



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.721550/2020-75
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-010.134 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 1 de fevereiro de 2023
Recorrente BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

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

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

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

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

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

PLR. VALOR MÍNIMO FIXO E CERTO.

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

PARTICIPAÇÃO NO LUCRO. ADMINISTRADORES.

A participação nos lucros e resultados prevista na Lei nº 6.404 de 1976 paga a diretores não empregados (contribuintes individuais) tem a natureza de retribuição pelos serviços prestados à pessoa jurídica, ensejando a incidência

de contribuição previdenciária, por não estar abrigada nos termos da Lei nº 10.101 de 2000.

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

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

ARTIGO 24 DA DECRETO-LEI Nº 4.657 DE 1942 (LINDB). INAPLICABILIDADE. SÚMULA CARF Nº 169.

A revisão no contencioso administrativo tributário possui regramento específico no âmbito do CTN, razão pela qual não há falar-se na aplicação do artigo 24 do Decreto-Lei nº 4.657 de 1942 (LINDB), incluído pela Lei nº 13.655 de 2018.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ALIMENTAÇÃO. VALE ALIMENTAÇÃO. VALE REFEIÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA.

Não incide contribuições previdenciárias (parte patronal, inclusive GILRAT), bem como a contribuições devidas à seguridade social e destinadas a terceiros, sobre os pagamentos realizados pela contribuinte, a título de alimentação, a seus empregados e diretores (contribuintes individuais), sob a forma de vale refeição e de vale alimentação, por meio de tíquete ou cartão, por tais valores não integrarem o salário de contribuição, diante da ausência de natureza salarial destes pagamentos.

FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO (FAP). CONTESTAÇÃO.

O FAP atribuído às empresas pelo antigo Ministério da Previdência Social poderá ser contestado perante o Departamento de Políticas de Saúde e Segurança Ocupacional da Secretaria de Políticas de Previdência Social do Ministério da Previdência Social, no prazo de trinta dias da sua divulgação oficial.

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 auto enquadramento 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.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DESTINADA AO INCRA.

É devida a contribuição social destinada à terceiros - INCRA - a cargo das empresas em geral, na alíquota de 0,2% sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados que lhe prestem serviços.

CONTRIBUIÇÃO PARA O INCRA. SUJEIÇÃO DAS EMPRESAS URBANAS E RURAIS. CONSTITUCIONALIDADE DECLARADA PELO STF. REPERCUSSÃO GERAL. RE 630898/RS.

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.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do lançamento os valores do auxílio alimentação pagos aos empregados na forma de vale-refeição ou vale-alimentação (ticket). Votou pelas conclusões o Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo. Vencidos os Conselheiros Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita e Fernando Gomes Favacho, que deram provimento parcial em maior extensão, exonerando, ainda, o lançamento de diferença de GILRAT.

Carlos Alberto do Amaral Azeredo – Presidente

Débora Fófano dos Santos – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Débora Fófano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 4.843/5.005) interposto contra decisão no acórdão exarado pela 14ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 08 (fls. 4.679/4.826), que julgou a impugnação improcedente, mantendo os créditos tributários formalizados nos Autos de Infração, lavrados em 24/12/2020, abaixo relacionados, acompanhados do Relatório Fiscal (fls. 274/394) e demonstrativos (fls. 396/397):

(i) **Auto de Infração - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DA EMPRESA E DO EMPREGADOR**, no montante de R\$ 1.002.077.526,15, já incluídos juros de mora e multa proporcional (passível de redução - (fls. 246/258):

- Incidentes sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, **aos segurados contribuintes individuais**, nos termos do artigo 22, inciso

III e seu § 1º, ambos da Lei nº 8.212 de 1991 e do artigo 201, inciso II e seu § 6º, ambos do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048 de 1999, referente ao bônus de contratação e participação nos lucros e resultados (PLR) pagos aos administradores e não oferecidos à tributação;

- Incidentes sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas **aos segurados empregados**, destinadas a retribuir o trabalho, nos termos do artigo 22, inciso I e seu § 1º, ambos da Lei nº 8.212/91 e do artigo 201, inciso I e seu § 6º, ambos do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048 de 1999, referente alimentação a empregados não oferecida à tributação e

- Para o financiamento dos **benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho**, nos termos do artigo 22, inciso II, da Lei nº 8.212 de 1991 e do artigo 202 do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048 de 1999, referente à diferença na apuração do RAT ajustado na matriz, não oferecido à tributação.

(ii) **Auto de Infração - CONTRIBUIÇÃO PARA OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS**, no montante de R\$ 99.741.715,78, já incluídos juros de mora e multa proporcional (passível de redução), destinadas às **outras entidades ou fundos**, nos termos do artigo 15 da Lei nº 9.424 de 1996 e do artigo 1º do Decreto nº 6.003 de 2006 (Salário Educação) e nos termos do artigo 3º do Decreto-Lei nº 1.146 de 1970 (INCRA) – contribuições devidas sobre alimentação, gratificação e PLR (fls. 259/270).

Da Impugnação

O contribuinte foi cientificado do lançamento na data de 28/12/2020, por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB (fl. 3.409) e apresentou, em 26/01/2021 (fls. 3.411/3.413), impugnação (fls. 3.414/3.567), acompanhada de documentos (fls. 3.568/4.668), com os argumentos sintetizados nos tópicos abaixo:

I. DA TEMPESTIVIDADE

II. DOS FATOS

II.1 LANÇAMENTOS RELATIVOS À PLR DOS EMPREGADOS

II.2 LANÇAMENTOS RELATIVOS À PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS DOS ADMINISTRADORES

II.3 LANÇAMENTOS RELATIVOS AO AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO

II.4 LANÇAMENTOS RELATIVOS AO *HIRING BONUS*

II.5 LANÇAMENTOS RELATIVOS ÀS DIFERENÇAS RELATIVAS AO GILRAT AJUSTADO

III. DAS RAZÕES DE DIREITO À IMPROCEDÊNCIA DOS LANÇAMENTOS

III.1 IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO SOBRE PLR PAGA AOS EMPREGADOS

III.1.1 EQUIVOCADA PREMISSE DA AUTORIDADE FISCAL QUANTO À EXISTÊNCIA DE INSTRUMENTOS AUTÔNOMOS DE PLR

III.1.2 OS INSTRUMENTOS DE PLR AUTUADOS ATENDEM OS REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/00

III.1.2.1 ACORDO PPRS 2014/2015

➤ EXISTÊNCIA DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS E CONHECIMENTO PRÉVIO DOS EMPREGADOS ACERCA DAS METAS A SEREM ATINGIDAS

➤ PREVALÊNCIA DA AUTONOMIA DAS VONTADES EM FACE DO INTERESSE DO FISCO. APLICAÇÃO RETROATIVA DO §6º DO ART. 2º, DA LEI Nº 10.101/00 INCLUÍDO PELA LEI Nº 14.020/20 – ART. 106, II, “A”, DO CTN

➤ A AUSÊNCIA DE REGISTRO E ARQUIVAMENTO DO ACORDO PPRS 2014/2015 JUNTO AO SINDICATO DA CATEGORIA NÃO DESQUALIFICA A PLR

II.1.2.2 PROGRAMAS ESPECÍFICOS ANEXOS AO ACORDO PPRS 2014/2015

➤ PPE

➤ PPG 2015 E PILP

➤ A VALIDADE DO ACORDO DE PLR NÃO DEPENDE DE DEPÓSITO NO MTE

III.1.2.3 CONVENÇÕES COLETIVAS DE TRABALHO

III.1.2.3.1 A DATA DE FORMALIZAÇÃO DAS CCT

➤ APLICAÇÃO RETROATIVA DO §7º DO ART. 2º DA LEI Nº 10.101/00 INCLUÍDO PELA LEI Nº 14.020/20

III.1.3 A POSSIBILIDADE DE PAGAMENTO DE PLR COM BASE EM INSTRUMENTOS DISTINTOS, À LUZ DA LEI Nº 10.101/00

➤ APLICAÇÃO RETROATIVA DO §5º, INCISO II, DO ART. 2º, DA LEI Nº 10.101/00 INCLUÍDO PELA LEI Nº 14.020/20 - ART. 106, II, “A”, DO CTN

III.1.4 DISCREPÂNCIA ENTRE OS VALORES PAGOS A DIFERENTES EMPREGADOS

III.1.5 CONCLUSÃO: A PLR AUTUADA CUMPRE OS REQUISITOS ESTABELECIDOS PELA LEI Nº 10.101/00

III.2 IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO SOBRE PLR PAGA AOS ADMINISTRADORES

III.2.1 A PLR AUTUADA GOZA DE IMUNIDADE POR SE ENQUADRAR NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL C/C A LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA

III.2.1.1 DO ENQUADRAMENTO NA LEI Nº 10.101/00 - OS BENEFICIÁRIOS DA VERBA AUTUADA SÃO *TRABALHADORES* TITULARES DO DIREITO À PLR DESVINCULADA DA REMUNERAÇÃO, NA FORMA DA LEI Nº 10.101/00

➤ DA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA

➤ ADMINISTRADORES CUJOS CONTRATOS DE TRABALHO FORAM APENAS SUSPENSOS – MANUTENÇÃO DO VÍNCULO EMPREGATÍCIO

III.2.1.2 ENQUADRAMENTO NO ART. 152 DA LEI DAS S/A

III.2.1.3 INEXISTE ACUSAÇÃO FISCAL DE INOBSERVÂNCIA DAS REGRAS DA LEI Nº 10.101/00 E/OU DA LEI DAS S/A

III.2.2 AUSÊNCIA DE AMPARO CONSTITUCIONAL E LEGAL À INCIDÊNCIA PREVIDENCIÁRIA SOBRE PLR PAGA A ADMINISTRADORES E/OU DIRETORES NÃO EMPREGADOS

➤ PLR PAGA A ADMINISTRADORES E/OU DIRETORES NÃO EMPREGADOS NÃO INTEGRA A *FOLHA DE SALÁRIOS*

➤ PLR PAGA A ADMINISTRADORES E/OU DIRETORES NÃO EMPREGADOS NÃO CONSISTE EM *RENDIMENTO DO TRABALHO*

III.2.3 OBSERVÂNCIA DAS ORIENTAÇÕES GERAIS VIGENTES À ÉPOCA DO FATO – ART. 24 DA LINDB

III.3 NECESSÁRIA EXCLUSÃO DE VALORES DE PLR PAGOS DE FORMA DIFERIDA, RELACIONADOS A PLANOS DE PLR QUE NÃO FORAM OBJETO DA AUTUAÇÃO

III.4 DA IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO SOBRE AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO

III.4.1 ENQUADRAMENTO NA HIPÓTESE DO ART. 28, § 9º, “C”, DA LEI Nº 8.212/91

➤ JURISPRUDÊNCIA NO ÂMBITO DO CARF

III.4.2 INOCORRÊNCIA DE FATO GERADOR PREVIDENCIÁRIO

➤ CONCLUSÃO ACERCA DA INOCORRÊNCIA DE FATO GERADOR PREVIDENCIÁRIO SOBRE AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO

III.4.3 VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA, DADO O RECONHECIDO CARÁTER INDENIZATÓRIO DO PAGAMENTO EM PECÚNIA DE AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO A SERVIDORES PÚBLICOS FEDERAIS ATIVOS

III.4.4 SUBSIDIARIAMENTE: NECESSÁRIO CANCELAMENTO DOS LANÇAMENTOS SOBRE AS VERBAS DE AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO REEMBOLSADAS

III.5 DA IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO SOBRE A *HIRING BONUS*

III.5.1 CARÁTER NÃO REMUNERATÓRIO/HABITUAL E EVENTUAL DA VERBA

III.5.2 CARÁTER INDENIZATÓRIO DA VERBA

III.5.3 SUBSIDIARIAMENTE: NECESSÁRIO CANCELAMENTO DOS LANÇAMENTOS SOBRE AS VERBAS DE *HIRING BONUS* REEMBOLSADAS

III.6 DA IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO DE GILRAT AJUSTADO

III.6.1 A LEGISLAÇÃO E A JURISPRUDÊNCIA RELATIVA À CONTRIBUIÇÃO GILRAT

III.6.2 DEVIDA APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO GILRAT À ALÍQUOTA GILRAT DE 2%, HAJA VISTA ENQUADRAR-SE NO CNAE PREPONDERANTE 82113-00

III.6.3 O GRAU DE RISCO NO ESTABELECIMENTO DA IMPUGNANTE NÃO PODERIA TER SIDO ENQUADRADO COMO GRAVE

III.6.4 SUFICIÊNCIA DOS RECOLHIMENTOS DA CONTRIBUIÇÃO GILRAT PELA IMPUGNANTE PARA CUSTEAR DISPÊNDIOS PELA PREVIDÊNCIA SOCIAL

III.7 SUBSIDIARIAMENTE:

III.7.1 NÃO INCIDÊNCIA PREVIDENCIÁRIA SOBRE PAGAMENTOS NÃO HABITUAIS E EVENTUAIS

III.7.2 PARA ANULAR A EXIGÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO DE TERCEIROS

III.7.3 PARA ENQUADRAR NO LIMITE LEGAL A PRETENSÃO BASE DE CÁLCULO DE CONTRIBUIÇÃO DE TERCEIROS

III.7.4 NECESSÁRIA EXCLUSÃO DE VALORES DA BASE DE CÁLCULO AUTUADA QUE FORAM OBJETO DE RECÁLCULO DE FOLHA DE PAGAMENTO

III.7.5 ENQUADRAMENTO NO ART. 112 DO CTN EM CASO DE EMPATE NO JULGAMENTO

Da Decisão da DRJ

A Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 08, em sessão de 14 de maio de 2021, no acórdão nº 108-014.444 – 14ª Turma da DR/08 (fls. 4.679/4.826), julgou a impugnação improcedente, conforme ementa abaixo reproduzida (fls. 4.679/4.681):

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

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).

ACRÉSCIMOS LEGAIS. MULTA DE OFÍCIO. JUROS. PREVISÃO EM LEGISLAÇÃO. EXCLUSÃO DO VALOR. IMPOSSIBILIDADE.

No lançamento do crédito tributário, é correta a incidência da multa de ofício de 75% sobre o valor das contribuições apuradas, capitulada no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, ao qual remete o artigo 35-A da Lei nº 8.212/1991, incluído pela Medida Provisória nº 449/2008, bem como a aplicação de juros moratórios, previstos na legislação, não podendo ser excluídos do lançamento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

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. NÃO INCIDÊNCIA CONDICIONADA.

Para que o auxílio alimentação das empresas não sofra a incidência de contribuições previdenciárias, conforme a legislação vigente à época dos fatos geradores, é necessário

que o mesmo seja fornecido “*in natura*”. O auxílio alimentação fornecido pelo empregador em espécie, ou mediante cartões até 10/11/2017, 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: 01/01/2016 a 31/12/2016

CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS. OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO. LANÇAMENTO.

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.

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.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

O contribuinte tomou ciência do acórdão em 18/05/2021, por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB (fl. 4.832) e interpôs, em 16/06/2021 (fls. 4.841/4.842), recurso voluntário (fls. 4.843/5.005), acompanhado de documentos (fls. 5.006/5.217), no qual repisa os mesmos argumentos da impugnação, sintetizados nos tópicos abaixo:

I. TEMPESTIVIDADE

II. RAZÕES DE FATO À IMPROCEDÊNCIA DOS LANÇAMENTOS E DO ACÓRDÃO RECORRIDO

II.1 LANÇAMENTOS RELATIVOS À PLR DOS EMPREGADOS

II.2 LANÇAMENTOS RELATIVOS À PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS DOS ADMINISTRADORES

II.3 LANÇAMENTOS RELATIVOS AO AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO

II.4 LANÇAMENTOS RELATIVOS AO *HIRING BONUS*

II.5 LANÇAMENTOS RELATIVOS ÀS DIFERENÇAS RELATIVAS AO GILRAT AJUSTADO

II.6 APRESENTAÇÃO DE IMPUGNAÇÃO E SEU JULGAMENTO IMPROCEDENTE PELA DRJ08

III. RAZÕES DE DIREITO À IMPROCEDÊNCIA DOS LANÇAMENTOS E DO ACÓRDÃO RECORRIDO

III.1 IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO SOBRE PLR PAGA AOS EMPREGADOS

III.1.1 EQUIVOCADA PREMISSA QUANTO À EXISTÊNCIA DE INSTRUMENTOS AUTÔNOMOS DE PLR

III.1.2 OS INSTRUMENTOS DE PLR AUTUADOS ATENDEM OS REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/00

III.1.2.1 ACORDO PPRS 2014/2015

➤ EXISTÊNCIA DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS E CONHECIMENTO PRÉVIO DOS EMPREGADOS ACERCA DAS METAS A SEREM ATINGIDAS

➤ PREVALÊNCIA DA AUTONOMIA DAS VONTADES EM FACE DO INTERESSE DO FISCO: APLICAÇÃO RETROATIVA DO §6º DO ART. 2º, DA LEI Nº 10.101/00 INCLUÍDO PELA LEI Nº 14.020/20, NA FORMA DO ART. 106, II, “A”, DO CTN

➤ A AUSÊNCIA DE REGISTRO E ARQUIVAMENTO DO ACORDO PPRS 2014/2015 JUNTO AO SINDICATO DA CATEGORIA NÃO DESQUALIFICA A PLR

III.1.2.2 PROGRAMAS ESPECÍFICOS ANEXOS AO ACORDO PPRS 2014/2015

➤ PPE

➤ PPG 2015 E PILP

➤ A VALIDADE DO ACORDO DE PLR NÃO DEPENDE DE DEPÓSITO NO MTE

III.1.2.3 CONVENÇÕES COLETIVAS DE TRABALHO

III.1.2.3.1 A DATA DE FORMALIZAÇÃO DAS CCT

➤ APLICAÇÃO RETROATIVA DO §7º DO ART. 2º DA LEI Nº 10.101/00 INCLUÍDO PELA LEI Nº 14.020/20, NA FORMA DO ART. 106 DO CTN

III.1.3 A POSSIBILIDADE DE PAGAMENTO DE PLR COM BASE EM INSTRUMENTOS DISTINTOS, À LUZ DA LEI Nº 10.101/00

➤ APLICAÇÃO RETROATIVA DO §5º, INCISO II, DO ART. 2º, DA LEI Nº 10.101/00 INCLUÍDO PELA LEI Nº 14.020/20, NA FORMA DO ART. 106, II, “A”, DO CTN

III.1.4 A INEXISTÊNCIA DE REQUISITO LEGAL RELATIVO A UM VALOR MÁXIMO POR EMPREGADO E À UNIFORMIDADE DE PLR ENTRE DIFERENTES EMPREGADOS

III.1.5 CONCLUSÃO: A PLR AUTUADA CUMPRE OS REQUISITOS ESTABELECIDOS PELA LEI Nº 10.101/00

III.2 IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO SOBRE PLR PAGA AOS ADMINISTRADORES

III.2.1 A PLR AUTUADA GOZA DE IMUNIDADE POR SE ENQUADRAR NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL C/C A LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA

III.2.1.1 DO ENQUADRAMENTO NA LEI Nº 10.101/00: OS BENEFICIÁRIOS DA VERBA AUTUADA SÃO *TRABALHADORES* TITULARES DO DIREITO À PLR DESVINCULADA DA REMUNERAÇÃO, NA FORMA DA LEI Nº 10.101/00

➤ DA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA

➤ ADMINISTRADORES CUJOS CONTRATOS DE TRABALHO FORAM APENAS SUSPENSOS – MANUTENÇÃO DO VÍNCULO EMPREGATÍCIO

III.2.1.2 ENQUADRAMENTO NO ART. 152 DA LEI DAS S/A

III.2.1.3 INEXISTE ACUSAÇÃO FISCAL DE INOBSERVÂNCIA DAS REGRAS DA LEI Nº 10.101/00 E/OU DA LEI DAS S/A

III.2.2 AUSÊNCIA DE AMPARO CONSTITUCIONAL E LEGAL À INCIDÊNCIA PREVIDENCIÁRIA SOBRE PLR PAGA A ADMINISTRADORES E/OU DIRETORES NÃO EMPREGADOS

➤ PLR PAGA A ADMINISTRADORES E/OU DIRETORES NÃO EMPREGADOS NÃO INTEGRA A *FOLHA DE SALÁRIOS*

➤ PLR PAGA A ADMINISTRADORES E/OU DIRETORES NÃO EMPREGADOS NÃO CONSISTE EM *RENDIMENTO DO TRABALHO*

III.2.3 OBSERVÂNCIA DAS ORIENTAÇÕES GERAIS VIGENTES À ÉPOCA DO FATO – ART. 24 DA LINDB

III.3 IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO SOBRE PLR PAGA A EMPREGADOS E ADMINISTRADORES

III.3.1 NÃO INCIDÊNCIA PREVIDENCIÁRIA SOBRE PAGAMENTOS NÃO HABITUAIS E EVENTUAIS

III.3.2 NECESSÁRIA EXCLUSÃO DE VALORES DE PLR PAGOS DE FORMA DIFERIDA, RELACIONADOS A PLANOS DE PLR QUE NÃO FORAM OBJETO DA AUTUAÇÃO

III.4 DA IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO SOBRE AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO

III.4.1 ENQUADRAMENTO NA HIPÓTESE DO ART. 28, § 9º, “C”, DA LEI Nº 8.212/91

➤ JURISPRUDÊNCIA NO ÂMBITO DESTE CONSELHO

III.4.2 INOCORRÊNCIA DE FATO GERADOR PREVIDENCIÁRIO

➤ CONCLUSÃO ACERCA DA INOCORRÊNCIA DE FATO GERADOR PREVIDENCIÁRIO SOBRE AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO

