conversão do presente julgamento em diligência para a Unidade de Origem para que a autoridade administrativa fiscal presta os seguintes esclarecimentos / informações:

(i) qual a atividade preponderante do estabelecimento matriz do Contribuinte, levando-se em consideração o maior número de empregados de acordo com a Classificação Brasileira de Ocupações (CBO)? (obs.: neste ponto, solicita-se que a informação seja prestada sem levar em consideração o critério de reclassificação / reenquadramento de cargos e funções realizado pela Fiscalização)

(ii) considerando que a Fiscalização procedeu à análise de alguns empregados classificados pela Companhia no CNAE 8211-3/0, reclassificando-os para o CNAE 6422-1, entende-se que o mesmo procedimento deve ser realizado em relação aos demais empregados e respectivos CNAEs, com vistas a aferir a efetiva atividade preponderante de acordo o maior número de empregados.

Assim, solicita-se, nesta oportunidade, que a autoridade administrativa fiscal diligente proceda à análise dos cargos e funções classificados pela Companhia nos demais CNAEs (e não apenas o CNAE 8211-3/0), realizando os ajustes / reclassificações que julgar necessárias, pertinentes (ou seja: fazer o mesmo procedimento realizado pela Fiscalização, só que em relação a todos os CNAEs e não apenas no CNAE 8211-3/0), informando qual a atividade preponderante apurada / identificada a partir deste procedimento (obs.: a verificação solicitada por meio do presente item (ii) é totalmente autônoma em relação àquela formulada por meio do item (i) supra);

(iii) solicita-se que as verificações objeto dos itens (i) e (ii) sejam realizadas em relação a todos os meses / competências do período fiscalizado;

(iv) caso julgue necessário, intimar o Contribuinte para apresentar os esclarecimentos e documentos que julgar pertinentes;

(v) consolidar o resultado da diligência em informação fiscal conclusiva, intimando o Contribuinte para que, a seu critério, apresente manifestação em 30 (trinta) dias;

(iv) após, retornar os autos para esse Conselho para prosseguimento do julgamento.

Assinado Digitalmente

Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano

RESOLUÇÃO 2402-001.434 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 16327.720984/2023-09

DOCUMENTO VALIDADO