III.4.3 VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA, DADO O RECONHECIDO CARÁTER INDENIZATÓRIO DO PAGAMENTO EM PECÚNIA DE AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO A SERVIDORES PÚBLICOS FEDERAIS ATIVOS

III.4.4 NÃO INCIDÊNCIA PREVIDENCIÁRIA SOBRE PAGAMENTOS EM PECÚNIA NÃO HABITUAIS E EVENTUAIS

III.4.5 NECESSÁRIO CANCELAMENTO DOS LANÇAMENTOS SOBRE AS VERBAS DE AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO REEMBOLSADAS

III.5 DA IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO SOBRE A *HIRING BONUS*

III.5.1 CARÁTER NÃO REMUNERATÓRIO/HABITUAL E EVENTUAL DA VERBA

III.5.2 CARÁTER INDENIZATÓRIO DA VERBA

III.5.3 NECESSÁRIO CANCELAMENTO DOS LANÇAMENTOS SOBRE AS VERBAS DE *HIRING BONUS* REEMBOLSADAS

III.6 DA IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO DE GILRAT AJUSTADO

III.6.1 A LEGISLAÇÃO E A JURISPRUDÊNCIA RELATIVA À CONTRIBUIÇÃO GILRAT

III.6.2 DEVIDA APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO GILRAT À ALÍQUOTA GILRAT DE 2%, HAJA VISTA ENQUADRAR-SE NO CNAE PREPONDERANTE 82113-00

III.6.3 O GRAU DE RISCO NO ESTABELECIMENTO DA RECORRENTE NÃO PODERIA TER SIDO ENQUADRADO COMO GRAVE

III.6.4 SUFICIÊNCIA DOS RECOLHIMENTOS DA CONTRIBUIÇÃO GILRAT PELA RECORRENTE PARA CUSTEAR DISPÊNDIOS PELA PREVIDÊNCIA SOCIAL

III.7 SUBSIDIARIAMENTE:

III.7.1 PARA ANULAR A EXIGÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO DE TERCEIROS

III.7.2 PARA ENQUADRAR NO LIMITE LEGAL A PRETENSA BASE DE CÁLCULO DE CONTRIBUIÇÃO DE TERCEIROS

III.7.3 NECESSÁRIA EXCLUSÃO DE VALORES DA BASE DE CÁLCULO AUTUADA QUE FORAM OBJETO DE RECÁLCULO DE FOLHA DE PAGAMENTO

IV. PEDIDO

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso voluntário, sintetizadas nos tópicos a seguir (fls. 5.228/5.308):

I – Síntese dos fatos

II – Da participação nos lucros ou resultados distribuída para empregados: não atendimento aos requisitos legais

II.1 – Dos contornos da acusação fiscal

II.2 – Dos critérios para configuração da natureza remuneratória de uma parcela

II.3 – Da Participação no Lucro ou Resultados – previsão constitucional e Infraconstitucional

II.4 – Das exigências legais contidas na Lei n.º 10.101/2000 à época dos fatos geradores

II.5 – Utilização concomitante de dois instrumentos: ACT e CCT

II. 6 – Ausência de pacto prévio

II.7 – Falta de regras claras e objetivas

II.7.1 – Dos Acordos Coletivos (PPRS)

II.7.2 – Dos Programas Próprios Gestão – PPG e dos Programas Próprios Específicos

II.7.3 – Das Convenções Coletiva de Trabalho – CCTs

II.8 – Da ausência de negociação no PPG e PPEs

II.9 – Pagamento de PLR em substituição à remuneração

II.10 – Da irretroatividade da Lei 14.020/2020

III – Dos valores pagos a diretores não empregados “a título de PLR”

III.1 – Da jurisprudência do CARF sobre o tema

IV – Da incidência de contribuições previdenciárias sobre o bônus de contratação

IV.1. Dos julgados do Carf sobre o tema

IV.2 Dos julgados do Tribunal Superior do Trabalho

V – Da incidência da contribuição previdenciária sobre o Auxílio Alimentação pago em tickets/créditos em cartão eletrônico

V.1 – Da jurisprudência do STJ e Tribunais Regionais Federais

VI – Do reenquadramento de alíquotas do SAT/GILRAT

VII – Aplicação do art. 24 da LINDB e afastamento da multa

VIII – Contribuição para terceiros

IX – Contribuições para terceiros. Limite da base de cálculo

IX.1 – Histórico legislativo

IX.2 – Da revogação da norma que previa a limitação da base de cálculo

X – Pedido

Em 15/03/2022 (fls. 5.311/5.312) o contribuinte compareceu novamente aos autos (fls. 5.313), acompanhado de documentos (fls. 5.314/5.324), requerendo o cancelamento da autuação sobre auxílio alimentação concedido via tíquete, vale ou congênere, em atenção ao Parecer nº 1/2022/CONSUNIAO/CGU/AGU (fls. 5.317/5.324), aprovado por meio do Despacho do Presidente da República, publicado no Diário Oficial da União de 23/02/2022 (fls. 5.316), alegando ser a sua aplicação obrigatória por este Conselho, nos termos do artigo 40, § 1º da Lei Complementar nº 73 de 1993 c/c artigo 62, II, “d” do Regimento Interno do CARF.

O presente recurso compôs lote sorteado para esta relatora.

É o relatório.

Voto

Conselheira Débora Fófano dos Santos, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

Em apertada síntese, no recurso apresentado o contribuinte insurge-se alegando a improcedência da autuação sobre: (i) PLR paga aos empregados; (ii) PLR paga aos administradores; (iii) auxílio alimentação; (iv) *hiring bonus* e (v) GILRAT ajustado. Subsidiariamente arguiu a: (i) não incidência previdenciária sobre pagamentos não habituais e eventuais em relação às verbas de PLR pagas a empregados e administradores e auxílio alimentação pago em pecúnia; (ii) anulação da exigência de contribuições de terceiros (INCRA); (iii) necessidade do enquadramento no limite legal da pretensa base de cálculo de contribuições de terceiros e (iv) necessária exclusão de valores da base de cálculo autuada que foram objeto de recálculo de folha de pagamento.

I. DA PLR PAGA AOS EMPREGADOS

O Recorrente defende a improcedência da autuação sobre PLR paga aos empregados arguindo: (i) a adoção de equivocada premissa quanto à existência de instrumentos autônomos de PLR; (ii) os instrumentos de PLR autuados atendem os requisitos da Lei nº 10.101 de 2000; (iii) a possibilidade de pagamento de PLR com base em instrumentos distintos, à luz da Lei nº 10.101 de 2000; (iv) a inexistência de requisito legal relativo a um valor máximo por empregado e à uniformidade de PLR entre diferentes empregados e (v) concluindo, ao final, que a PLR autuada cumpre os requisitos estabelecidos pela Lei nº 10.101 de 2000.

A matéria em discussão consiste em definir se os pagamentos realizados pelo Recorrente obedeceram aos requisitos legais para poderem ser caracterizados como participação nos lucros e resultados da empresa, nos termos da Lei nº 10.101 de 2000, para, consequentemente, não se submeterem à incidência da contribuição previdenciária e das contribuições para terceiros.

A participação nos lucros ou resultados como prevista constitucionalmente é desvinculada da remuneração, não possuindo natureza jurídica salarial e não integrando o salário de contribuição, desde que paga em conformidade com lei específica.

Quanto a desvinculação da remuneração atribuída constitucionalmente à PLR, assim dispõe a alínea "j" do § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212 de 24 de julho de 1991¹:

Art. 28. (...)

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

(...)

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

(...)

No mesmo sentido dispõe o artigo 214, § 9º, inciso X do Regulamento da Previdência Social (RPS)², prevendo o § 10 do referido dispositivo a consequência do pagamento de tais valores em desacordo com a legislação de referência:

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.

(...)

Nos dispositivos citados, resta clara a relevância do atendimento integral ao que dispõe a legislação, no caso a Lei nº 10.101 de 2000³, para que os pagamentos realizados a título de PLR assim sejam reconhecidos.

Da dicção do artigo 2º da referida lei, extraem-se os requisitos necessários para a caracterização da PLR:

(...)

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

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

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

II - convenção ou acordo coletivo.

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

² DECRETO Nº 3.048 DE 6 DE MAIO DE 1999. Aprova o Regulamento da previdência Social, e dá outras providências.

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

(...)

§ 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;

(...)

³ LEI No 10.101, DE 19 DE DEZEMBRO DE 2000. Dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa e dá outras providências.

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

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

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

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

§ 3º Não se equipara a empresa, para os fins desta Lei:

I - a pessoa física;

II - a entidade sem fins lucrativos que, cumulativamente:

a) não distribua resultados, a qualquer título, ainda que indiretamente, a dirigentes, administradores ou empresas vinculadas;

b) aplique integralmente os seus recursos em sua atividade institucional e no País;

c) destine o seu patrimônio a entidade congênere ou ao poder público, em caso de encerramento de suas atividades;

d) mantenha escrituração contábil capaz de comprovar a observância dos demais requisitos deste inciso, e das normas fiscais, comerciais e de direito econômico que lhe sejam aplicáveis.

~~§ 3-A. A não equiparação de que trata o inciso II do § 3º não é aplicável às hipóteses em que tenham sido utilizados índices de produtividade ou qualidade ou programas de metas, resultados e prazos. Produção de efeitos (Incluído pela Medida Provisória nº 905, de 2019) (Revogada pela Medida Provisória nº 955, de 2020) Vigência encerrada~~

~~§ 3-A. A não equiparação de que trata o inciso II do § 3º não é aplicável às hipóteses em que tenham sido utilizados índices de produtividade ou qualidade ou programas de metas, resultados e prazos. Produção de efeitos (Incluído pela Medida Provisória nº 905, de 2019) (Vigência encerrada)~~

§ 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. (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

§ 4º Quando forem considerados os critérios e condições definidos nos incisos I e II do § 1º deste artigo: (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

I - a empresa deverá prestar aos representantes dos trabalhadores na comissão paritária informações que colaborem para a negociação; (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

II - não se aplicam as metas referentes à saúde e segurança no trabalho. (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

~~§ 5º As partes podem: Produção de efeitos (Incluído pela Medida Provisória nº 905, de 2019) (Vigência encerrada)~~

~~I - adotar os procedimentos de negociação estabelecidos nos incisos I e II do caput e no § 10º simultaneamente; e (Incluído pela Medida Provisória nº 905, de 2019) (Vigência encerrada)~~

II - estabelecer múltiplos programas de participação nos lucros ou nos resultados, observada a periodicidade estabelecida pelo § 1º do art. 3º. (Incluído pela Medida Provisória nº 905, de 2019) (Vigência encerrada)

§ 5º As partes podem: (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

I - adotar os procedimentos de negociação estabelecidos nos incisos I e II do **caput** deste artigo, simultaneamente; e (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

II - estabelecer múltiplos programas de participação nos lucros ou nos resultados, observada a periodicidade estabelecida pelo § 2º do art. 3º desta Lei. (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

~~§ 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. Produção de efeitos (Incluído pela Medida Provisória nº 905, de 2019) (Vigência encerrada)~~

§ 6º Na fixação dos direitos substantivos e das regras adjetivas, inclusive no que se refere à fixação dos valores e à utilização exclusiva de metas individuais, a autonomia da vontade das partes contratantes será respeitada e prevalecerá em face do interesse de terceiros. (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

§ 7º Consideram-se previamente estabelecidas as regras fixadas em instrumento assinado: ~~Produção de efeitos (Incluído pela Medida Provisória nº 905, de 2019) (Vigência encerrada)~~

~~I — anteriormente ao pagamento da antecipação, quando prevista; e (Incluído pela Medida Provisória nº 905, de 2019) (Vigência encerrada)~~

~~II — com antecedência de, no mínimo, noventa dias da data do pagamento da parcela única ou da parcela final, caso haja pagamento de antecipação. (Incluído pela Medida Provisória nº 905, de 2019) (Vigência encerrada)~~

§ 7º Consideram-se previamente estabelecidas as regras fixadas em instrumento assinado: (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

I - anteriormente ao pagamento da antecipação, quando prevista; e (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

II - com antecedência de, no mínimo, 90 (noventa) dias da data do pagamento da parcela única ou da parcela final, caso haja pagamento de antecipação. (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

~~§ 8º A inobservância à periodicidade estabelecida no § 2º do art. 3º macula exclusivamente os pagamentos feitos em desacordo com a norma, assim entendidos: Produção de efeitos (Incluído pela Medida Provisória nº 905, de 2019) (Vigência encerrada)~~

~~I — os pagamentos excedentes ao segundo, feitos a um mesmo empregado, dentro do mesmo ano civil; e (Incluído pela Medida Provisória nº 905, de 2019) (Vigência encerrada)~~

~~II — os pagamentos efetuados a um mesmo empregado, em periodicidade inferior a um trimestre civil do pagamento anterior. (Incluído pela Medida Provisória nº 905, de 2019) (Revogada pela Medida Provisória nº 955, de 2020)~~

§ 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: (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

I - os pagamentos excedentes ao segundo, feitos a um mesmo empregado, no mesmo ano civil; e (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

II - os pagamentos efetuados a um mesmo empregado, em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil do pagamento anterior. (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

~~§ 9º Na hipótese do inciso II do § 8º, mantém-se a higidez dos demais pagamentos. Produção de efeitos (Incluído pela Medida Provisória nº 905, de 2019) (Revogada pela Medida Provisória nº 955, de 2020)~~

§ 9º Na hipótese do inciso II do § 8º deste artigo, mantém-se a validade dos demais pagamentos. (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

~~§ 10. A participação nos lucros ou nos resultados de que trata esta Lei poderá ser fixada diretamente com o empregado de que trata o parágrafo único do art. 444 da Consolidação das Leis do Trabalho, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943. Produção de efeitos (Incluído pela Medida Provisória nº 905, de 2019) (Vigência encerrada)~~

§ 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. (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

(...)

Dentre os requisitos formais, a lei prevê: a negociação entre empregadores e empregados por meio de comissão, integrada também por um representante do sindicato da categoria ou de convenção/acordo coletivo; a existência de instrumentos de aferição com a finalidade de evidenciar o cumprimento de metas ou os critérios eleitos para a distribuição da PLR e a vigência dos instrumentos de negociação, no máximo de 2 (dois) anos, sendo que a assinatura deve ocorrer antes da realização de qualquer antecipação de pagamento pela empresa e com antecedência mínima de 90 (noventa) dias do pagamento da parcela final (no caso de ter sido realizada antecipação) ou parcela única.

Como requisitos materiais estão: a premissa do incentivo ao incremento da produtividade; as regras claras e objetivas quanto aos direitos substantivos e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição do seu cumprimento, periodicidade da distribuição, vigência e prazos de revisão.

O critério de pagamento pode ter por base, entre outros, índices de produtividade, qualidade ou lucratividade ou de programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

Após estas breves considerações acerca dos atos normativos que tratam sobre a participação nos lucros ou resultados, mister se faz rememorar os motivos ensejadores do lançamento em relação aos pagamentos efetuados a título de participação nos lucros aos empregados (fls. 328/329):

(...)

Os pagamentos efetuados a título de Participação nos Lucros aos Empregados foram detectados através da análise dos Registros Contábeis, da Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF (código de retenção 3562) e dos Resumos Mensais das Folhas de Pagamento, referentes ao ano-calendário 2016.

(...)

Para tanto vejamos a situação concreta em apreço. A Participação nos Lucros ou Resultados do Banco Santander, cujos pagamentos ocorreram durante o exercício de 2016, é regida por diferentes instrumentos, quais sejam:

- Acordos Coletivos de Trabalho do Programa da Participação nos Resultados Santander (PPRS) - Biênio 2014/2015;
- Programas Próprios Específicos (PPE);
- Programa Próprio Gestão (PPG) 2015;
- Planos de Incentivo de Longo Prazo (PILP); e
- Convenções Coletivas de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2015 e 2016.

O tema em análise já foi exaustivamente estudado quando da fiscalização comandada pelo Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal nº 0816600.2018.00198, o qual

resultou na lavratura do Auto de Infração controlado pelo Processo Administrativo Fiscal nº16327.720038/2020-10. Informo que foram extraídas cópias do Acordo do Programa da Participação nos Resultados Santander (PPRS), em conformidade com a Lei nº 10.101/2000 – Biênio 2014/2015, o qual embasou pagamento efetuado em 2016.

(...)

A DRJ manteve o lançamento fundamentando 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. 4.277 a 4.436, sendo o seu teor aqui ratificado” (fl. 4.775).

A seguir estão sintetizados os motivos ensejadores da manutenção do lançamento em relação a cada um dos instrumentos (fls. 4.776/4.788):

(...)

19.11. No que diz respeito às Convenções Coletivas 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 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 de 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: I) a Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2015 foi assinada em 03/11/2015 e 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, (...) os instrumentos de negociação foram celebrados somente no último trimestre dos anos-base 2015 e 2016, demonstrando a ausência de prévia negociação, no que tange à PLR destes exercícios;
- que a Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2015 (fls. 1.494 a 1.503), assinada em 03/11/2015 – embora em sua cláusula 5ª indique como vigência 01/09/2015 a 31/08/2016 – diz respeito ao exercício de 2015, sendo este o seu ano-base (...);
- que a Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos – exercícios 2016 e 2017 (fls. 1.505 a 1.515), 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 (...);
- que não importa que as Convenções Coletivas em questão sejam essencialmente idênticas umas às outras, 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 2016, 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 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; 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.

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

- 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;

- 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 deve haver o arquivamento do instrumento de acordo celebrado na entidade sindical dos trabalhadores, nos termos do parágrafo 2º do art. 2º da Lei nº

10.101/2000, sendo este um dos requisitos exigidos para que a verba paga a título de PLR seja desvinculada da remuneração; e

- 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.

19.13. 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 alegação da empresa no sentido de que tais programas seriam integrantes dos Acordos Coletivos, realizada com base apenas na cláusula oitava dos mesmos, sendo que, conforme exposto no Relatório Fiscal, *“não é possível vincular os Programas Próprios Específicos PPE, o Programa Próprio Gestão PPG 2014/2015, e os Planos de Incentivo a Longo Prazo 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”*;
- que não restou comprovado, por ela, que estes programas foram efetivamente negociados com as entidades sindicais, (...);
- 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, (...);
- 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, dispunham 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 Remuneração Variável”*, restando consignado no Acordo PPRS que as regras e valores atinentes ao referido programa seriam fixados pela Diretoria, 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 prevêm 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 existem formalidades, previstas na legislação, que devem ser observadas para a celebração e vigência dos acordos coletivos, existindo um requisito para entrada em vigor dos mesmos, sendo este o seu registro junto ao Ministério do Trabalho e Emprego, previsto no art. 614 da CLT (Consolidação das Leis do Trabalho, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452/1943), (...);
- que o documento ao qual a empresa faz referência, em sua impugnação, qual seja o comprovante de registro junto ao Ministério do Trabalho e Emprego SRT00513/2015, diz respeito ao acordo relativo à categoria profissional dos Empregados em Estabelecimentos Bancários com abrangência territorial unicamente em Corumbá/MS, SP e Três Lagoas/MS, não comprovando o registro do Acordo PPRS referido no Relatório Fiscal com abrangência nacional para os empregados bancários, lembrando, ainda, que, como já exposto anteriormente, os Programas Específicos de Participação nos Resultados (PPE, PPG e PILP) não são considerados vinculados ao mesmo, como simples anexos deste.

19.14. 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 (2016), (...), não podendo justificar pagamentos a título de PLR, com base em instrumentos diferentes, sem a incidência de contribuições previdenciárias e de terceiros;
- 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 (2016), 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; e
- que não é aplicável às autuações em tela, relativas ao exercício de 2016, 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.

19.15. 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, sendo que, em relação aos pagamentos ocorridos durante o ano de 2016, a porcentagem de PLR em relação ao salário base anual vai de 0,89% a 32,27%; e
- 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.

19.16. 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 2016 sob as rubricas 1075 (Bônus Diferido - Parcela I), 1070 (Bônus Diferido - Parcela II) e 1065 (Bônus Diferido — Parcela III), indicados na planilha "Apuração da Base de Cálculo — PLR" de fl. 2.460, que, conforme a autuada, estariam relacionados à PLR decorrente de PPG referentes aos exercícios de 2012, 2013 e 2014, paga de forma diferida nos termos dos PILP relacionados àqueles períodos;
- que, ao contrário do que sustenta a empresa, o Auditor Fiscal não vinculou somente o PPG do exercício de 2015 aos pagamentos diferidos de PLR feitos no ano-calendário de 2016, sendo feita referência, no Relatório Fiscal, a diversos Planos de Incentivo de Longo Prazo (PILP), (...);
- 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.

(...)

19.17. É de se registrar, aqui, ademais, ante a argumentação da defendente, que as verbas concedidas a título de PLR aos empregados não se tratam 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 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.

19.18. Cabe mencionar, por fim, que os documentos juntados às fls. 3.802 a 4.017 (Docs. 04 a 16), 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.

19.19. 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 PLR, efetuado pela fiscalização.

(...)

Após a contextualização dos motivos ensejadores do lançamento e da sua manutenção por parte do juízo *a quo*, examinando os autos, denota-se que o inconformismo do Recorrente pautou-se nas mesmas questões suscitadas na impugnação, constituindo-se o presente recurso em cópia daquela.

Feitas tais considerações, abstrai-se que o cerne da questão atém-se, fundamentalmente, em responder à indagação se os PLR da autuada cumprem os requisitos estabelecidos pela Lei nº 10.101 de 2000.

I.1 DA AUTUAÇÃO SOBRE PLR PAGA AOS EMPREGADOS

I.1.1 Da Aplicação Retroativa das Alterações Promovidas pela Lei nº 14.020 de 2020 no Inciso II do Artigo 2º da Lei nº 10.101 de 2000

Preliminarmente, antes de adentrarmos na análise dos PLR do Recorrente necessário se faz uma abordagem sobre a possibilidade de aplicação das alterações promovidas pela Lei nº 14.020 de 2020, no artigo 2º da Lei nº 10.101 de 2000⁴ em relação para fatos geradores anteriores a ela.

⁴ 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) (Produção de efeito)

II - convenção ou acordo coletivo.

(...)

§ 5º As partes podem: (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

I - adotar os procedimentos de negociação estabelecidos nos incisos I e II do caput deste artigo, simultaneamente; e (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

No que diz respeito à aplicação retroativa da Lei nº 14.020 de 2020, assim se manifestou a autoridade julgadora de primeira instância (fls. 4.776/4.777 e 4.783):

(...)

- que não é aplicável às autuações em tela, relativas ao exercício de 2016, 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

II - estabelecer múltiplos programas de participação nos lucros ou nos resultados, observada a periodicidade estabelecida pelo § 2º do art. 3º desta Lei. (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

§ 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. Produção de efeitos (Incluído pela Medida Provisória nº 905, de 2019) (Vigência encerrada)

§ 6º Na fixação dos direitos substantivos e das regras adjetivas, inclusive no que se refere à fixação dos valores e à utilização exclusiva de metas individuais, a autonomia da vontade das partes contratantes será respeitada e prevalecerá em face do interesse de terceiros. (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

§ 7º Consideram-se previamente estabelecidas as regras fixadas em instrumento assinado: Produção de efeitos (Incluído pela Medida Provisória nº 905, de 2019) (Vigência encerrada)

I - anteriormente ao pagamento da antecipação, quando prevista; e (Incluído pela Medida Provisória nº 905, de 2019) (Vigência encerrada)

II - com antecedência de, no mínimo, noventa dias da data do pagamento da parcela única ou da parcela final, caso haja pagamento de antecipação. (Incluído pela Medida Provisória nº 905, de 2019) (Vigência encerrada)

§ 7º Consideram-se previamente estabelecidas as regras fixadas em instrumento assinado: (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

I - anteriormente ao pagamento da antecipação, quando prevista; e (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

II - com antecedência de, no mínimo, 90 (noventa) dias da data do pagamento da parcela única ou da parcela final, caso haja pagamento de antecipação. (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

§ 8º A inobservância à periodicidade estabelecida no § 2º do art. 3º macula exclusivamente os pagamentos feitos em desacordo com a norma, assim entendidos: Produção de efeitos (Incluído pela Medida Provisória nº 905, de 2019) (Vigência encerrada)

I - os pagamentos excedentes ao segundo, feitos a um mesmo empregado, dentro do mesmo ano civil; e (Incluído pela Medida Provisória nº 905, de 2019) (Vigência encerrada)

II - os pagamentos efetuados a um mesmo empregado, em periodicidade inferior a um trimestre civil do pagamento anterior. (Incluído pela Medida Provisória nº 905, de 2019) (Revogada pela Medida Provisória nº 955, de 2020)

§ 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: (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

I - os pagamentos excedentes ao segundo, feitos a um mesmo empregado, no mesmo ano civil; e (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

II - os pagamentos efetuados a um mesmo empregado, em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil do pagamento anterior. (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

§ 9º Na hipótese do inciso II do § 8º, mantêm-se a higidez dos demais pagamentos. Produção de efeitos (Incluído pela Medida Provisória nº 905, de 2019) (Revogada pela Medida Provisória nº 955, de 2020)

§ 9º Na hipótese do inciso II do § 8º deste artigo, mantêm-se a validade dos demais pagamentos. (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

§ 10. A participação nos lucros ou nos resultados de que trata esta Lei poderá ser fixada diretamente com o empregado de que trata o parágrafo único do art. 444 da Consolidação das Leis do Trabalho, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943. Produção de efeitos (Incluído pela Medida Provisória nº 905, de 2019) (Vigência encerrada)

§ 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. (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

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 é aplicável às autuações em tela, relativas ao exercício de 2016, 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.

(...)

No mesmo sentido se manifestou a Procuradoria da Fazenda Nacional (fls. 5.260/5.262), nas Contrarrazões ao Recurso Voluntário (fls. 5.228/5.308), da qual se extrai o seguinte excerto (fls. 5.261/5.262):

(...)

133. De modo a sepultar de uma vez por todas a pretensão de aplicação retroativa de alterações promovidas na Lei 10.101/00, deve-se recordar que o texto original buscou atribuir o referido caráter interpretativo, conforme se pode observar da leitura do art. 37:

Art. 37. Para efeito de aplicação do inciso I do caput do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), têm caráter interpretativo as alterações promovidas pela presente Lei nos §§ 3º-A, 5º, 6º, 7º, 8º e 9º do art. 2º da Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000.”

134. Contudo, a aplicação retroativa do novo regramento foi afastada pelo veto do Presidente da República, cujas razões mostram-se de fundamental relevância para a análise da questão:

Razões do veto

(...)

Os dispositivos propostos, ao disporem, por meio de emenda parlamentar, sobre matéria estranha e sem a necessária pertinência temática estrita ao objeto original da Medida Provisória submetida à conversão, violam o princípio democrático e do devido processo legislativo, nos termos dos arts. 1º, caput, parágrafo único; 2º, caput; 5º, caput, e LIV, da Constituição da República e da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (ADI 4433, Relatora Min. Rosa Weber). Ademais, as medidas acarretam renúncia de receita, sem o cancelamento equivalente de outra despesa obrigatória e sem que esteja acompanhada de estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro, o que viola o art. 113 do ADCT, a Lei de

Responsabilidade Fiscal, bem como a Lei de Diretrizes Orçamentárias para 2020 (Lei nº 13.898, de 2019). (original sem destaque)

135. As razões do veto são bastante esclarecedoras acerca da impossibilidade jurídica de se sustentar a aplicação retroativa das novas regras a fatos geradores anteriores ao advento da Lei 14.020/20, razão pela qual sua aplicação deve se subsumir aos fatos geradores posteriores ao advento deste instrumento normativo.

136. Cumpre ressaltar que o veto foi mantido pelo Congresso Nacional, rechaçando qualquer possibilidade de aplicação retroativa do novo regime jurídico, tudo a demonstrar o caráter prospectivo das alterações legais, que não alcançam o passivo tributário existente.

137. Nesse contexto, seja pela inexistência de caráter interpretativo, seja pela manutenção do veto à proposta de aplicação retroativa, seja por restrições legais e orçamentárias para tanto, não há respaldo para a retroatividade do regramento legal que trouxe novas conformações ao tema a partir da Lei 14.020/20.

138. Por fim, em sentido análogo, vale mencionar o Acórdão 9202-008.457 (17/12/2019), da lavra da ilustre Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, no qual este Conselho rechaçou a aplicação retroativa das modificações promovidas na Lei 10.101/00 pela Medida Provisória 905/2019.

(...)

Em apertada síntese, a partir dos fundamentos acima reproduzidos, extraem-se as seguintes conclusões:

As regras de aplicação da lei no tempo estão previstas nos artigos 106, inciso I e 144 do Código Tributário Nacional (CTN)⁵.

Para efeito de aplicação do inciso I do artigo 106 do CTN, o artigo 37 da Lei nº 14.020 de 2020 previa o caráter interpretativo às alterações promovidas nos §§ 3º-A, 5º, 6º, 7º, 8º e 9º do artigo 2º da Lei nº 10.101 de 2000. Todavia tal artigo foi vetado pelo Presidente da República, de modo que tais alterações passaram a vigorar apenas com a publicação da Lei, ocorrida em 07/07/2020, nos termos da disposição contida em seu artigo 39⁶.

Pelas razões acima expostas, não há como ser acolhido o pedido do Recorrente.

1.1.2 Equivocada Premissa da Autoridade Fiscal Quanto à Existência de Instrumentos Autônomos de PLR

O Recorrente afirma que a Autoridade Fiscal se equivocou ao considerar que os pagamentos de PLR realizados pela Impugnante no AC de 2016 pautaram-se em diversos

⁵ LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. Denominado Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

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;

(...)

Art. 144. 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.

⁶ LEI Nº 14.020, DE 6 DE JULHO DE 2020. Publicado no DOU de 7.7.2020. Institui o Programa Emergencial de Manutenção do Emprego e da Renda; dispõe sobre medidas complementares para enfrentamento do estado de calamidade pública reconhecido pelo Decreto Legislativo nº 6, de 20 de março de 2020, e da emergência de saúde pública de importância internacional decorrente do coronavírus, de que trata a Lei nº 13.979, de 6 de fevereiro de 2020; altera as Leis nºs 8.213, de 24 de julho de 1991, 10.101, de 19 de dezembro de 2000, 12.546, de 14 de dezembro de 2011, 10.865, de 30 de abril de 2004, e 8.177, de 1º de março de 1991; e dá outras providências.

Art. 39. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

instrumentos de PLR: CCT, Acordo PPRS 2014/2015, PPE, PPG e PILP, o que já seria motivo suficiente ao cancelamento da autuação sobre valores pagos a título de PLR.

Relata que os pagamentos de PLR em questão foram pautados em apenas dois instrumentos: Convenções Coletivas de Trabalho e Acordo Coletivo de Trabalho⁷ celebrados em estrita consonância com a Lei nº 10.101 de 2000.

Em relação a esse tópico, a Autoridade Fiscal deixou consignado que os programas específicos de PLR fariam parte do Acordo Coletivo de Trabalho, conforme se observa do seguinte excerto do Relatório Fiscal (fl. 336):

(...) Programas Específicos de Participação nos Resultados, os quais, de acordo com a Cláusula Oitava⁸ e Anexo I do Acordo PPRS, fazem parte do Acordo Coletivo do Programa de Participação nos Resultados Santander (PPRS) Biênio 2014/2015. São eles:

- Programas Próprios Específicos (PPE);
- Programa Próprio Gestão (PPG) 2014/2015; e
- Planos de Incentivo a Longo Prazo (PILP).

Apesar de tais programas específicos terem sido ratificados pelo Acordo Coletivo, convém ressaltar que a Autoridade Fiscal elencou os motivos ensejadores pelos quais nenhum

⁷ Conforme quadro de fl. 3.431:

PLR - CCT Bancários

Convenção Coletiva de Trabalho sobre PLR da categoria baseada em índice de lucratividade
PPRS

Acordo coletivo de PLR firmado com Sindicatos que engloba os Programas Específicos de PLR:

- PPE - Programa Próprio Específico
- PPG - Programa Próprio Gestão
- PILP - Plano de Incentivo de Longo Prazo (Diferimento do PPG)

⁸ Conforme transcrição do Relatório Fiscal (fls. 330/331):

O Acordo Coletivo do Programa da Participação nos Resultados Santander (PPRS) – Biênio 2014/2015, estabelece, *ipsis litteris*

(...)

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 constarem 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 respectivos cargos ou função.

PARÁGRAFO SEGUNDO

Ficam autorizados o diferimento e o pagamento da remuneração variável, em dinheiro e/ou ações, para os Executivos abrangidos por este Acordo e pela política de diferimento do Banco, na conformidade da Resolução nº 3921, do Conselho Monetário Nacional, ficando, porém, garantido o pagamento dos valores previstos na cláusula quinta “Apuração dos valores do Programa de Participação nos Resultados Santander (PPRS), em dinheiro nos prazos previstos na cláusula nona “Pagamento”.

PARÁGRAFO TERCEIRO

Os valores decorrentes dos respectivos programas específicos previstos nesta cláusula serão compensáveis com os valores devidos a título de PPRS, inclusive eventuais antecipações.

PARÁGRAFO QUARTO

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

deles podem ser considerados como instrumentos de negociação de Participação nos Lucros ou Resultados como exigido por lei, dentre os quais estão, a falta: de comprovação da ocorrência de negociações prévias; a indicação das partes envolvidas; da participação de um representante sindical; das datas de celebração e do registro junto ao Ministério do Trabalho, cujos pagamentos ocorreram no decorrer do exercício de 2016, concluindo ao final (fls. 337/338):

(...)

Dessa forma, não é possível vincular os *Programas Próprios Específicos PPE*, o *Programa Próprio Gestão PPG 2014/2015*, e os *Planos de Incentivo a Longo Prazo 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.

(...)

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.

(...)

Da reprodução acima extraem-se os seguintes pontos: (i) a impossibilidade de vinculação dos programas específicos ao Acordo Coletivo de PPRS que os ratificam e (ii) há apenas o reconhecimento e ratificação de programas específicos já existentes e mantidos pelo banco.

Acrescente-se, que em decorrência da análise efetuada nesses programas específicos, a fiscalização entendeu que os mesmos não preenchiam os requisitos estabelecidos pela Lei nº 10.101 de 2000, razão pela qual ser improcedente a alegação de nulidade suscitada pelo Recorrente.

I.1.3 Acordo PPRS 2014/2015

O Recorrente alega serem totalmente descabidas as assertivas das autoridades autuante e julgadora na tentativa de desqualificar a PLR oriunda do Acordo PPRS 2014/2015 ao adotar como condição ao pagamento a simples admissão do empregado antes do início do ano-base ou no decorrer deste, e estabelecer o pagamento de um valor fixo mínimo, o que denotaria ausência de regras claras e objetivas para avaliação do desempenho dos empregados e métodos de aferição para o seu cumprimento e o pagamento de espécie de “prêmio/gratificação”.

Segundo o Recorrente, o acordo PPRS 2014/2015 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*)⁹, correspondente à relação percentual entre lucro líquido e patrimônio líquido.

⁹ De acordo com o recurso voluntário (fl. 4.873):

(...)

80. O ROAE é um índice de produtividade e eficiência financeira apurado por todas as instituições financeiras e publicado pelos bancos nos meios oficiais, tais como no site do Banco Central do Brasil, que reflete a capacidade da empresa de agregar valor a partir de seus próprios recursos.

(...)

Afirma que 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. Trata-se de regra simples, clara, objetiva e de fácil compreensão.

Aduz, ainda, que a prevalência da autonomia das vontades em face do interesse do fisco: aplicação retroativa do § 6º do artigo 2º da Lei nº 10.101 de 2000¹⁰, incluído pela Lei nº 14.020 de 2020, na forma do artigo 106, II, “a” do CTN¹¹, de modo que não podem prevalecer os entendimentos das autoridades fiscal e julgadora acerca da pretensa ausência de regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos e regras adjetivas da PLR.

Assevera que a ausência de registro e arquivamento do acordo PPRS 2014/2015 junto ao sindicato da categoria não desqualifica a PLR, uma vez que o mesmo foi subscrito por representantes de diversas entidades sindicais de empregados, de modo que os beneficiários da PLR estavam adequadamente representados.

Segundo relatado pela Autoridade Fiscal o Acordo PPRS 2014/2015 deixou de atender as determinações constantes na legislação específica, pelos seguintes motivos:

- 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.
- No instrumento de negociação não existe a estipulação de metas individuais que os beneficiários necessitam atingir para receber o benefício, inviabilizando o conhecimento prévio do esforço que deverá dispender para receber a PLR.
- 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.
- 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.
- Independentemente do índice ROAE obtido, e ainda que ele seja zero, é assegurado um valor fixo mínimo, o que corrobora o fato de não existir qualquer nexo entre os valores ganhos pelos empregados a título de PLR e os lucros ou resultados da empresa.

¹⁰ De acordo com transcrição do recurso voluntário (fl. 4.885):

(...)

110. Dentre as alterações destaca-se o § 6º do art. 2º da Lei nº 10.101/00, incluído pelo art. 32 da Lei nº 14.020/20:

§ 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.

(...)

¹¹ Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

(...)

- Se 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 uma gratificação, bonificação, prêmio ou outro nome que se queira, menos de Participação nos Lucros ou Resultados.

A Lei nº 10.101 de 2000 refere-se à participação nos lucros ou resultados como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do artigo 7º, inciso X da Constituição.

É inegável reconhecer que, não sendo possível estabelecer uma correspondência direta entre a atividade do trabalhador e a percepção de lucros da pessoa jurídica, os valores pagos a título de PLR, quando não prescrevem uma individualização da conduta para os beneficiários, aproximam-se do conceito de gratificações ou de prêmios, conforme aduzido pela Autoridade Fiscal.

Sob esse prisma, os pagamentos de PLR apresentam importantes pontos de semelhança com as gratificações ou prêmios, a depender dos critérios acordados. O maior diferencial é que estão abrigados sob a proteção da Lei nº 10.101 de 2000, face ao cumprimento dos requisitos nela estipulados.

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

No caso em apreço, restou claramente demonstrado pela fiscalização a inexistência de regras e condições delineadas de metas individuais que os beneficiários necessitam atingir para receber o benefício, inviabilizando o conhecimento prévio do esforço que deverá dispender para receber a PLR, aliado ao fato de que independente do resultado, o empregado jamais deixa de receber parcela fixa do PLR, desatendendo os preceitos da Lei nº 10.101 de 2000, motivo pelo qual, por si só, é suficiente para caracterizar os pagamentos neles baseados como sendo de caráter remuneratório.

Em decorrência do exposto até aqui, cai por terra o argumento da prevalência da autonomia das vontades das partes em face do interesse do fisco, prevista no § 6º do artigo 2º da Lei nº 10.101 de 2000, incluído pela Lei nº 14.020 de 2020, diante do simples fato da ausência de regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos e regras adjetivas da PLR.

O contribuinte afirma que, ainda que não tenha havido o arquivamento do acordo de PLR na entidade sindical, entende que tal formalidade estaria superada pelo fato da participação sindical nos acordos. Acrescenta que a validade do acordo de PLR não depende de depósito no MTE.

Todavia, tal entendimento não pode prevalecer, tendo em vista que a interpretação da regra isentiva da norma deve se dar de forma restritiva a teor do artigo 111 do CTN, sendo este ônus do contribuinte que pretende desfrutar-se da isenção da norma, por mais que haja a participação da entidade sindical no acordo, não há o cumprimento do artigo 2º § 2º da Lei.

1.1.4 Programas Específicos Anexos ao Acordo PPRS 2014/2015

O Recorrente aduz que em relação aos Programas Específicos, as Autoridades Fiscal e Julgadora sustentam que, por se tratar de programas autônomos ao Acordo de PPRS 2014/2015, deveria ter sido comprovada a sua celebração, com a assinatura dos anexos e das partes e datas de celebração.

Em decorrência, diante da pretensa ausência de formalização, alegam a ausência de negociação prévia com os empregados com participação de representante sindical, bem como de registro e arquivamento na entidade sindical e no antigo MTE.

Sustenta que os Programas Específicos nada mais são do que anexos ao Acordo PPRS 2014/2015, com termos direcionados a segmentos específicos de negócio e atuação da Recorrente, sendo que, uma vez demonstrada a legitimidade dos pagamentos efetuados com base no Acordo PPRS 2014/2015, também restará demonstrada a validade dos pagamentos efetuados com base nos citados programas.

Afirma que os Programas Específicos não são planos autônomos de PLR, mas anexos ao Acordo PPRS 2014/2015, os quais contêm regras e metas específicas direcionadas aos diversos seguimentos da Recorrente, ou seja, nada mais são do que desdobramentos do Acordo PPRS, sendo certo que, estando assinado o Acordo PPRS 2014/2015, é desnecessário que os Programas Específicos, anexos a este acordo, também fossem assinados.

Alega que as disposições da cláusula oitava do Acordo PPRS 2014/2015 e seu Anexo I evidenciam a natureza dos Programas Específicos de anexos ao referido acordo coletivo, repisando que o parágrafo quarto da cláusula oitava prevê inclusive que os Programas Específicos serão entregues aos signatários do acordo coletivo no formato de cartilhas impressas, o que comprova a negociação prévia de tais programas com a Confederação, Federações e Sindicatos de empregados signatários do acordo.

Conforme relatado pela fiscalização, são os seguintes os Programas Específicos de Participação nos Resultados, os quais, de acordo com a Cláusula Oitava e Anexo I do Acordo PPRS, fazem parte do Acordo Coletivo do Programa de Participação nos Resultados Santander (PPRS) Biênio 2014/2015: Programas Próprios Específicos (PPE); Programa Próprio Gestão (PPG) 2014/2015 e Planos de Incentivo a Longo Prazo (PILP).

A Autoridade Fiscal informou que ao analisar as questões preliminares relacionadas à representação, formalidades e participação do sindicato na celebração desses programas específicos (PPE, PPG, PILP), nenhum deles pode ser considerado como instrumentos de negociação de Participação nos Lucros e Resultados, pelos motivos abaixo relacionados:

- Nos instrumentos apresentados (brochuras internas do banco), não constavam 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.
- 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.
- Não restou comprovada 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 Gestão PPG 2014/2015, e dos Planos de Incentivo a Longo Prazo PILP, cujos pagamentos ocorreram no decorrer do exercício de 2016.

- Não ser possível vincular os Programas Próprios Específicos PPE, o Programa Próprio Gestão PPG 2014/2015 e os Planos de Incentivo a Longo Prazo PILP 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.

A tese defensiva inicia-se por sustentar que referidos programas seriam programas de metas das respectivas áreas, regulados e partes integrantes dos ACT, assim sendo, a ausência de data, assinatura, qualificação, de representante sindical teria sido suprida pelo que constou naquele instrumento. Não obstante tal alegação, tais programas não são mencionados nos acordos coletivos, mas foram “ratificados” pela cláusula oitava (fl. 1.518).

Os PPE apresentavam metas individuais e/ou coletivas conforme o seguimento de negócio aos quais se relacionavam. A cláusula sexta e seu parágrafo primeiro não evidenciavam que aqueles PPE acostados aos autos tiveram seus termos efetivamente negociados com os empregados da recorrente conjuntamente com um representante sindical (fl. 1.518).

Instrumentos que contém cláusulas desse tipo, que fazem mera referência genérica a instrumentos outros não detalhados em seu corpo, ainda que com a aquiescência da representação sindical, não satisfazem a exigência legal de que as metas, resultados e prazo sejam previamente pactuados. Em que pese se reconheça a dificuldade em se estabelecer o detalhamento dos PPE no âmbito das negociações a nível de ACT, fato é, que a opção pela negociação via comissão escolhida pelas partes seria uma alternativa a ser considerada pelo recorrente, o que aparentemente não foi.

No tocante à existência de regras claras e objetivas quanto à fixação e à apuração das metas, estas mais configuram regras de comissionamento e premiação pela prestação dos serviços financeiros uma vez que pressupõe a necessária ligação entre um resultado anterior e outro que lhe sobrevenha, com a previsão de que este seja superior, qualitativa (em diversidade de ativos, por exemplo) ou quantitativamente (volume de vendas). Outro aspecto relativo a todos os programas específicos é a correlação entre as regras de elegibilidade e o atingimento das metas.

Os PPE ao fundarem-se no critério da duração e manutenção da relação de trabalho e colocarem-se em periodicidade mensal, evidenciam com clareza a sua real natureza de premiação e não de PLR.

A PLR prevista nas convenções coletivas, nos acordos coletivos e nos programas próprios e de uma forma geral, nada mais se mostra do que uma verdadeira política remuneratória pura e simples.

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

Constata-se que não havendo sido comprovado que os programas específicos foram firmados, bem como suas regras e condições delineadas, antes do início do período a que se referem, desatendem eles os preceitos da Lei nº 10.101 de 2000, motivo pelo qual, por si só, é suficiente para caracterizar os pagamentos neles baseados como sendo de caráter remuneratório.

I.1.5 Convenções Coletivas de Trabalho

O Recorrente alega que as autoridades fiscal e julgadora descaracterizaram os pagamentos de PLR efetuados com base nas CCT em razão da data de assinatura das

convenções¹², celebradas no último trimestre de seus respectivos anos-base, uma vez que denotaria a ausência de negociação prévia entre o Recorrente e seus empregados, notadamente pelo fato do artigo 2º, § 1º, II da Lei nº 10.101 de 2000 supostamente prescrever a necessidade de fixação prévia do programa de metas, resultados e prazos a fim de legitimar a respectiva participação nos lucros e resultados.

Aduz que as CCT celebradas pela Recorrente relativas ao período autuado continham regras e disposições absolutamente semelhantes às aquelas definidas em convenções de anos anteriores. Em todas elas foi convencionado o pagamento de PLR até 15% do lucro líquido do exercício, parcela básica correspondente a 90% do salário-base acrescido das verbas fixas de natureza salarial limitada a determinado valor individual, com teto de 12,8% do lucro líquido e piso mínimo de 5% do lucro líquido, bem como parcela adicional determinada pela divisão linear de 2,2% do lucro líquido do exercício, pelo número total de empregados, em partes iguais, até certo limite individual fixado para o período.

Requer seja reconhecida a higidez da CCT 2015 e da CCT 2016 quanto à data da assinatura, com fulcro no § 7º do artigo 2º da Lei nº 10.101 de 2000 e artigo 106, II, “a” do CTN.

Afirma ser insubsistente as alegações de ausência de incentivo à produtividade, sob o fundamento de que o único critério de elegibilidade é a admissão do empregado antes do início ou no decorrer do ano-base e que a estipulação de valor fixo ou valor mínimo caracterizaria pagamento de prêmio ou gratificação.

É da essência do instituto da participação nos lucros ou resultados que a assinatura do termo de ajuste preceda os fatos que se propõe a regular, incentivando, desse modo, o alcance de lucros ou resultados pactuados previamente.

Conforme foi aduzido pelo Recorrente a CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO SOBRE PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS NOS LUCROS OU RESULTADOS DOS BANCOS EM 2015 (CCT/2015) foi assinada em 03/11/2015, teve vigência declarada para o período de 01/09/2015 a 31/08/2016 (fls. 1.494/1.503) e os pagamentos foram feitos em 02/2016 e 03/2016, sendo o período anterior abrangido pela CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO SOBRE PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS NOS LUCROS OU RESULTADOS DOS BANCOS EM 2014 (CCT/2014), assinada em 13/10/2014, para o período de 01/09/2014 a 31/08/2015 e a CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO SOBRE PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS NOS LUCROS OU RESULTADOS DOS BANCOS – EXERCÍCIOS 2016 E 2017 (CCT-2016/2017), foi assinada em 13/10/2016 e teve vigência declarada para o período de 01/09/2016 a 31/08/2018 (fls. 1.504/1.515) e a antecipação do pagamento deveria ocorrer até 24/10/2016.

Esta Turma já se deparou com o tema em questão e, em caso análogo, inclusive do próprio contribuinte, decidiu no sentido de que não haveria celebração retroativa ou ausência de pactuação prévia, quando os instrumentos são celebrados no início do período de vigência, conforme se depreende do seguinte excerto do voto vencedor de relatoria do Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, no acórdão nº 2201-005.314 de 06/08/2019:

¹² Conforme fls. 4.909 e 4.910 do recurso voluntário:

183. A CCT 2015 foi assinada em 03/11/2015 e teve vigência declarada para o período de 01/09/2015 a 31/08/2016, sendo o período anterior abrangido pela CCT sobre PLR dos Bancos em 2014 (CCT 2014 - Doc. 14 da Impugnação às fls. 3.993/4.002) (...)

184. Já a CCT 2016/2017 foi assinada em 13/10/2016 e teve vigência declarada para o período de 01/09/2016 a 31/08/2018, sendo o período anterior abrangido pela CCT 2015: (...)

(...)

Contudo, ao contrário do que entendeu o ilustre Relatora, verifico que as CCTs não foram celebradas de forma retroativa, uma vez que foram assinadas apenas 1 mês após o período da respectiva vigência.

Sobre o tema, peço vênia para fazer uma breve introdução com trechos extraídos de voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, no acórdão nº 2201- 003.723, cujas lições utilizo como razões de decidir:

Falta de ajuste prévio.

(...)

Quanto ao ponto, não se pode concordar com a posição adotada pelo Agente Fiscal. Não há determinação na Lei 10.101/00 sobre quando o ajuste deve ser o ajuste e principalmente, prévio a quê.

Tal lacuna deve ser preenchida pelo intérprete, segundo critérios de hermenêutica constitucional acima expostos.

Com o fito de dar maior concretude ao direito constitucionalmente garantido da participação do empregado nos resultados da empresa, entendo que o ajuste entre as partes deve ser firmado antes do pagamento da primeira parcela da PLR, com a antecedência que demonstre que os trabalhadores tinham ciência dos resultados a serem alcançados e que permita que se infira que o ajuste entre as partes foi construído com a devida discussão e busca dos interesses comuns que culminaram no acordo coletivo firmado.

Ressalto que não há na Lei da PLR nenhuma determinação que tal ajuste deva ser realizado no ano anterior àquele em que se vai buscar as metas pactuadas, posto que tal exigência, por óbvio inimaginável em empresas dinâmicas e de atividades complexas, não consta da Lei nº 10.101/00, nem permite tal inferência ao intérprete em norma de caráter isentivo, onde, bem se sabe, é vedada a interpretação analógica. Questiono, em que norma garantidora de direito social se encontra uma disposição literal, ou interpretação com o mínimo de razoabilidade, de que um ajuste prévio é aquele realizado no ano anterior?

(...)

Nesse sentido, entendo cumpridos os ditames da Lei nº 10.101/00 quanto à existência de ajuste prévio.

No caso concreto, a CCT 2012 foi assinada em outubro/2012, porém, conforme sua Cláusula 5ª, o seu período de vigência foi de 01/09/2012 a 31/08/2013 (fl. 50). O mesmo fato pode ser observado em relação à CCT 2013, cuja vigência foi de 01/09/2013 a 31/08/2014 (fl. 59), sendo a mesma assinada em outubro/2013. Ora, ambas as CCTs foram assinadas no mês posterior ao início da respectiva vigência. Portanto, entendo que, no caso concreto, não há que se falar em celebração retroativa ou ausência de pactuação prévia, uma vez que os instrumentos foram celebrados no início do período de vigência.

(...)

Tendo em vista o exposto, não há que se falar em celebração retroativa.

De acordo com a fiscalização, ainda que as regras e disposições sejam semelhantes àsquelas definidas em convenções de anos anteriores, 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.

Nesse sentido, entendeu que não há metas a serem cumpridas por parte do trabalhador e nem de critérios para avaliação do desempenho individual, de modo a que perfaça

real incentivo à produtividade dentro de um plano de resultados, uma vez que todos os empregados ganharão o mesmo valor de PLR, desatendendo os preceitos da Lei nº 10.101 de 2000, motivo pelo qual, por si só, é suficiente para caracterizar os pagamentos neles baseados como sendo de caráter remuneratório.

A CCT/2015 (fls. 1.496/1.497) e a CCT/2016-2017¹³ (fls. 1.505/1.507) estabeleceram as seguintes regras para a percepção da PLR pelo empregado:

(...)

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

Ao empregado admitido até **31.12.2014 (31.12.2015)**, em efetivo exercício em **31.12.2015 (31/12/2016)**, convencionou-se o pagamento pelo banco, até **01.03.2016 (02.03.2017)**, a título de "PLR", até 15% (quinze por cento) do lucro líquido do **exercício de 2015 (2016)**, mediante a aplicação das regras estabelecidas nesta cláusula:

I - REGRA BÁSICA

Esta parcela corresponderá a 90% (noventa por cento) do salário-base acrescido das verbas fixas de natureza salarial, reajustados em **setembro/2015 (01/09/2016)**, mais o valor fixo de **R\$ 2.021,79 (dois mil, vinte e um reais e setenta e nove centavos)**, limitada ao valor individual de **R\$ 10.845,92 (dez mil, oitocentos e quarenta e cinco reais e noventa e dois centavos) / (R\$ 2.183,53 (dois mil, cento e oitenta e três reais e cinquenta e três centavos))**, limitada ao valor individual de **R\$ 11.713,59 (onze mil, setecentos e treze reais e cinquenta e nove centavos))**. O percentual, o valor fixo e o limite máximo convencionados na "REGRA BÁSICA" observarão, em face do exercício de **2015 (2016)**, como teto, o percentual de **12,8%** (doze inteiros e oito décimos por cento) e, como mínimo, o percentual de **5%** (cinco por cento) do lucro líquido do banco. Se o valor total da "REGRA BÁSICA" da PLR for inferior a 5% (cinco por cento) do lucro líquido do banco, no exercício de **2015 (2016)**, o valor individual deverá ser majorado até alcançar **2,2** (dois inteiros e dois décimos) salários do empregado e limitado ao valor de **R\$ 23.861,00 (vinte e três mil, oitocentos e sessenta e um reais) / (R\$ 25.769,88 (vinte e cinco mil, setecentos e sessenta e nove reais e oitenta e oito centavos))**, ou até que o valor total da "REGRA BÁSICA" da PLR atinja 5% (cinco por cento) do lucro líquido, o que ocorrer primeiro.

I.a.) No pagamento da "REGRA BÁSICA" da PLR o banco poderá compensar os valores já pagos ou que vierem a ser pagos, a esse título, referentes ao exercício de **2015 / 2016** em razão de planos próprios.

II - PARCELA ADICIONAL

O valor desta parcela será determinado pela divisão linear da importância equivalente a **2,2%** (dois inteiros e dois décimos por cento) do lucro líquido do exercício de **2015 (2016)**, pelo número total de empregados elegíveis de acordo com as regras desta convenção, em partes iguais, até o limite individual de **R\$ 4.043,58 (quatro mil, quarenta e três reais e cinquenta e oito centavos) / (R\$ 4.367,07 (quatro mil, trezentos e sessenta e sete reais e sete centavos))**.

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

Parágrafo Primeiro

O empregado admitido até **31.12.2014 (31.12.2015)** e que se afastou a partir de **01.01.2015 (01.01.2016)**, por doença, acidente do trabalho ou licença-maternidade, faz jus ao pagamento integral da Participação nos Lucros ou Resultados, ora estabelecido.

Parágrafo Segundo

Ao empregado admitido a partir de **01.01.2015 (01.01.2016)**, em efetivo exercício em **31.12.2015 (31.12.2016)**, mesmo que afastado por doença, acidente do trabalho ou

¹³ Informações entre parenteses correspondem à CCT/2016-2017.

licença-maternidade, será efetuado o pagamento de 1/12 (um doze avos) do valor estabelecido, por mês trabalhado ou fração igual ou superior a 15 (quinze) dias. Ao afastado por doença, acidente do trabalho ou licença-maternidade fica vedada a dedução do período de afastamento para cômputo da proporcionalidade.

Parágrafo Terceiro

Ao empregado que tenha sido ou venha a ser dispensado sem justa causa, entre **03.08.2015 e 31.12.2015 (02.08.2016 e 31.12.2016)**, será devido o pagamento, até **01.03.2016 (02.03.2016)**, de 1/12 (um doze avos) do valor estabelecido no caput, por mês trabalhado, ou fração igual ou superior a 15 (quinze) dias.

Parágrafo Quarto

O banco que apresentar prejuízo no exercício de **2015 (balanço de 31.12.2015) / (2016 (balanço de 31.12.2016))** estará isento do pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados.

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

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

I - REGRA BÁSICA

54% (cinquenta e quatro por cento) sobre o salário-base mais verbas fixas de natureza salarial, reajustados em **setembro/2015 (01.09.2016)**, acrescido do valor fixo de **R\$ 1.213,07 (um mil, duzentos e treze reais e sete centavos)**, limitada ao valor individual de **R\$ 6.507,55 (seis mil, quinhentos e sete reais e cinquenta e cinco centavos) / (R\$ 1.310,12 (um mil, trezentos e dez reais e doze centavos))**, limitada ao valor individual de **R\$ 7.028,15 (sete mil, vinte e oito reais e quinze centavos))** e também ao teto de **12,8%** (doze inteiros e oito décimos por cento) do lucro líquido do banco apurado no 1º semestre de **2015 (2016)**, o que ocorrer primeiro.

I.a) No pagamento da antecipação da "REGRA BÁSICA" da Participação nos Lucros ou Resultados o banco poderá compensar os valores já pagos ou que vierem a ser pagos, a esse título, referentes ao exercício de **2015 (2016)**, em razão de planos próprios.

II - PARCELA ADICIONAL

O valor desta parcela da antecipação será determinado pela divisão linear da importância equivalente a 2,2% (dois inteiros e dois décimos por cento) do lucro líquido apurado no 1º semestre de **2015 (2016)**, pelo número total de empregados elegíveis de acordo com as regras desta convenção, em partes iguais, até o limite individual de **R\$ 2.021,79 (dois mil, vinte e um reais e setenta e nove centavos) / (R\$ 2.183,53 (dois mil, cento e oitenta e três reais e cinquenta e três centavos))**.

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

Parágrafo Primeiro

O empregado admitido até **31.12.2014 (31.12.2015)** e que se afastou a partir de **01.01.2015 (01.01.2016)**, por doença, acidente do trabalho ou licença-maternidade, fará jus ao pagamento integral da antecipação de que trata a presente cláusula, se pertencente ao quadro funcional na data da assinatura desta Convenção.

Parágrafo Segundo

Ao empregado admitido a partir de **01.01.2015 (01.01.2016)**, em efetivo exercício na data da assinatura da Convenção Coletiva de Trabalho, mesmo que afastado por doença, acidente do trabalho ou licença-maternidade, será efetuado o pagamento de 1/12 (um doze avos) do valor estabelecido no caput desta cláusula, por mês trabalhado ou fração

igual ou superior a 15 (quinze) dias. Para efeito de cálculo da proporcionalidade deve ser considerado como trabalhado o período até **31.12.2015 (31.12.2016)**. Aos afastados por doença, acidente do trabalho ou licença-maternidade fica vedada a dedução do período de afastamento para cômputo da proporcionalidade.

Parágrafo Terceiro

Ao empregado que tenha sido dispensado sem justa causa, entre **03.08.2015 (02.08.2016)** e a data da assinatura desta Convenção Coletiva de Trabalho, será efetuado o pagamento da antecipação prevista nesta cláusula na proporção de 1/12 (um doze avos) do valor estabelecido no caput, por mês trabalhado ou fração igual ou superior a 15 (quinze) dias, no prazo de 10 (dez) dias úteis da data de recebimento, pelo banco, de sua solicitação, por escrito.

Parágrafo Quarto

O banco que apresentou prejuízo no 1º semestre de **2015** (balanço de **30.06.2015**) / (1º semestre de **2016** (balanço de **30.06.2016**), está isento do pagamento da antecipação.

(...)

Como visto da reprodução acima, as cláusulas de ambas as CCT são idênticas e as mesmas foram firmadas com base em índices de lucratividade, sendo lastreadas de modo especial no inciso I do § 1º do artigo 2º da Lei nº 10.101 de 2000¹⁴, uma vez que está focada no “lucro” e não no “resultado”, inclusive, com as seguintes previsões contidas nos parágrafos 4º das cláusulas 2º: no caso de ocorrer prejuízo no primeiro semestre de 2015 (balanço de 30/06/2015) – (fl. 1.497), haveria “isenção” de pagamento da antecipação; no caso de prejuízo no exercício de 2016 (balanço de 31/12/2016) - (fl. 1.506), o banco estaria isento do pagamento da PLR.

Conclui-se não merecer reparo o acórdão recorrido neste ponto, restando configurada a ausência de incentivo à produtividade, uma vez que o único critério de elegibilidade é a admissão do empregado antes do início ou no decorrer do ano-base e que a estipulação de valor fixo ou valor mínimo, de modo que tal pagamento toma as feições de prêmio ou gratificação.

I.1.6 Possibilidade de Pagamento de PLR com Base em Instrumentos Distintos à Luz da Lei nº 10.101 de 2000

Segundo o Recorrente, a acusação fiscal repousa no entendimento de que o pagamento de PLR com base em instrumentos distintos seria vedado pelo artigo 3º, § 3º da Lei nº 10.101 de 2000.

Alega que, ao contrário da compreensão da fiscalização e do acórdão recorrido, o referido dispositivo não veda o pagamento de PLR com base em instrumentos distintos, mas reconhece a possibilidade da sua coexistência.

¹⁴ 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;

(...)

Afirma não haver imposição ou obrigatoriedade de compensação, uma vez que, se fosse vontade do legislador de obrigar a compensação teria utilizado o verbo “deverão” e não “poderão” como consta na redação do citado dispositivo.

Aduz que Lei nº 10.101 de 2000 prevê a possibilidade de compensação do pagamento de participação nos lucros decorrentes de plano próprio e da convenção coletiva, sendo incontestado que a adoção de ambos tipos de acordo é absolutamente legítima.

Relata que o entendimento do CARF é pela possibilidade de pagamento de PLR com base em instrumentos distintos.

O entendimento desse colegiado sobre o tema¹⁵ caminha no sentido de que somente quando paga em conformidade com a lei específica a participação nos lucros ou resultados não possuirá natureza jurídica salarial, não integrando o salário de contribuição e que a regra contida no artigo 3º, § 3º da Lei nº 10.101 de 2000, não impõe a obrigatoriedade de haver compensação do pagamento da participação estabelecida nos planos mantidos pela empresa com a dos acordos ou convenções coletivas de trabalho, mas sim estabelece uma faculdade ou possibilidade.

Conclui-se do exposto que, no artigo 3º, § 3º da Lei nº 10.101 de 2000 não há vedação do pagamento de PLR com base em instrumentos distintos, reconhecendo a possibilidade da sua coexistência, não havendo obrigatoriedade de compensação, assistindo razão ao contribuinte neste ponto.

1.1.7 A Inexistência de Requisito Legal Relativo a um Valor Máximo por Empregado e à Uniformidade de PLR entre Diferentes Empregados

Aduz o Recorrente que as autoridades fiscal e julgadora consideraram que os pagamentos de PLR efetuados teriam sido utilizados em substituição da remuneração, em virtude do alto valor recebido por determinados empregados, que seriam discrepantes entre os diferentes empregados, citando jurisprudência administrativa sobre o tema.

Afirma não existir na Lei nº 10.101 de 2000 a exigência de homogeneidade entre valores remuneratórios e os relativos à PLR, de modo que não cabe ao intérprete distinguir com o fito de inserir nela requisito não previsto, mormente para limitar ou tolher direitos.

Ao final, conclui pela improcedência da acusação, reforma do acórdão recorrido e cancelamento da autuação.

¹⁵ A título exemplificativo, reproduzimos o excerto da ementa de julgado de relatoria desta conselheira, acórdão nº 2201-005.205, julgado em sessão de 09/07/2019, onde está explicitado o entendimento do colegiado:

(...)

PLR PAGA COM BASE EM CONVENÇÃO COLETIVA (CCT) E ACORDOS PRÓPRIOS. POSSIBILIDADE DESDE QUE HAJA COMPENSAÇÃO.

Havendo pagamentos de PLR com base em instrumentos distintos referentes aos mesmo período, deve haver compensação entre eles.

Nos termos do artigo 63, § 8º do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343 de 2015, importa consignar ser o entendimento da maioria do Colegiado de que a disposição contida no § 3º do artigo 3º da Lei nº 10.101 de 2000 não se constitui em obrigatoriedade, mas sim em faculdade ou possibilidade. Deste modo, somente quando paga em conformidade com a lei específica a participação nos lucros ou resultados não possuirá natureza jurídica salarial, não integrando então o salário de contribuição. Por este fundamento, a maioria acompanhou a Relatora pelas conclusões.

(...)

Na norma legal realmente não há previsão de que os valores remuneratórios de PLR devem ser idênticos e uniformes a todos os beneficiários do programa e também não há nenhum impedimento quanto ao seu valor ser superior ao salário. Todavia, a lei veda expressamente que a PLR seja utilizada indevidamente para substituir ou complementar a remuneração do empregado, consoante disposição contida no artigo 3º da Lei nº 10.101 de 2000.

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

Vejamos o que a Autoridade Fiscal relatou sobre o tema (fls. 383/384):

(...)

No caso dos acordos ora questionados, foram apontados, por amostragem, no Demonstrativo PLR x Salário Base Anual 2016, dados através dos quais é possível notar a existência de diferentes “castas” de empregados no que tange ao recebimento da PLR devido a uma grande diferença de valores recebidos. Em relação aos pagamentos ocorridos durante o ano de 2016, verifica-se que a relação PLR/Salário Base Anual, ou seja, quantos salários anuais foram percebidos a título de PLR, vai de 0,89 a 32,27. Há que se observar ainda o montante altíssimo pago a determinados beneficiários. Tais valores chegam a apontar a mais de 30 vezes seus salários base anuais, o que representa mais de 360 vezes seus salários mensais apesar de já termos visto que a PLR não deve substituir ou complementar a remuneração dos empregados.

(...)

Analizando as informações constantes no referido “Demonstrativo PLR x Salário Base Anual 2016” (fls. 2.565/2.567), constatamos o que segue:

- i) No demonstrativo não consta informação do cargo dos beneficiários.
- ii) A autoridade fiscal não demonstrou a contento as razões fáticas efetivas para suas conclusões.
- iii) De um universo de 168 empregados, identificamos que em apenas 05 (cinco) deles a relação entre “PLR/Salário Base Anual” está acima de 10 vezes, conforme quadro abaixo:

CPF	NOME	PLR 2016	SB 2016	RELAÇÃO
657071765	FERNANDA BRAGA MONTEIRO	683.964,71	40.980,50	16,69
5959355752	JULIAN LEANDRO COLOMBO	1.716.468,73	73.219,80	23,44
26767843822	RONALDO YASSUYUKI MORIMOTO	3.029.976,85	93.900,52	32,27
5330280869	SERGIO ANTONIO BORRIELLO	1.008.394,01	99.792,00	10,10
5142925807	WALDIR MAIA SANTOS	386.837,55	29.009,02	13,34

A lei visa premiar a produtividade, levando em conta o desempenho individual, sendo certo que aquele que não produz, tem uma produtividade menor ou desempenha uma atividade de menor relevância para a empresa, receberá uma menor participação que os demais empregados que produzem e possuem atividade estratégica para o negócio.

O fato do pagamento ser relevante em relação à remuneração dos trabalhadores, não encontra na lei nenhum limite objetivo e qualquer questionamento somente faria sentido se extrapolasse o pacto ou se, conjuntamente a outros elementos, fizesse prova de que houve desvirtuamento do instituto, como na hipótese em que o salário deixa de ser pago (mínimo, piso da categoria ou salário contratado) ou que o pagamento não corresponde ao que foi pactuado no Plano. Só o fato de existir desproporção entre os pagamentos a título de Participação nos Lucros

ou Resultados para o conjunto de empregados, tendo em conta o comparativo com o respectivo salário anual, não tem o condão de fazer incidir as contribuições previdenciárias sobre os valores pagos.

Tendo em vista a diversidade de operações de uma empresa do ramo bancário, deve-se levar em conta que alguns setores possam ter um desempenho melhor que outros. Estando os pagamentos atrelados ao que foi acordado, as diferenças se dão por metas e resultados atingidos nas respectivas áreas e individualmente, de modo que o resultado é atribuído de acordo com a sua ordem de grandeza e seguindo a lógica da Lei.

Ante o exposto, de aduzir-se, em conclusão, que assiste razão ao contribuinte quando afirma que a Lei nº 10.101 de 2000 não pode ser interpretada da forma como pretende o fisco e a DRJ, carecendo de fundamentação legal e fática.

I.1.8 Conclusão: A PLR Autuada Cumpre os Requisitos Estabelecidos pela Lei nº 10.101 de 2000?

À vista de todo exposto, a conclusão apontada é no sentido de que os pagamentos a título de PLR não atenderam integralmente os requisitos contidos na legislação de regência, razão pela qual devem permanecer incólumes os lançamentos realizados.

DA PLR PAGA AOS ADMINISTRADORES

O Recorrente aduz a improcedência da autuação sobre a PLR paga aos administradores com base nos seguintes argumentos: (i) a PLR autuada goza de imunidade por se enquadrar na Constituição Federal c/c a legislação específica; (ii) do enquadramento na Lei nº 10.101 de 2000: os beneficiários da verba autuada são trabalhadores titulares do direito à PLR desvinculada da remuneração, na forma da Lei nº 10.101 de 2000; (iii) enquadramento no artigo 152 da Lei das S/A; (iv) inexistência de acusação fiscal de inobservância das regras da Lei nº 10.101 de 2000 e/ou da Lei das S/A; (v) ausência de amparo constitucional e legal à incidência previdenciária sobre PLR paga a administradores e/ou diretores não empregados e (vi) observância das orientações gerais vigentes à época do fato – artigo 24 da LINDB.

Segundo consta do Relatório Fiscal a participação nos lucros a administradores de uma sociedade anônima está prevista nos artigos 152, 189 e 190 da Lei nº 6.404 de 1976¹⁶. Tendo em vista que a referida lei não desvincula da remuneração o pagamento de tal verba e não faz menção de que sobre ela não haverá incidência de contribuição previdenciária, tais pagamentos integram o salário de contribuição desses administradores e sobre os mesmos incidem as contribuições previdenciárias, nos moldes do preceituado nos artigos 22 e 28 da Lei nº 8.212 de 1991.

A Autoridade Fiscal Ressalta, ainda, que é igualmente importante não confundir “Participação nos Lucros” com “Dividendos”¹⁷, tendo em vista que os administradores das sociedades anônimas podem ser acionistas ou não. Sendo acionista, além dos dividendos que

¹⁶ LEI No 6.404, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações.

¹⁷ 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 Participação nos Lucros 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 (fl. 320).

todo empresário tem direito, poderá receber Participação nos Lucros em função do seu desempenho na gestão da companhia.

Argumenta ainda, a Autoridade Fiscal, que a benesse tributária disciplinada pela Lei nº 10.101 de 2000 alcançaria apenas as PLR pagas aos segurados empregados tratados no artigo 7º da Constituição Federal de 1988 (CF/1988), concluindo, por fim, que o pagamento feito a contribuinte individual prescinde de qualquer análise quanto ao cumprimento dos ditames da Lei nº 10.101 de 2000, uma vez que sempre será tributado.

Em sua impugnação e recurso, a tese do contribuinte recai na assertiva de que os pagamentos realizados a título de PLR aos seus administradores e/ou diretores não empregados (contribuintes individuais), com base na Lei nº 6.404 de 1976, não sofrem a incidência da contribuição previdenciária tendo em vista que as disposições da Lei das S.A. se prestam a regulamentar o artigo 7º, inciso XI, da Constituição Federal de 1988, assim como os empregados à luz da Lei nº 10.101 de 2000.

Aduz que os administradores não empregados concorrem igualmente com os empregados à geração dos lucros ou resultados, cumprindo metas e regras, fazendo jus à participação nos lucros.

Afirma que a interpretação equivocada e restritiva implicam em tratamento tributário distinto entre contribuintes que se encontram na mesma situação, o que violaria o princípio da isonomia.

Relata que diversos administradores eram empregados do Recorrente antes de se tornarem administradores e mantiveram seu vínculo empregatício, devendo ser excluída da autuação os pagamentos efetuados aos administradores cujo contrato de trabalho foi apenas suspenso.

Inicialmente, em relação à questão do empregado que tornou-se administrador da empresa, conforme relatado pelas autoridades lançadora e julgadora de primeira instância, fundamentado sobretudo na Súmula nº 269 do TST¹⁸, uma vez que há a suspensão do contrato de trabalho do empregado eleito para ocupar o cargo de diretor, correto o enquadramento destes administradores como contribuintes individuais.

Por não mais ostentarem a condição de empregado, enquanto estiverem ocupando cargo de direção/administração, não é possível a exclusão dos pagamentos a eles efetuados da autuação, bem como não há que se falar em violação ao princípio da isonomia, pois não se tratam de contribuintes na mesma situação.

Em que pese as demais alegações do contribuinte, contudo não há base legal para a não incidência de contribuições previdenciárias sobre o pagamento de participação nos lucros e resultados a administradores não empregados. Isto porque a Lei nº 6.404 de 1976, que dispõe sobre as sociedades por ações, em seu artigo 152 e parágrafos, estabeleceu somente normas sobre a forma de remuneração dos administradores das sociedades por ações, não versando, sobre a incidência das contribuições em comento, uma vez que a instituição e o regramento de

¹⁸ Súmula nº 269 do TST

DIRETOR ELEITO. CÔMPUTO DO PERÍODO COMO TEMPO DE SERVIÇO (mantida) - Res. 121/2003, DJ 19, 20 e 21.11.2003

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.

contribuições para a seguridade social encontra-se prevista em lei específica, ou seja, na Lei nº 8.212 de 1991.

Assim, a referida Lei nº 6.404 de 1976 não tem o condão de regulamentar o disposto no inciso XI do artigo 7º da CF. Por sua vez, a Lei nº 10.101 de 2000 regulamenta a participação nos lucros e resultados das empresas aos seus empregados, não sendo aplicável aos diretores não empregados.

Corroborando com esse entendimento, o Supremo Tribunal Federal (STF) pacificou sua posição quanto ao tema por meio do RE 569441/RS, relator original Min. Dias Toffoli, redator do acórdão Min. Teori Zavascki, de 30/10/2014 (Info 765), submetido a sistemática de repercussão geral (artigo 543-B do Código de Processo Civil CPC), nos seguintes termos:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 569.441 RIO GRANDE DO SUL RELATOR : MIN. DIAS TOFFOLI REDATOR DO ACÓRDÃO : MIN. TEORI ZAVASCKI

EMENTA: CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. NATUREZA JURÍDICA PARA FINS TRIBUTÁRIOS. **EFICÁCIA LIMITADA DO ART. 7º, XI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.** INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE ESSA ESPÉCIE DE GANHO ATÉ A REGULAMENTAÇÃO DA NORMA CONSTITUCIONAL.

1. Segundo afirmado por precedentes de ambas as Turmas desse Supremo Tribunal Federal, a eficácia do preceito veiculado pelo art. 7º, XI, da CF – inclusive no que se refere à natureza jurídica dos valores pagos a trabalhadores sob a forma de participação nos lucros para fins tributários – depende de regulamentação.

2. **Na medida em que a disciplina do direito à participação nos lucros somente se operou com a edição da Medida Provisória 794/94 e que o fato gerador em causa concretizou-se antes da vigência desse ato normativo, deve incidir, sobre os valores em questão, a respectiva contribuição previdenciária.** (g.n.)

3. Recurso extraordinário a que se dá provimento.”

Por força do artigo 62, § 2º do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343 de 9/6/2015, as decisões definitivas de mérito do STF e do STJ, na sistemática dos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869 de 1973 (Código de Processo Civil CPC), devem ser reproduzidas pelas Turmas do CARF.

Assim, resta inequívoco que os valores pagos a diretores não empregados estão sujeitos à incidência das contribuições previdenciárias, já que não alcançados pela prerrogativa do artigo 28, § 9º, “j” da Lei nº 8.212 de 1991. Nesse sentido é a jurisprudência do CARF:

Acórdão nº 9202-007.698 – 2ª Turma - Sessão de 27 de março de 2019

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

(...)

PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS A SEGURADOS SEM VÍNCULO DE EMPREGO. FALTA DE PREVISÃO DA SUA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000.

Os valores pagos a diretores não empregados a título de PLR integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias por inexistir norma específica que preveja sua exclusão do salário-de-contribuição. A lei 10.101/2000 não serve como subsídio para fundamentar a exclusão do PLR paga a administradores não empregados da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Acórdão nº 9202-009.920 – CSRF / 2ª Turma – Sessão de 22 de setembro de 2021

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

(…)

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (PLR). DIRETORES NÃO EMPREGADOS. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA. A participação nos lucros e resultados paga a diretores não empregados tem a natureza de retribuição pelos serviços prestados à pessoa jurídica, ensejando a incidência de Contribuição Previdenciária, por não estar abrigada nos termos da Lei nº 10.101, de 2000.

Acórdão nº 9202-009.919 – CSRF / 2ª Turma – Sessão de 22 de setembro de 2021

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

(…)

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. DIRETORES NÃO EMPREGADOS. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA. A Participação nos Lucros e Resultados paga a diretores não empregados tem a natureza de retribuição pelos serviços prestados à pessoa jurídica, ensejando a incidência de contribuição previdenciária, por não estar abrigada nos termos da Lei nº 10.101, de 2000.

Em síntese conclusiva:

- Os valores pagos aos administradores (diretores não empregados) à título de participação nos lucros sujeitam-se a incidência de contribuições previdenciárias, por não haver norma específica que, disciplinando artigo 28, § 9º, “j” da Lei nº 8212 de 1991, preveja a sua exclusão do salário de contribuição.
- A Lei nº 10.101 de 2000 não serve como subsídio para fundamentar a exclusão do conceito de salário de contribuição previsto no artigo 28 da Lei nº 8.212 de 1991, face seu próprio artigo 2º, restringir a sua aplicabilidade aos empregados. A verba paga aos diretores/administradores não empregados possui natureza remuneratória e
- A Lei nº 6.404 de 1976 não regula a participação nos lucros e resultados, nem tampouco a exclusão do conceito de salário de contribuição. A verba paga não remunerou o capital investido na sociedade, logo remunerou efetivamente o trabalho executado pelos diretores.

No que diz respeito ao tópico referente à “observância das orientações gerais vigentes à época do fato – artigo 24 da LINDB, não merece reparo a decisão recorrida, devendo ser mantida pelos seus próprios fundamentos, abaixo reproduzidos (fls. 4.797/4.799):

(…)

20.27. Cumpre registrar, no caso, também, tendo em vista a argumentação apresentada na impugnação, que não há que se falar em aplicação do art. 24 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), reproduzido a seguir, aqui, no presente processo, nesta instância de julgamento, com base na jurisprudência do CARF, lembrando que a autoridade administrativa se encontra vinculada às normas acima citadas, que prevêm a incidência de contribuições previdenciárias sobre as verbas pagas a título de PLR, pela empresa, aos administradores/conselheiros e diretores não empregados, nos termos do artigo 116, inciso III da Lei nº 8.112/1990.

LINDB – Decreto-Lei nº 4.657/1942:

Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

20.28. Cabe salientar, ainda, que o CTN, em seu art. 142, parágrafo único, qualifica o lançamento como atividade vinculada e obrigatória. Assim, tem-se que as orientações gerais da época, no que tange à jurisprudência, jamais poderão obrigar a decisão da fiscalização ou do julgador no sentido de ter ocorrido o fato gerador ou não, de ser devido o tributo ou não, de ter havido infração tributária ou não. Violaria o próprio exercício da competência por lei atribuída.

20.29. Note-se, assim, que a situação tratada no art. 24 da LINDB não se amolda ao procedimento de constituição do crédito tributário, sendo que referido dispositivo pressupõe um ato praticado pela Administração que, de alguma forma, se integra ao patrimônio jurídico do contribuinte, devendo tal dispositivo ser interpretado no sentido de que, se a Administração pratica um ato que beneficia o contribuinte, a revisão posterior desse ato, por mudança de orientação dela, não poderia invalidar a situação que se consolidou sob a égide do ato revisto.

20.30. Cumpre informar, também, que não há que se falar, aqui, em cancelamento dos acréscimos legais, com base no art. 100 do CTN, abaixo transcrito, como defende a autuada, uma vez que a situação em tela não se enquadra em quaisquer dos seus incisos.

CTN:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II – as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III – as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV – os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

(grifos nossos)

20.31. No que concerne às decisões administrativas invocadas pela impugnante, torna-se necessário observar que, embora constituam importante fonte de pesquisa, os julgados 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.

20.32. Ressalte-se, ainda, que a multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), bem como os juros de mora, exigidos por meio dos Autos de Infração que integram o presente processo administrativo, possuem o devido respaldo legal, tendo sido aplicados, pela fiscalização, de acordo com a legislação constante nos Demonstrativos de Multa e Juros de Mora, não podendo ser excluídos nesta instância de julgamento,

sendo a autoridade administrativa vinculada, nos termos do artigo 116, inciso III da Lei nº 8.112/1990, aos referidos dispositivos legais, a seguir transcritos.

Lei nº 8.212/1991:

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Lei nº 9.430/1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

I – de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

(...)

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

(grifos nossos)

20.33. Dessa forma, tem-se que deve ser mantida, aqui, a autuação relativa às contribuições previdenciárias incidentes sobre as verbas pagas a título de PLR aos administradores (conselheiros e diretores não empregados), com os devidos acréscimos legais (multa de ofício e juros de mora), não havendo que se falar em exclusão ou afastamento de qualquer parte deste lançamento.

(...)

À guisa de arremate, corroborando com todo o exposto, a Súmula CARF nº 169, abaixo reproduzida, conclui pela inaplicabilidade do artigo 24 do Decreto-lei nº 4.657 de 1942 ao processo administrativo fiscal:

Súmula CARF nº 169

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O art. 24 do decreto-lei nº 4.657, de 1942 (LINDB), incluído pela lei nº 13.655, de 2018, não se aplica ao processo administrativo fiscal. (**Vinculante**, conforme **Portaria ME nº 12.975**, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Ante o exposto, não merece acolhida a pretensão do contribuinte.

II. ARGUMENTOS COMUNS EM RELAÇÃO À PLR PAGA AOS EMPREGADOS E ADMINISTRADORES

O contribuinte repisa os mesmos argumentos da impugnação acerca da improcedência da autuação sobre PLR paga a empregados e administradores, arguindo acerca da: (i) não incidência previdenciária sobre pagamentos não habituais e eventuais e (ii) necessária exclusão de valores de PLR pagos de forma diferida, relacionados a planos de PLR que não foram objeto da autuação.

Em relação à estes tópicos, por não terem sido apresentados novos argumentos, tendo em vista a prerrogativa constante no § 3º do artigo 57 do RICARF¹⁹ e por concordar com os fundamentos da decisão recorrida, adoto-os como razões de decidir o presente recurso mediante a reprodução dos seguintes excertos (fls. 4.796/4.797):

(...)

20.25. 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 2016 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 na planilha "Apuração da Base de Cálculo — Participação nos Lucros dos Administradores" de fl. 1.492, que, conforme a autuada, estariam relacionados à PLR decorrente de PPG referentes aos exercícios de 2012, 2013 e 2014, paga de forma diferida; e
- que, ao contrário do que sustenta a empresa, o Auditor Fiscal não vinculou somente o PPG do exercício de 2015 aos pagamentos diferidos de PLR feitos no ano-calendário de 2016, sendo feita referência, no Relatório Fiscal, a outros instrumentos, e apresentada a razão para que tais valores fossem considerados como integrantes do salário-de-contribuição, como se pode verificar no trecho dele abaixo transcrito.

(...)

Também através do Termo de Intimação Fiscal nº 07 o contribuinte é intimado a informar a natureza dos pagamentos efetuados, especialmente no que se refere aos critérios estabelecidos quanto à elegibilidade, às condições para o recebimento e ao cálculo do valor devido. Da resposta apresentada pelo contribuinte temos o seguinte:

- *As rubricas 805 - Distribuição de Resultados Lei 6404 e 1060 - Ações Lei 6404 encontram suporte no Regulamento PPG 2014_2015 (Doc_Comprobatorios07);*
- *A rubrica 1165 - Bônus Diferido Lei 6404 – Parcela III encontra suporte no Regulamento Diferimento 2012 (Doc_Comprobatorios08, Doc_Comprobatorios09 e Doc_Comprobatorios 10);*
- *A rubrica 1170 - Bônus Diferido Lei 6404 - Parcela II encontra suporte no Regulamento Diferimento 2013 (Doc_Comprobatorios11, Doc_Comprobatorios12 e Doc_Comprobatorios 13);*

¹⁹ PORTARIA MF Nº 343, DE 09 DE JUNHO DE 2015. (Versão multivigente atualizada em 14/fev/2022). Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dá outras providências. Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

(...)

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

(...)

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

• A rubrica 1175 - Bônus Diferido Lei 6404 - Parcela I encontra suporte no Regulamento Diferimento 2014 (Doc_Comprobatorios14, Doc_Comprobatorios15 e Doc_Comprobatorios 16).

Os documentos listados no parágrafo anterior - todos anexados ao presente Processo Administrativo Fiscal - apenas regulam em linhas gerais as características principais do Plano, tais como: Objetivos, Elegibilidade, Premissas Básicas, Forma de Pagamento, etc.

Porém, conforme já explicado anteriormente, não resta dúvida de que a intenção do legislador foi desvincular da remuneração a Participação nos Lucros ou Resultados recebida tão somente pelos segurados empregados, e desde que de acordo com a legislação específica (Lei nº 10.101/2000). A contrario sensu, a participação paga aos Administradores será considerada como base de incidência das Contribuições Previdenciárias por falta de previsão legal de não incidência.

Conforme se verifica nas descrições das rubricas ora analisadas, os pagamentos nelas registrados tiveram como norte a Lei nº 6.404/76, estando os respectivos valores sujeitos à incidência das Contribuições Previdenciárias.

(...)

(grifos nossos)

20.26. É de se consignar, aqui, ademais, ante a argumentação da defendente, que as verbas concedidas a título de PLR aos administradores não se tratam 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;
- que há que se reconhecer a habitualidade, quanto às referidas verbas, configurada pela certeza quanto à sua recepção, por parte dos administradores.

(...)

Do exposto, conclui-se não merecerem ser acolhidos os argumentos do Recorrente.

III.DO AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO

O Recorrente alega a improcedência da autuação sobre o auxílio alimentação sob os seguintes argumentos: (i) equivocada subsunção do fato autuado (pagamentos efetuados a título de auxílio alimentação por meio de cartões eletrônicos) à norma jurídica, dado que tal auxílio concedido não se sujeita à incidência previdenciária por disposição contida no artigo 28, § 9º, alínea “c” da Lei nº 8.212 de 1991; (ii) a jurisprudência no âmbito do CARF ratifica a necessidade de cancelamento da autuação; (iii) inocorrência de fato gerador previdenciário sobre o auxílio alimentação; (iv) violação ao princípio da isonomia, dado o reconhecido caráter indenizatório do pagamento em pecúnia de auxílio alimentação a servidores públicos federais

ativos; (v) não incidência previdenciária sobre pagamentos em pecúnia não habituais e eventuais e (vi) necessário cancelamento dos lançamentos sobre as verbas de auxílio alimentação reembolsadas.

Em petição protocolada em 15/03/2022 o Recorrente solicitou o cancelamento da autuação sobre o auxílio alimentação concedido via tíquete, vale ou congêneres em atenção ao Parecer nº 1/2022/CONSUNIAO/CGU/AGU, aprovado pelo Despacho do Presidente da República, publicado no DOU em 23/02/2022 (fls. 5.313/5.324).

A autoridade fiscal após tecer várias considerações sobre os diversos dispositivos que tratam do auxílio alimentação concluiu que a parcela paga aos empregados mediante vales, tíquetes ou cartões, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias a partir de 11 de novembro de 2017. 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.

De acordo com o “Demonstrativo de Apuração da Base de Cálculo – Alimentação/Refeição” (fl. 1.121), a base de cálculo do lançamento incluiu, além dos valores do auxílio alimentação pagos mediante vales, tíquetes ou cartões, também a parcela paga em pecúnia:

SP SAO PAULO DEINF Apuração da Base de Cálculo – Alimentação/Refeição FL 1

Competência	Nota Fiscal				FOPAG - PECÚNIA	LCIO NÃO IDENTIFICADO	TOTAL
	Benefício	Data da Emissão da NF	Nº da NF	Valor da NF			
Janeiro/2016	Alimentação	04/01/2016	874921	30.983.727,12	1.070.427,95	88,92	50.264.733,95
Janeiro/2016	Refeição	04/01/2016	899455	18.210.489,96			
Fevereiro/2016	Alimentação	02/02/2016	36257	30.691.206,48	815.998,34	104,05	49.565.953,11
Fevereiro/2016	Refeição	01/02/2016	10056	18.058.644,24			
Março/2016	Refeição	01/03/2016	177119	18.151.180,32	1.067.007,41	-	49.846.986,77
Março/2016	Alimentação	01/03/2016	181448	30.628.799,04			
Abril/2016	Alimentação	01/04/2016	312017	30.676.207,92	1.060.936,63	3.430,80	49.983.165,43
Abril/2016	Refeição	01/04/2016	315897	18.242.590,08			
Maio/2016	Refeição	02/05/2016	454497	18.202.961,40	931.251,77	10.140,48	49.727.278,13
Maio/2016	Alimentação	02/05/2016	449706	30.582.924,48			
Junho/2016	Refeição	01/06/2016	638197	17.853.505,80	889.287,16	10.783,92	48.930.343,72
Junho/2016	Alimentação	01/06/2016	613652	30.176.766,84			
Julho/2016	Alimentação	01/07/2016	782514	30.087.156,72	896.086,12	5.169,29	48.742.949,97
Julho/2016	Refeição	01/07/2016	783296	17.754.537,84			
Agosto/2016	Alimentação	01/08/2016	923200	29.906.238,60	951.143,74	8.928,06	48.525.792,76
Agosto/2016	Refeição	01/08/2016	909810	17.659.482,36			
Setembro/2016	Refeição	01/09/2016	82794	17.571.777,60			
Setembro/2016	Alimentação	01/09/2016	62169	29.803.952,64	644.154,84	4.074,55	48.023.959,63
Outubro/2016	Alimentação	03/10/2016	226266	29.629.424,76	822.802,05	1.276,61	47.949.936,14
Outubro/2016	Refeição	03/10/2016	246938	17.496.432,72			
Novembro/2016	Alimentação	01/11/2016	371142	64.484.711,19	705.606,27	4.690,48	87.929.311,74
Novembro/2016	Refeição	01/11/2016	389971	22.734.303,80			
Dezembro/2016	Alimentação	01/12/2016	510871	33.242.638,79	725.782,62	4.564,64	53.201.290,10
Dezembro/2016	Refeição	01/12/2016	520397	19.228.304,05			
TOTAL							632.691.701,45

Conforme foi esclarecido pelas autoridades lançadora e julgadora de primeira instância, com base nos atos normativos que regem a matéria, os valores a título de auxílio alimentação, apurados em folhas de pagamento e admitidos pelo contribuinte como tendo sido pagos em pecúnia, compõem a base de cálculo da contribuição previdenciária.

Aliás, o próprio Recorrente, tanto na impugnação (fl. 3.535) como no recurso voluntário (fl. 4.972), cujo excerto segue abaixo reproduzido, transcreve o texto legal em que há a vedação ao pagamento em dinheiro:

(...)

449. A par da jurisprudência consolidada sobre o tema e a fim de depositar pá de cal sobre o tema, o Congresso Nacional decretou a não incidência previdenciária sobre o auxílio-alimentação, qualquer que seja a sua forma de concessão, vedado o pagamento em pecúnia, por meio da Lei nº 13.467/17, que alterou a redação ao art. 457, §2º, da CLT, vigência a partir de 11/2017:

(...) § 2º As importâncias, ainda que habituais, pagas a título de ajuda de custo, auxílio-alimentação, **vedado seu pagamento em dinheiro**, diárias para viagem, prêmios e abonos não integram a remuneração do empregado, não se incorporam ao contrato de trabalho e não constituem base de incidência de qualquer encargo trabalhista e previdenciário. (Redação dada pela Lei nº 13.467, de 2017) (...)

(grifos nossos)

O direito básico à alimentação é assegurado pela Constituição Federal em seu artigo 6º, sendo o seu provimento um dever do Estado. Nesse sentido, a não incidência das contribuições previdenciárias sobre o valor da alimentação privilegia o direito social à alimentação.

O auxílio alimentação, concedido de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias por expressa previsão da Lei nº 8.212 de 1991.

Por sua vez, a jurisprudência é pacífica quanto à não incidência das contribuições previdenciárias sobre os valores relativos ao auxílio alimentação, ainda que fornecido por empresa não inscrita no programa de alimentação aprovado pelos órgãos governamentais (Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT), desde que o seu pagamento seja realizado *in natura* ou mediante cartão ou vale.

A legislação previdenciária estabelece base de cálculo da contribuição patronal e do segurado ampla, composta por parcelas destinadas a retribuir o trabalho. Por sua vez, o § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212 de 1991, relaciona as parcelas não incluídas no salário de contribuição e, portanto, não alcançadas pela incidência da tributação.

A exclusão da base de cálculo da contribuição previdenciária não alcança a 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).

Quando a parcela a título de auxílio alimentação for paga em espécie, como no caso em análise, a retribuição assume feição salarial e, desse modo, integra a base de cálculo da contribuição previdenciária.

Nesse contexto, o pagamento feito em dinheiro a título de auxílio alimentação, não revela atender a característica de desvinculação ao efetivo exercício da atividade laboral.

Com efeito, quanto a esse último aspecto, verifica-se que o pagamento representa contraprestação pelo serviço realizado pelo segurado empregado, o que denota a sua vinculação com o salário e com o trabalho.

Assim, é de se concluir que a parcela paga em pecúnia ao segurado empregado a título de auxílio alimentação, por não encontrar previsão legal que a exclua, integra a base de cálculo para fins de incidência das contribuições sociais previdenciárias.

Como visto anteriormente, a parcela correspondente ao auxílio alimentação pago aos empregados por meio de vales, tíquetes ou cartões foi incluída no lançamento por entender a fiscalização que a mesma não integraria a base de cálculo das contribuições previdenciárias somente a partir de 11 de novembro de 2017.

O Parecer nº 00001/2022/CONSUNIAO/CGU/AGU, exarado em decorrência de consulta acerca da incidência de contribuição previdenciária sobre o auxílio alimentação na forma de tíquetes ou congênere, considerado o período até 10 de novembro de 2017, data de

corte referente ao início de vigência da Lei nº 13.467 de 2017 (Reforma Trabalhista), que alterou o artigo 457 da CLT, pacificou a celeuma instaurada, reconhecendo que mesmo já não integrava a base de cálculo da contribuição previdenciária, conforme ementa abaixo reproduzida:

EMENTA: Exame acerca da incidência da contribuição previdenciária sobre os valores recebidos pelo empregado na forma de tíquetes ou congêneres. Dissonância interna apontada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Exame sob a disciplina do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, até 10 de novembro de 2017. Natureza jurídica de parcela não salarial, para os fins da exação em testilha. Consequências concretas da decisão e princípio da eficiência. O auxílio-alimentação na forma de tíquetes ou congêneres, mesmo antes do advento do §2º do art. 457, já não integrava a base de cálculo da contribuição previdenciária, nos termos do caput do art. 28 da Lei 8.212/1991.

Assim, os valores fornecidos aos empregados na forma de vale-refeição ou vale-alimentação (tíquete), não podem ser considerados como pagamento em dinheiro e não integram o conceito de remuneração e, por conseguinte, não devem compor o salário de contribuição dos segurados favorecidos para os específicos fins de incidência de contribuições previdenciárias.

Finalmente, em relação às arguições acerca da violação ao princípio da isonomia, dado o reconhecido caráter indenizatório do pagamento em pecúnia de auxílio alimentação a servidores públicos federais ativos e necessário cancelamento dos lançamentos sobre as verbas de auxílio alimentação reembolsadas, por concordar com os fundamentos da decisão recorrida, utilizo-os como razão de decidir, com a reprodução do seguinte excerto, tendo em vista a disposição contida no artigo 57, § 3º do RICARF (fls. 4.809/4.810):

(...)

21.23. Cumpre consignar, no caso, ainda, ante a argumentação da empresa, que o art. 22 da Lei nº 8.460/1992 e o art. 2º do Decreto nº 3.887/2001, citados na impugnação, segundo os quais o auxílio-alimentação seria concedido em pecúnia e teria caráter indenizatório, dizem respeito aos servidores públicos federais civis ativos, não restando possível a sua aplicação ao caso em tela, relativo a empregados do setor privado, sujeitos ao Regime Geral de Previdência Social, e submetidos a outras normas, de caráter específico – como a Lei nº 8.212/1991 – mencionadas no Relatório Fiscal, às quais a autoridade administrativa se encontra vinculada.

21.24. Note-se que, de acordo com a Lei nº 8.460/1992 e o Decreto nº 3.887/2001, o auxílio-alimentação não sofreria a incidência de contribuição para o Plano de Seguridade Social do servidor público, e que a interpretação da norma isentiva não permite incluir nela situações que não estejam expressamente previstas no texto legal, em face da literalidade com que deve ser interpretada, conforme determina o inciso II do art. 111 do CTN, reproduzido a seguir, não havendo que se falar, assim, em aplicação do princípio da isonomia, para afastar as contribuições previdenciárias e de terceiros lançadas, nos AI's que integram o presente processo administrativo, sobre os valores pagos a título de auxílio-alimentação, pela empresa, a seus empregados.

CTN:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

(...)

II - outorga de isenção;

(...)

21.25. É de se registrar, por fim, que não há como se acolher, aqui, o pedido da empresa no sentido de cancelamento dos lançamentos sobre as parcelas de auxílio-alimentação que, segundo ela, teriam sido reembolsadas, cabendo destacar que não trouxe aos autos, em sua defesa, documentação hábil e suficiente a comprovar que teriam sido incluídos, nas autuações em tela, valores que se enquadrariam nesta situação, colacionando apenas, às fls. 4.018 a 4.024 (Doc. 17), cópias de fichas de registros de três

funcionários, lembrando que a base de cálculo relativa aos valores de auxílio-alimentação concedido em pecúnia se encontra discriminada na planilha denominada “Apuração da Base de Cálculo – Alimentação/Refeição”, de fl. 1.121, e que a sua apuração, pela fiscalização, se deu a partir de resumos de folhas de pagamento fornecidos pela própria empresa, que se encontram às fls. 765 a 1.120.

(...)

Cumpra observar, por derradeiro, que a decisão recorrida fundamentou a negativa de acolhimento do pedido de cancelamento dos lançamentos sobre as parcelas de auxílio-alimentação que teriam sido reembolsadas, em virtude de não terem sido juntados aos autos documentação hábil e suficiente a comprovar os valores que se enquadrariam nesta situação. Apesar disso, novamente, com o recurso voluntário, não houve por parte do contribuinte a apresentação de qualquer elemento apto a comprovar tal alegação, razão pela qual não merece acolhida o pedido formulado e, desse modo, também não merece reparo o acórdão neste ponto.

De aduzir-se, em conclusão deste tópico, que devem ser excluídos do lançamento os valores do auxílio alimentação pagos aos empregados na forma de vale-refeição ou vale-alimentação (tíquete), mantendo-se incólume o lançamento em relação ao auxílio alimentação concedido em pecúnia.

IV. DO *HIRING BONUS*

O Recorrente defende a improcedência da autuação sobre o *hiring bonus* arguindo: (i) o caráter não remuneratório/habitual e eventual da verba; (ii) caráter indenizatório da verba e (iii) necessário cancelamento dos lançamentos sobre as verbas de *hiring bonus* reembolsadas.

No que tange a esta matéria, a tese da autoridade fiscal repousa nos seguintes pontos:

- A legislação previdenciária, ao definir a base de cálculo das contribuições devidas à Seguridade Social, utilizou, para definir o conceito de salário de contribuição, um critério amplo, tendo entendido como remuneração todos os rendimentos pagos destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja sua forma.
- O *hiring bonus*, por vezes denominado de “bônus ou gratificação de retenção/contratação” consiste em um valor oferecido pelo empregador para recompensar o profissional que se compromete a permanecer na empresa por determinado período de tempo. Trata-se de um pagamento condicionado: verificada a condição de que resulta, deve ser pago.
- Resta claro que a contrapartida aqui é a prestação de serviços. A própria previsão de devolução dos valores recebidos em caso de pedido de demissão ou dispensa por justa causa antes de decorrido o prazo estabelecido mutuamente, determina que, em qualquer das hipóteses de ressarcimento do bônus/gratificação recebido, os montantes devolvidos serão proporcionais ao tempo remanescente para o término do prazo estabelecido inicialmente.
- O referido bônus/gratificação, que possui natureza de gratificação ajustada, encontra-se contido na definição legal de salário de contribuição, não constando do rol das exceções legais.

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

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

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

(...)

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

(...)

e) as importâncias:

(...)

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

(...)

Nos termos do inciso I do artigo 28 da Lei nº 8.212 de 1991, para a incidência da contribuição previdenciária, não importa se uma verba é salário, remuneração ou indenização, desde que paga em retribuição do trabalho.

O próprio artigo 28 em seu parágrafo 9º, prevê inúmeras situações especiais onde, mesmo havendo pagamento direto ao empregado, não haverá a incidência da contribuição previdenciária. Tais hipóteses se consubstanciam em isenções concedidas àqueles que têm o dever de contribuir com a Previdência Social, desonerando-os da exação.

Para que os pagamentos a título de bônus de contratação e extraordinários não integrem o salário de contribuição é necessário verificar o atendimento de requisitos como pagamento desvinculado do salário, sem habitualidade, não condicionado a metas ou prazo mínimo de permanência. Tais situações, se verificadas, acabam por vincular o pagamento ao trabalho, indiretamente ao salário e, por consequência, caracterizam-se como salário de contribuição.

No caso em comento tal pagamento se evidencia como antecipação salarial pela contraprestação do trabalho pelo tempo que o contratado deve permanecer vinculado à empresa, o que revela sua feição nitidamente remuneratória em detrimento da natureza indenizatória defendida, uma vez que esta resta desconfigurada diante do fato de haver previsão contratual de devolução dos valores em caso de pedido de demissão ou dispensa por justa causa, antes do prazo estabelecido no momento da avença, conforme observa-se na transcrição exemplificativa de três propostas de contratação de profissionais, constante do Relatório Fiscal (fls. 314/315).

Também não se trata de ganhos eventuais nos termos do artigo 28, § 9º, alínea "e", item 7, da Lei nº 8.212 de 1991, haja vista decorrer de contrato firmado entre empresa e empregado para manutenção do trabalhador a serviço do empregador por um tempo previamente ajustado.

Por sua vez, a interpretação da norma isentiva não permite incluir nela situações que não estejam expressamente previstas no texto legal, em face da literalidade em que deve ser interpretada conforme artigo 111, inciso II da Lei nº 5.172 de 1966 (CTN).

Nesse sentido, tal pagamento se evidencia como antecipação salarial pela contraprestação do trabalho pelo tempo que o contratado deve permanecer vinculado à empresa, o que revela sua feição nitidamente remuneratória em detrimento da natureza indenizatória defendida, uma vez que esta resta desconfigurada diante do fato de haver previsão contratual de devolução dos valores em caso de pedido de demissão ou dispensa por justa causa, antes do prazo estabelecido no momento da avença.

Concluindo, o pagamento de *hiring bonus* tem relação direta com o vínculo contratual estabelecido entre as partes, representando um pagamento antecipado ao contratado pela futura prestação de serviço de modo que compõe a remuneração do beneficiado, nos termos do artigo 28 da Lei nº 8.212 de 1991.

Cumprе observar que em relação aos tópicos acerca do caráter não remuneratório/habitual e eventual da verba e do necessário cancelamento dos lançamentos sobre as verbas de *hiring bonus* reembolsadas, por concordar com fundamentos da decisão recorrida, utilizo-os como razão de decidir, mediante a reprodução do seguinte excerto (fls. 4.813/4.814):

(...)

22.6. Cumprе mencionar, ainda, que se verifica a existência de habitualidade, quanto à verba em questão, configurada pela certeza quanto à sua recepção.

22.7. Quanto à afirmação da impugnante de que o *hiring bonus* haveria de ser considerado um ganho eventual, que, à luz do artigo 28, parágrafo 9º, alínea “e”, item 7 da Lei nº 8.212/1991, estaria isento das contribuições previdenciárias e de terceiros, visto que pago, em regra, uma única vez na contratação do profissional, tem-se que não procede.

22.8. Cabe observar que a eventualidade, como elemento caracterizador da isenção de importâncias recebidas a título de ganhos eventuais, prevista no dispositivo citado, diz respeito a ocorrência de caso fortuito. Ou seja, as importâncias recebidas que não encontravam-se na expectativa de direito do trabalhador, por decorrerem de uma situação incerta, fortuita, é que podem ser consideradas como ganhos eventuais.

22.9. Isto posto, é de se salientar que não se vislumbra, no caso, qualquer traço de eventualidade no pagamento de “*hiring bonus*”, que corresponde a uma gratificação 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.

22.10. Cumprе informar, também, que o fato gerador das contribuições ocorre com o pagamento do *hiring bonus* ao beneficiário, o qual apenas, dependendo dos termos do contrato avençado, fica sujeito a devolver os valores antes auferidos, caso deixe a empresa antes do tempo inicialmente acordado, sendo que referida previsão, se tratando de negócio jurídico privado, em nada influencia o aspecto temporal da incidência tributária, definida pela Lei nº 8.212/1991.

22.11. Ademais, no caso, pode-se dizer que o *hiring bonus* foi pago sob condição resolutória – que se configura como uma cláusula accidental que subordina o desfazimento do ato jurídico a um evento futuro e incerto – pois se houver descumprimento do prazo de permanência, deve ocorrer devolução da verba paga, sendo devidos os tributos “*desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio*”, nos termos do artigo 117, inciso II do Código Tributário Nacional, a seguir transcrito.

CTN:

Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I – sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II – sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

(grifos nossos)

22.12. Note-se que, nessa situação, os efeitos tributários são produzidos imediatamente, ou seja, na celebração do contrato e transferência da verba para o patrimônio do beneficiário. O adimplemento da condição em questão – resolutória – é indiferente para o direito tributário, não importando o retorno do referido montante para o patrimônio da empresa, para fins de incidência das contribuições em tela.

22.13. É de se registrar, ademais, que a empresa anexou, em sua defesa, às fls. 4.025 a 4.034 (Doc. 18), para fins de comprovação da alegada devolução de *hiring bonus*, apenas cópias de fichas de três trabalhadores e de demonstrativos de pagamentos de rescisão, não sendo juntada documentação com sua escrituração contábil.

22.14. Não há que se falar, assim, em cancelamento dos lançamentos sobre as parcelas de *hiring bonus*, referentes às competências 01/2016 a 12/2016, que, segundo a empresa, teriam sido devolvidas, posteriormente, para ela, por alguns trabalhadores, em virtude da apresentação de pedido de demissão voluntária dentro do prazo estabelecido em suas propostas de contratação.

22.15. Desse modo, tem-se que deve ser mantido, aqui, o lançamento de contribuições previdenciárias e de terceiros sobre as verbas pagas a título de *hiring bonus*, realizado por meio dos AI's que integram o presente processo administrativo.

(...)

Diante do exposto, também não merece reparo o acórdão recorrido neste ponto.

V. DO GILRAT AJUSTADO

Neste ponto o contribuinte arguiu a improcedência da autuação de GILRAT ajustado fundamentado nos tópicos a seguir: (i) legislação e a jurisprudência relativa à contribuição GILRAT; (ii) devida apuração da contribuição GILRAT à alíquota de 2%, haja vista enquadrar-se no CNAE preponderante 82113-00; (iii) o grau de risco no estabelecimento da recorrente não poderia ter sido enquadrado como grave e (iv) suficiência dos recolhimentos da contribuição GILRAT pela recorrente para custear dispêndios pela previdência social.

Em suma, conforme foi asseverado pelo Recorrente, a lide reside no fato da fiscalização entender que as classificações feitas pela empresa estariam equivocadas e que a proporção entre as atividades administrativas (atinentes ao CNAE 82113-00) e as atividades bancárias (inerentes ao CNAE 64221-00) não indicariam a preponderância das primeiras sobre a segunda, razão pela qual o grau de risco a ser considerado deveria ser 3% e não 2%.

Sintetizadas as razões de defesa e os fundamentos da manutenção da autuação, convém rememorar as normas que regem a apuração do RAT Ajustado, para os fatos ocorridos no período de 01/01/2016 a 31/12/2016, constantes do auto de infração (fl. 250):

Lei nº 8.212, de 24.07.91, art. 22, II e alterações posteriores; Decreto nº 3.048, de 06.05.99, art. 12, I, parágrafo único, art. 202, I, II e III, § 1º ao 6º, art. 202-A e alterações posteriores; Decreto nº 6.957, de 09.09.09, arts. 2º e 4º e alterações posteriores; Lei nº 10.666, de 08/05/2003, art.10 e alterações posteriores.

De acordo com as disposições constantes especificamente nos parágrafos §§ 3º a 5º do artigo 202 do Decreto nº 3.048 de 1999²⁰, verifica-se ser de responsabilidade da empresa o enquadramento nos correspondentes graus de risco, constante no Anexo V, para fins de recolhimento da contribuição ao RAT, de acordo com a sua atividade econômica preponderante em cada estabelecimento que tenha número de CNPJ, ou seja, aquela que concentra o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos. Nesse sentido é o entendimento pacífico do Superior Tribunal de Justiça (STJ) que, após reiterados julgados a respeito da matéria editou a Súmula 351, com o seguinte teor:

SÚMULA Nº 351

A alíquota de contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT) é 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.

Por sua vez, uma vez constatado erro no autoenquadramento, o § 6º do referido artigo 202 do Decreto nº 3.048 de 1999, assim estabelece:

(...)

§ 6º Verificado erro no auto-enquadramento, a Secretaria da Receita Previdenciária adotará as medidas necessárias à sua correção, orientará o responsável pela empresa em caso de recolhimento indevido e procederá à notificação dos valores devidos. (Redação dada pelo Decreto nº 6.042, de 2007).

O artigo 72 da Instrução Normativa RFB nº 971 de 2009 repisa a regra do artigo 202 do Decreto nº 3.048 de 1999, nos termos a seguir:

Das Contribuições da Empresa

Art. 72. As contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa ou do equiparado, observadas as disposições específicas desta Instrução Normativa, são:

(...)

II - para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, durante o mês,

²⁰ Art. 202. A contribuição da empresa, destinada ao financiamento da aposentadoria especial, nos termos dos arts. 64 a 70, e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho corresponde à aplicação dos seguintes percentuais, incidentes sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título, no decorrer do mês, ao segurado empregado e trabalhador avulso:

(...)

§ 3º Considera-se preponderante a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

§ 3º Considera-se preponderante a atividade que ocupa, em cada estabelecimento da empresa, o maior número de segurados empregados e de trabalhadores avulsos. (Redação dada pelo Decreto nº 10.410, de 2020)

§ 3º-A Considera-se estabelecimento da empresa a dependência, matriz ou filial, que tenha número de Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ próprio e a obra de construção civil executada sob sua responsabilidade. (Incluído pelo Decreto nº 10.410, de 2020)

§ 4º A atividade econômica preponderante da empresa e os respectivos riscos de acidentes do trabalho compõem a Relação de Atividades Preponderantes e correspondentes Graus de Risco, prevista no Anexo V.

5º O enquadramento no correspondente grau de risco é de responsabilidade da empresa, observada a sua atividade econômica preponderante e será feito mensalmente, cabendo ao Instituto Nacional do Seguro Social rever o auto-enquadramento em qualquer tempo.

§ 5º É de responsabilidade da empresa realizar o enquadramento na atividade preponderante, cabendo à Secretaria da Receita Previdenciária do Ministério da Previdência Social revê-lo a qualquer tempo. (Redação dada pelo Decreto nº 6.042, de 2007)

(...)

aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhes prestam serviços, observado o disposto no inciso I do art. 57, correspondente à aplicação dos seguintes percentuais:

- a) 1% (um por cento), para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;
- b) 2% (dois por cento), para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado médio;
- c) 3% (três por cento), para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado grave;

(...)

~~I - o enquadramento nos correspondentes graus de risco é de responsabilidade da empresa, e deve ser feito mensalmente, de acordo com a sua atividade econômica preponderante, conforme a Relação de Atividades Preponderantes e Correspondentes Graus de Risco, elaborada com base na CNAE, prevista no Anexo V do RPS, que foi reproduzida no Anexo I desta Instrução Normativa, obedecendo às seguintes disposições: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1080, de 03 de novembro de 2010)~~

I - o enquadramento da atividade nos correspondentes graus de risco é de responsabilidade da empresa, e deve ser feito mensalmente, com base em sua atividade econômica preponderante, observados o código CNAE da atividade e a alíquota correspondente ao grau de risco, constantes do Anexo I desta Instrução Normativa, de acordo com as seguintes regras: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1867, de 25 de janeiro de 2019)

(...)

a) a empresa com 1 (um) estabelecimento e uma única atividade econômica, enquadrar-se-á na respectiva atividade; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1080, de 03 de novembro de 2010)

b) a empresa com estabelecimento único e mais de uma atividade econômica, simulará o enquadramento em cada atividade e prevalecerá, como preponderante, aquela que tem o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1080, de 03 de novembro de 2010)

(...)

c) a empresa com mais de 1 (um) estabelecimento e com mais de 1 (uma) atividade econômica deverá apurar a atividade preponderante em cada estabelecimento, na forma da alínea "b", exceto com relação às obras de construção civil, para as quais será observado o inciso III deste parágrafo. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1453, de 24 de fevereiro de 2014)

d) os órgãos da Administração Pública Direta, tais como Prefeituras, Câmaras, Assembleias Legislativas, Secretarias e Tribunais, identificados com inscrição no CNPJ, enquadrar-se-ão na respectiva atividade, observado o disposto no § 9º; e (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1080, de 03 de novembro de 2010)

e) a empresa de trabalho temporário enquadrar-se-á na atividade com a descrição "7820-5/00 Locação de Mão de Obra Temporária" constante da relação mencionada no caput deste inciso; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1080, de 03 de novembro de 2010)

(...)

II - considera-se preponderante a atividade econômica que ocupa, no estabelecimento, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos, observado que na ocorrência de mesmo número de segurados empregados e trabalhadores avulsos em atividades econômicas distintas, será considerada como preponderante aquela que corresponder ao maior grau de risco; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1453, de 24 de fevereiro de 2014)

(...)

III - a obra de construção civil edificada por empresa cujo objeto social não seja construção ou prestação de serviços na área de construção civil será enquadrada no código CNAE e grau de risco próprios da construção civil, e não da atividade econômica desenvolvida pela empresa; os trabalhadores alocados na obra não serão considerados para os fins do inciso I; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1080, de 03 de novembro de 2010)

(...)

IV - verificado erro no autoenquadramento, a RFB adotará as medidas necessárias à sua correção e, se for o caso, constituirá o crédito tributário decorrente. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1080, de 03 de novembro de 2010)

(...)

§ 2º Exercendo o segurado atividade em condições especiais que possam ensejar aposentadoria especial após 15 (quinze), 20 (vinte) ou 25 (vinte e cinco) anos de trabalho sob exposição a agentes nocivos prejudiciais à sua saúde e integridade física, é devida pela empresa ou equiparado a contribuição adicional destinada ao financiamento das aposentadorias especiais, conforme disposto no § 6º do art. 57 da Lei nº 8.213, de 1991, e nos §§ 1º e 2º do art. 1º e no art. 6º da Lei nº 10.666, de 2003, observado o disposto no § 2º do art. 293, sendo os percentuais aplicados:

I - sobre a remuneração paga, devida ou creditada ao segurado empregado e trabalhador avulso, conforme o tempo exigido para a aposentadoria especial seja de 15 (quinze), 20 (vinte) ou 25 (vinte e cinco) anos, respectivamente:

a) 4% (quatro por cento), 3% (três por cento) e 2% (dois por cento), para fatos geradores ocorridos no período de 1º de abril de 1999 a 31 de agosto de 1999;

b) 8% (oito por cento), 6% (seis por cento) e 4% (quatro por cento), para fatos geradores ocorridos no período de 1º de setembro de 1999 a 29 de fevereiro de 2000;

c) 12% (doze por cento), 9% (nove por cento) e 6% (seis por cento), para fatos geradores ocorridos a partir de 1º de março de 2000;

II - sobre a remuneração paga ou creditada ao contribuinte individual filiado à cooperativa de produção, 12% (doze por cento), 9% (nove por cento) e 6% (seis por cento), para fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 2003, conforme o tempo exigido para a aposentadoria especial seja de 15 (quinze), 20 (vinte) ou 25 (vinte e cinco) anos, respectivamente;

~~III - sobre o valor bruto da nota fiscal ou da fatura de prestação de serviços, emitida por cooperativa de trabalho em relação aos serviços prestados por cooperados a ela filiados, 9% (nove por cento), 7% (sete por cento) e 5% (cinco por cento), para fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 2003, observado o disposto no art. 222, conforme o tempo exigido para a aposentadoria especial seja de 15 (quinze), 20 (vinte) ou 25 (vinte e cinco) anos, respectivamente. (Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1867, de 25 de janeiro de 2019)~~

§ 3º A empresa contratante de serviços mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, quando submeter os trabalhadores cedidos a condições especiais de trabalho, conforme disposto no art. 292, deverá efetuar a retenção prevista no art. 112, acrescida, quando for o caso, dos percentuais previstos no art. 145, relativamente ao valor dos serviços prestados pelos segurados empregados cuja atividade permita a concessão de aposentadoria especial após 15 (quinze), 20 (vinte) ou 25 (vinte e cinco) anos de contribuição, respectivamente.

§ 4º A contribuição adicional de que trata o § 2º também é devida em relação ao trabalhador aposentado de qualquer regime que retornar à atividade abrangida pelo RGPS e que enseje a aposentadoria especial.

(...)

§ 5º Tratando-se de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, de financiamento ou de investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos ou de valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, empresas de seguros privados ou de capitalização, agentes autônomos de seguros privados ou de crédito e entidades de previdência privada abertas ou fechadas, além das contribuições previstas nos incisos I a IV do caput, é devida a contribuição adicional de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) incidente sobre a base de cálculo definida nos incisos I e II do caput do art. 57. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1453, de 24 de fevereiro de 2014)

§ 6º As contribuições da pessoa jurídica que tenha como fim a atividade de produção rural, incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, para fatos geradores ocorridos a partir de 1º de agosto de 1994, bem como as da agroindústria, incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção, para fatos geradores ocorridos a partir de 1º de novembro de 2001, conforme definido nos arts. 171 e 173, em substituição às previstas nos incisos I e II do caput são as relacionadas no Anexo III.

§ 7º A associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional tem as contribuições previstas nos incisos I e II do caput substituídas pelas contribuições incidentes sobre a receita, conforme disposto no art. 249.

§ 8º A contribuição das cooperativas de trabalho, no período de 1º de maio de 1996 a 29 de fevereiro de 2000, é de 15% (quinze por cento) do total das importâncias pagas, distribuídas ou creditadas a seus cooperados, a título de remuneração ou retribuição pelos serviços que prestam a pessoas jurídicas por intermédio delas.

§ 9º Na hipótese de um órgão da Administração Pública Direta com inscrição própria no CNPJ ter a ele vinculados órgãos sem inscrição no CNPJ, aplicar-se-á o disposto na alínea "c" do inciso I do § 1º.

§ 10. A informação de que trata o § 13 do art. 202 do RPS será prestada em conformidade com o disposto no Manual da GFIP.

§ 11. As sociedades cooperativas de crédito estavam obrigadas a recolher a contribuição adicional estabelecida no § 5º até 24 de setembro de 2007.

§ 12. A partir de 1º de janeiro de 2008, as sociedades cooperativas de crédito devem contribuir para o Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo (Sescoop) com alíquota de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) incidente apenas sobre o montante da remuneração paga, devida ou creditada a seus empregados, na forma do inciso I do art. 10 da Medida Provisória nº 2.168-40, de 24 de agosto de 2001, a que se refere o art. 10 da Lei nº 11.524, de 24 de setembro de 2007.

§ 13. As contribuições devidas pela agroindústria, incidentes sobre a receita bruta da comercialização da produção, não substituem as devidas a terceiros, incidentes sobre a folha de salários, salvo a destinada ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar). (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1071, de 15 de setembro de 2010)

§ 14. As alíquotas das contribuições sociais referidas no inciso II do caput serão reduzidas em até 50% (cinquenta por cento) ou aumentadas em até 100% (cem por cento), em razão do desempenho da empresa em relação à sua respectiva atividade, aferido pelo Fator Acidentário de Prevenção - FAP de que trata o art. 202-A do Decreto nº 3.048, de 1999. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1453, de 24 de fevereiro de 2014)

§ 15. O FAP atribuído às empresas poderá ser contestado perante o órgão competente no Ministério da Previdência Social, no prazo de 30 (trinta) dias contados da data de sua divulgação oficial. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1453, de 24 de fevereiro de 2014)

§ 16. O processo administrativo de que trata o § 15 tem efeito suspensivo até decisão final da autoridade competente, ficando o contribuinte obrigado a informar em GFIP o FAP que lhe foi atribuído e a retificar as declarações caso a decisão lhe seja favorável. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1453, de 24 de fevereiro de 2014)

§ 17. No caso de decisão definitiva contrária ao sujeito passivo, no processo administrativo de que trata o § 15, eventuais diferenças referentes ao FAP deverão ser recolhidas no prazo de 30 (trinta) dias contados da data da ciência da decisão, sendo-lhes aplicados os acréscimos legais previstos nos arts. 402 e 403. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1453, de 24 de fevereiro de 2014)

§ 18. O disposto no § 5º não se aplica às sociedades corretoras de seguro. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1867, de 25 de janeiro de 2019)

Extrai-se do dispositivo normativo acima reproduzido que o CNAE (Classificação Nacional da Atividade Econômica) Preponderante é a atividade na qual o empregador tem mais empregados atuando no mês no estabelecimento na atividade-fim.

Para as empresas que só têm uma atividade cadastrada o CNAE Preponderante sempre será a atividade cadastrada como CNAE Principal, que consta no cadastro do CNPJ. Se o empregador, além da atividade principal, executar outra atividade, deverá verificar mensalmente a quantidade de trabalhadores na atividade fim indicada e alterar a CNAE Preponderante, se for o caso.

Resumindo:

- O CNAE Principal se refere a atividade que gera, ou a que se espera que gere, a maior receita da empresa, é a mesma que consta no comprovante de inscrição e de situação da pessoa jurídica no campo “Código e Descrição da Atividade Econômica Principal”.
- O CNAE Preponderante é a atividade na qual existe o maior número de empregados atuando, uma vez que a empresa possui mais de uma atividade econômica, podendo ser alterado mensalmente, devendo a empresa consultar mensalmente a atividade com maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos para enquadrar-se corretamente ao RAT.

De acordo com as informações constantes no Relatório Fiscal (fls. 284/285), nas GFIP's das competências 01/2016 a 05/2016 o contribuinte informou CNAE-Fiscal e CNAE Preponderante 6422-1/00 (Bancos múltiplos com carteira comercial), nas competências 06/2016 a 08/2016, 10/2016 e 13/2016 informou o CNAE-Fiscal 8211-3/00 (Serviços combinados de escritório e apoio administrativo) e CNAE Preponderante 6422-1/00 (Bancos múltiplos com carteira comercial) e nas GFIP's das competências 09/2016, 11/2016 e 12/2016, informou o CNAE-Fiscal e CNAE Preponderante 8211-3/00 (Serviços combinados de escritório e apoio administrativo).

Regularmente intimado a justificar a utilização em GFIP da alíquota de 2% referente ao SAT/RAT, o contribuinte afirmou (fl. 285):

“(…) que o número do CNAE correto a ser considerado para o CNPJ nº 90.400.888/0001-42 (Matriz) no ano de 2016 é o 82113-00 - Serviços Combinados de Escritório e Apoio Administrativo, tendo em vista que o CNPJ Matriz apresenta seu quadro de funcionários com funções administrativas”

À partir da análise minuciosa dos CBO declarados em GFIP, a fiscalização apontou no Relatório Fiscal os seguintes motivos pelos quais não acatou o CNAE Preponderante declarado pelo banco (fl. 286/288):

(...)

Analisando a planilha apresentada (*Doc_Comprobatorios08*) em resposta ao item 3 do TIF nº 08 verificamos que os empregados lotados no estabelecimento do CNPJ 90.400.888/0001-42 totalizam 18.512 registros, alocados em 54 diferentes grupos de Classificação Brasileira de Ocupações – CBO. Dessa classificação, 16 ocupações foram consideradas por esta fiscalização como inerentes à atividade bancária, e 38 foram consideradas como atividades não bancárias, administrativas.

Apesar de as ocupações inerentes à atividade bancária representarem um menor número de grupos – 16, contra 38 de atividades não bancárias – elas são compostas pelo maior número de empregados do estabelecimento – 13.443 contra 5069. Traduzindo em uma análise percentual, dos 18.512 empregados registrados no estabelecimento matriz, 72,62% realizam atividades bancárias e 27,38% realizam atividades administrativas, não bancárias. Tais informações encontram-se detalhadas na planilha denominada *Análise CBO do Estabelecimento Matriz – Banco Santander (Brasil) S/A*, em anexo ao presente Relatório Fiscal.

A seguir relacionamos as 16 Classificações Brasileiras de Ocupações consideradas por esta fiscalização como inerentes à atividade bancária, informando o número de ocorrências dessa CBO e a descrição das suas atividades:

1. 1210 – *Diretores Gerais (20 ocorrências)*: Os diretores gerais, no mais alto nível da empresa, asseguram cumprimento da missão na empresa; estabelecem estratégias operacionais; determinam política de recursos humanos; coordenam diretorias e supervisionam negócios da empresa. Negociam transferência de tecnologia; representam e preservam a imagem da empresa; comunicam-se por meio de reuniões com os demais diretores, concedem entrevistas e participam de negociações.

2. 1227 – *Diretores de operações de serviços em instituição de intermediação financeira (121 ocorrências)*: Dirigem as atividades de intermediação financeira, aprovando operações, participando dos comitês de decisão, definindo políticas e diretrizes e estabelecendo estratégias operacionais. Desenvolvem produtos e serviços; dirigem equipes; controlam o desenvolvimento das operações financeiras, assegurando que sejam realizadas dentro das normas ditadas pelos órgãos reguladores, como também pelas políticas de controle interno da instituição; comunicam-se oralmente e por escrito.

3. 1233 – *Diretores de comercialização e marketing (192 ocorrências)*: Atuam na definição do planejamento estratégico da empresa; definem e executam plano de marketing e vendas; gerem a qualidade da venda. Participam da definição de políticas de recursos humanos. Comunicam-se primordialmente para disseminar informações ao público de interesse da empresa.

4. 1417 – *Gerentes de operações de serviços em instituição de intermediação financeira (1614 ocorrências)*: Comercializam produtos e serviços financeiros; implementam processos operacionais; planejam processos de operações bancárias; coordenam o desenvolvimento e a implantação de produtos, serviços e processos; gerenciam pessoas; traçam plano diretor para áreas de crédito, produtos e comercialização; administram recursos materiais, financeiros e serviços de terceiros; comunicam-se, oralmente e por escrito, divulgando e consolidando informações, normas e procedimentos, campanhas de vendas, interagindo com pessoas e conduzindo reuniões.

5. 1421 – *Gerentes administrativos, financeiros e de riscos (2575 ocorrências)*: Exercem a gerência dos serviços administrativos, das operações financeiras e dos riscos em empresas industriais, comerciais, agrícolas, públicas, de educação e de serviços, incluindo as do setor bancário. Gerenciam recursos humanos, administram recursos materiais e serviços terceirizados de sua área de competência. Planejam, dirigem e

controlam os recursos e as atividades de uma organização, com o objetivo de minimizar o impacto financeiro da materialização dos riscos.

6. 1423 – *Gerentes de comercialização, marketing e comunicação (518 ocorrências)*: Elaboram planos estratégicos das áreas de comercialização, marketing e comunicação para empresas agroindustriais, industriais, de comercialização e serviços em geral; implementam atividades e coordenam sua execução; assessoram a diretoria e setores da empresa. Na área de atuação, gerenciam recursos humanos, administram recursos materiais e financeiros e promovem condições de segurança, saúde, preservação ambiental e qualidade.

7. 2525 – *Profissionais de administração econômico-financeira (2067 ocorrências)*: Administram fundos e carteiras de investimentos em instituições financeiras. Desenvolvem, implantam e administram produtos e serviços bancários. Analisam operações de crédito e de cobrança e operacionalizam contratos de financiamento e/ou empréstimos. Controlam recursos para crédito obrigatório e gerenciam cobranças.

Preparam e consolidam informações gerenciais e econômico-financeiras. Relatam aos setores e clientes do banco, oralmente ou por escrito, a situação dos produtos e serviços bancários.

8. 2532 – *Profissionais de comercialização e consultoria de serviços bancários (2490 ocorrências)*: Comercializam produtos e serviços financeiros e desenvolvem propostas de crédito. Gerenciam carteira de clientes e efetivam negócios. Prospectam clientes, exercem ações gerenciais e previnem operações ilegais. Interagem com áreas afins locais e internacionais.

9. 2533 – *Corretores de valores, ativos financeiros, mercadorias e derivativos (13 ocorrências)*: Negociam operações no mercado financeiro nacional e internacional; intermediam negócios de mercadorias e serviços, como compra e venda de títulos, moedas e mercadorias nos mercados a vista e futuros; realizam pesquisa e análise de mercado, por meio de jornais, revistas, relatórios de consultorias e órgãos especializados. Fecham operações; exercem atividades de captação e manutenção de clientes, atendendo às suas necessidades e orientando-os com relação às aplicações e momentos adequados; gerenciam posições.

10. 3517 – *Técnicos de seguros e afins (05 ocorrências)*: Contatam corretores, segurados e equipe de trabalho, para comercializar seguros e para facilitar o relacionamento empresa-cliente; subscrevem e inspecionam riscos; operacionalizam cálculos de prêmios e outros procedimentos para cessão e recuperação de resseguros e co-seguros; executam regulação e liquidação de sinistros. Desenvolvem novas modalidades de seguros. Elaboram documentação técnica.

11. 3532 – *Técnicos em operações e serviços bancários (04 ocorrências)*: Processam operações de crédito, investimento e serviços bancários, obedecendo normas externas, emanadas de órgãos governamentais, e internas, da instituição que os empregam. Controlam as operações de concessão de crédito, investimento e serviços a pessoas físicas ou jurídicas, a fim de cumprir e fazer cumprir as normas e regras internas e de órgãos regulamentadores, tais como: banco central do Brasil e secretaria da receita federal, entre outros. Atendem aos demais setores do banco, como seus clientes internos, e a órgãos governamentais, outros bancos e ao público em geral, como clientes externos, prestando-lhes informações sobre assuntos de sua competência. Podem coordenar recursos humanos, sob sua responsabilidade e exercer o monitoramento de serviços prestados por terceiros.

12. 3541 – *Técnicos de vendas especializados (1660 ocorrências)*: Planejam vendas especializadas; demonstram produtos e serviços; concretizam vendas. Acompanham clientes no pós-venda; contatam áreas internas da empresa. Sugerem políticas de vendas e participam de eventos

13. 4132 – *Escriturários de serviços bancários (1561 ocorrências)*: Prestam atendimento a usuários de serviços bancários; realizam operações de caixa; fornecem

documentos aos clientes e executam atividades de cobrança. Apoiam as atividades das agências e demais setores do banco; administram fluxo de malotes; compensam documentos e controlam documentação de arquivos. Estabelecem comunicação com os clientes, prestando-lhes informações sobre os serviços bancários.

14. 4213 – *Cobreadores e afins (25 ocorrências)*: Efetuam cobrança de valores devidos a empresas e ou instituições, contatando devedores e negociando formas de pagamento; analisam títulos e documentos de cobrança; definem estratégias e elaboram itinerários de cobrança; contatam avalistas e ou fiadores. Notificam débitos; registram informações de negociações com o devedor; elaboram relatórios de prestação de contas e de encerramento de cobrança. Atualizam cadastro e identificam cobranças indevidas.

15. 4223 – *Operadores de telemarketing (513 ocorrências)*: Atendem usuários, oferecem serviços e produtos, prestam serviços técnicos especializados, realizam pesquisas, fazem serviços de cobrança e cadastramento de clientes, sempre via teletendimento, seguindo roteiros e scripts planejados e controlados para captar, reter ou recuperar clientes.

16. 5201 – *Supervisores de vendas e de prestação de serviços (65 ocorrências)*: Planejam vendas, atendem clientes e coletam indicadores do mercado consumidor. Supervisionam rotina de equipe de vendas. Recrutam, treinam e avaliam profissionais de vendas de produtos e serviços. Apresentam à gerência os resultados das metas de vendas.

Em síntese, conforme retratado pelo demonstrativo mencionado anteriormente, e a despeito do autoenquadramento do banco para seu estabelecimento matriz no CNAE 8211-3, de acordo com quadro exibido durante a ação fiscal, a presente auditoria chegou a resultados bastantes diversos. Por conseguinte, resta patente que a atividade preponderante do estabelecimento matriz do Banco Santander é a atividade bancária à qual corresponde o CNAE 64.22-1 (bancos múltiplos, sem carteira comercial), cuja alíquota base do RAT é de 3%.

(...)

Quando da análise da impugnação apresentada, a autoridade julgadora de primeira instância rechaçou os argumentos do contribuinte, com base nos fundamentos sintetizados nos excertos abaixo reproduzidos (fls. 4.817/4.819):

(...)

23.4. 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*”.

23.5. 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.

23.6. Com relação ao código CBO nº 1210 – “*Diretores Gerais*”, a empresa assevera que se trataria de cargo vinculado à atividade empresarial 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 tratariam de diretores do mais alto nível da empresa, os quais, dentre outros, “*estabelecem estratégias operacionais*”, “*supervisionam os negócios da empresa*”, “*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.

23.7. 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 empresarial, e que não realizariam tarefas específicas dos bancários, 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.

23.8. 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.

23.9. No que diz respeito ao código CBO nº 4223 – “Operadores de telemarketing”, a empresa menciona apenas que se tratariam 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 dos 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.

23.10. 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 a sua alegação de que tais grupos de profissionais deveriam ser classificados na realização de atividade administrativa.

23.11. 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.

23.12. Cabe salientar, aqui, ademais, ante a argumentação da defendente, que, nos termos da legislação acima mencionada, o enquadramento no grau de risco, para fins de determinação da alíquota base GILRAT, deve ser realizado de acordo com a atividade econômica preponderante do estabelecimento, havendo de se observar a Relação de Atividades Preponderantes e Correspondentes Graus de Risco, elaborada com base na CNAE, prevista no Anexo V do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovada pelo Decreto nº 3.048/1999.

23.13. É de se registrar, dessa forma, que as Comunicações de Acidente do Trabalho (CAT), o Programa de Prevenção de Riscos Ambientais (PPRA), e os laudos técnicos, mencionados na impugnação, não têm o condão de alterar, no presente processo administrativo, a alíquota base GILRAT do estabelecimento matriz, de 3% (três por cento), relativa ao grau de risco de acidentes de trabalho grave, que foi apurada, pela fiscalização, a partir de sua atividade preponderante, correspondente ao CNAE 64.22-1 (bancos múltiplos, sem carteira comercial), conforme legislação vigente à época dos fatos geradores, à qual a autoridade administrativa se encontra vinculada.

23.14. No que concerne às decisões invocadas pela empresa, com o fito de corroborar as suas alegações, torna-se necessário observar que os julgados 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, as referidas decisões não podem ser estendidas genericamente a outros casos, produzindo efeitos apenas em relação às partes que integram os processos e com estrita observância do conteúdo dos julgados.

24.15. Isto posto, tem-se que não merece acolhida a alegação da impugnante de que o grau de risco no seu estabelecimento matriz não poderia ter sido enquadrado como grave.

24.16. Cumpre consignar, por fim, que, ante o exposto, não procede a afirmação da empresa de que a atividade preponderante dela se encontraria em grau de risco médio, e de que, assim, a contribuição GILRAT já recolhida por ela, à alíquota de 2% (dois por cento), seria suficiente para custear os gastos dispendidos pela Previdência Social com os beneficiários, decorrentes dos riscos a que seus funcionários se submetem.

24.17. E, dessa forma, não há que se falar, aqui, em cancelamento da autuação referente às diferenças de GILRAT ajustado.

(...)

A guisa de arremate, convém ponderar que a fiscalização, no seu mister, seguiu estritamente as disposições legais e normativas que regem a matéria. O fundamento para não serem acatados os CBO's adotados pela Recorrente pautou-se basicamente no fato de que os empregados desenvolvem atividades fim da empresa, de modo que não podem tais atividades serem incluídas como simples atividades administrativas.

Como bem pontuou a Autoridade Fiscal, as Comunicações de Acidente do Trabalho (CAT), o Programa de Prevenção de Riscos Ambientais (PPRA) e os laudos técnicos, apresentados não se prestam a alterar a GILRAT, por falta de amparo legal, já que o grau de risco de cada atividade está definido no já citado anexo V do Decreto nº 3.048 de 1999, cabendo apenas ao contribuinte se auto enquadrar na respectiva atividade preponderante, informando-a em GFIP.

Ademais, conforme preceitua o § 15 do artigo 72 da Instrução Normativa RFB nº 971 de 2009, o FAP atribuído às empresas pelo antigo Ministério da Previdência Social poderá ser contestado perante o Departamento de Políticas de Saúde e Segurança Ocupacional da Secretaria de Políticas de Previdência Social do Ministério da Previdência Social, no prazo de trinta dias da sua divulgação oficial.

De todo 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 repisados pelo contribuinte no recurso voluntário.

VI. DOS ARGUMENTOS SUBSIDIÁRIOS

Neste tópico o Recorrente refuta a exigência de contribuição de Terceiros alegando: (i) não haver incidência de contribuição devida a terceiros sobre a folha de salários e

demais remunerações pagas pelo contribuinte, o que impõe a anulação ou, ao menos, revisão do lançamento vergastado; (ii) especificamente no que se refere ao INCRA, com o advento da Lei nº 7.787 de 1989, foi abarcada pela contribuição previdenciária do empregador sobre a remuneração do trabalho; (iii) a base de cálculo adotada no lançamento além de implicar cobrança maior, viola o ordenamento jurídico e (iv) necessária exclusão de valores da base de cálculo auçada que foram objeto de recálculo de folha de pagamento.

O Recorrente repisa os mesmos argumentos da impugnação, motivo pelo qual, tendo em vista a prerrogativa do artigo 57, § 3º do RICARF, por concordar com os fundamentos da decisão recorrida, utilizo-os como razão de decidir, mediante a reprodução do seguinte excerto (fls. 4.820/4.825):

(...)

Da questão da anulação da exigência de contribuição de terceiros:

26. Não merece prosperar, aqui, a argumentação apresentada pela empresa, no sentido de que seriam indevidas as contribuições devidas a terceiros incidentes sobre as remunerações pagas pelo contribuinte.

26.1. A empresa sustenta, em síntese, em sua defesa:

- a) que as contribuições devidas a terceiros se enquadrariam como CIDE, inscritas no parágrafo 2º do art. 149 da Constituição Federal, incluído pela EC nº 33/2001, podendo incidir apenas sobre a receita bruta, o faturamento, o valor da operação ou o valor aduaneiro, se tratando de rol taxativo, sendo feita referência ao RE nº 603.624, com repercussão geral (Tema 325);
- b) que, com o advento da Lei nº 7.787/1989 e da Lei nº 8.212/1991, teria restado impossibilitada a cobrança da contribuição ao INCRA, e que a sua natureza jurídica face à EC nº 33/2001 seria controvertida, sendo realizada menção ao RE nº 630.898, com repercussão geral (Tema 495); e
- c) que não existiria entendimento pacífico sobre a matéria, não tendo havido ainda a sua análise pelo STF.

26.2. Cumpre registrar, inicialmente, que foram objeto de lançamento de ofício, por meio do Auto de Infração de contribuição para outras entidades e fundos, que integra o presente processo administrativo, as seguintes contribuições, conforme explicitado no trecho do Relatório Fiscal transcrito a seguir: SALÁRIO-EDUCAÇÃO e INCRA.

Relatório Fiscal:

(...)

2. DO OBJETO DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO

Esse Relatório Fiscal é parte integrante do Processo Administrativo Fiscal - PAF nº 16327.721550/2020-75, que trata das contribuições previdenciárias, a cargo da empresa:

(...)

Destinadas às outras entidades ou fundos, nos termos do artigo 15 da Lei nº 9.424/96 e do artigo 1º do Decreto 6.003/06 (Salário Educação), e nos termos do artigo 3º do Decreto-Lei nº 1.146/70 (INCRA).

(...)

(grifos nossos)

26.3. Cabe observar que o entendimento da impugnante no sentido de que a Constituição Federal, após a EC nº 33/2001, não teria recepcionado a incidência de contribuição de intervenção do domínio econômico sobre a folha de salários, de que teria havido restrição do objeto das contribuições de intervenção no domínio econômico, com a edição da mencionada emenda constitucional, que acrescentou o

parágrafo 2º ao artigo 149 da Constituição Federal (CF), transcrito parcialmente a seguir, se encontra equivocado.

Constituição Federal:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

(...)

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

(...)

III - poderão ter alíquotas:

a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;

(...)

(grifos nossos)

26.4. É de se salientar, no caso, que a alínea “a” do inciso III do parágrafo 2º do artigo 149 da CF não dispõe que as referidas contribuições só poderão ou que deverão ter por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro, mas apenas enumera algumas bases possíveis, que poderão ser adotadas, sendo que onde a lei não restringe, não é lícito ao intérprete fazê-lo.

26.5. Cumpre informar, também, a propósito, que o RE nº 603.624, citado na impugnação, já teve o mérito julgado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF), em 23/09/2020, sendo abaixo reproduzida a ementa do acórdão proferido.

RE nº 603.624 – acórdão de 23/09/2020:

EMENTA: CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS AO SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS (SEBRAE), À AGÊNCIA BRASILEIRA DE PROMOÇÃO DE EXPORTAÇÕES E INVESTIMENTOS (APEX) E À AGÊNCIA BRASILEIRA DE DESENVOLVIMENTO INDUSTRIAL (ABDI). RECEPÇÃO PELA EMENDA CONSTITUCIONAL 33/2001. DESPROVIMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO.

1. O acréscimo realizado pela EC 33/2001 no art. 149, § 2º, III, da Constituição Federal não operou uma delimitação exaustiva das bases econômicas passíveis de tributação por toda e qualquer contribuição social e de intervenção no domínio econômico.

2. O emprego, pelo art. 149, § 2º, III, da CF, do modo verbal "poderão ter alíquotas" demonstra tratar-se de elenco exemplificativo em relação à presente hipótese. Legitimidade da exigência de contribuição ao SEBRAE - APEX - ABDI incidente sobre a folha de salários, nos moldes das Leis 8.029/1990, 8.154/1990, 10.668/2003 e 11.080/2004, ante a alteração promovida pela EC 33/2001 no art. 149 da Constituição Federal.

3. Recurso Extraordinário a que se nega provimento. Tema 325, fixada a seguinte tese de repercussão geral: "As contribuições devidas ao SEBRAE, à APEX e à ABDI com fundamento na Lei 8.029/1990 foram recepcionadas pela EC 33/2001".

(grifos nossos)

26.6. No que diz respeito ao SALÁRIO-EDUCAÇÃO, especificamente, merece destaque, aqui, o fato de que ele já foi julgado constitucional pelo Supremo Tribunal

Federal (STF), inclusive em sede de Ação Declaratória de Constitucionalidade, com decisão com efeito vinculante, eficácia “*erga omnes*” e aplicação “*ex tunc*”, tendo sido pacificado o entendimento de que sua cobrança é constitucional, por meio da Súmula nº 732 do STF, transcrita a seguir.

Súmula nº 732 – STF:

É CONSTITUCIONAL A COBRANÇA DA CONTRIBUIÇÃO DO SALÁRIO-EDUCAÇÃO, SEJA SOB A CARTA DE 1969, SEJA SOB A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988, E NO REGIME DA LEI 9424/1996.

(Aprovação em Sessão Plenária de 26/11/2003; Publicação DJ de 09/12/2003, 10/12/2003 e 11/12/2003)

26.7. Com relação à contribuição destinada ao INCRA, por sua vez, é de se consignar que resta configurada, no caso, a concomitância dos feitos administrativo e judicial, no que tange à questão referente à sua exigibilidade, tendo em vista a existência das ações judiciais citadas no item 12 do Relatório Fiscal.

26.8. Cumpre mencionar, ainda, que, em consulta ao processo nº 5021841-50.2019.4-04-0000 no endereço eletrônico do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e do Supremo Tribunal Federal (STF), foi constatado que, posteriormente ao acórdão de 05/12/2019, que julgou procedente a ação rescisória: I) o Banco Santander (Brasil) S.A. opôs Embargos de Declaração, os quais foram rejeitados em decisão de 07/05/2020; II) houve a interposição de recurso especial e de recurso extraordinário, pelo banco, tendo sido estes admitidos; III) em 05/08/2020, foi proferida decisão, no âmbito do STJ, negando provimento ao recurso especial, tendo o banco interposto agravo interno contra ela; IV) em 26/10/2020, foi proferida decisão tornando sem efeito a decisão agravada, à vista dos argumentos da empresa acerca da existência de prevenção para julgar o recurso especial, e determinando o encaminhamento dos autos ao gabinete do Sr. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho; V) o recurso extraordinário ainda não foi apreciado pelo STF.

26.9. Cabe registrar, ainda, que, de acordo com a Súmula nº 516 do Superior Tribunal de Justiça (STJ):

Súmula nº 516 – STJ:

A contribuição de intervenção no domínio econômico para o Incra (Decreto-Lei n. 1.110/1970), devida por empregadores rurais e urbanos, não foi extinta pelas Leis ns. 7.787/1989, 8.212/1991 e 8.213/1991, não podendo ser compensada com a contribuição ao INSS.

(Primeira Seção, julgado em 25/02/2015, DJe 02/03/2015)

26.10. Ademais, quanto ao RE nº 630.898, citado na defesa, cumpre informar 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.

26.11. 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.

Da questão do enquadramento no limite legal da pretensa base de cálculo da contribuição de terceiros:

27. 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.

27.1. 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.

27.2. 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 para fiscais arrecadadas por conta de terceiros.

27.3. 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.

27.4. 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.

27.5. 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.

27.6. 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*.

27.7. 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.

27.8. Cumpre citar, a propósito, jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, acerca do assunto:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA O INCRA. LIMITE PREVISTO NO ART. 4º DA LEI Nº 6.950/81. INAPLICABILIDADE. DISPOSITIVO REVOGADO PELO DECRETO-LEI Nº 2.318/86. TÉCNICA LEGISLATIVA.

1. O art. 4º da Lei nº 6.950/81 foi integralmente revogado pelo art. 3º do Decreto-Lei nº 2.318/86.

2. Os parágrafos constituem, na técnica legislativa, uma disposição acessória com a finalidade apenas de explicar ou excepcionar a disposição principal contida no *caput*.

3. Não é possível subsistir em vigor o parágrafo estando revogado o artigo correspondente.

(TRF4, AC 2003.72.08.003097-6, Primeira Turma, Relator Jorge Antonio Maurique, D.E. 07/10/2009)

27.9. Diante do exposto, tem-se que devem ser mantidos os valores lançados no Auto de Infração de contribuição para outras entidades e fundos, não havendo que se falar em sua revisão.

Da alegação de necessidade de exclusão de valores da base de cálculo autuada que foram objeto de recálculo de folha de pagamento:

28. Não deve ser acolhido, aqui, o pedido da empresa no sentido de exclusão do presente lançamento de valores considerados na base de cálculo autuada que, segundo ela, teriam sido objeto de recálculo/reprocessamento de folha de pagamento.

28.1. Cabe ressaltar, no caso, que a empresa não trouxe aos autos, em sua defesa, documentos hábeis e suficientes a ensejar a retificação do lançamento efetuado, pela fiscalização, por meio dos AI's que integram o presente processo administrativo, lembrando que o ônus da prova quanto aos fatos impeditivos, modificativos ou extintivos incumbe ao sujeito passivo – de acordo com o artigo 373, inciso II do novo Código de Processo Civil (Lei n.º 13.105, de 16/03/2015), abaixo transcrito (*sic*) – devendo haver, assim, a manutenção do crédito constituído.

Lei nº 13.105/2015:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

(...)

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

(...)

(grifos nossos)

(...)

Conforme se observa, o julgado *a quo* foi claro ao demonstrar que a contribuição ao INCRA está alicerçada em legislação vigente ao tempo dos fatos. Ademais, tal legislação é de observância obrigatória pela fiscalização, sob pena de responsabilidade funcional, à luz do que dispõe o artigo 142, § único da Lei nº 5.172 de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN).

O STJ no REsp 705.398 / SC (2004/0166317-2)²¹ já decidiu pela legalidade da exigência da contribuição ao INCRA, bem como o STF no RE 630898/RS²², em repercussão geral, firmou a seguinte tese:

²¹ RECURSO ESPECIAL Nº 705.398 - SC (2004/0166317-2)

RELATOR : MINISTRO LUIZ FUX

RECORRENTE : INDÚSTRIA TÊXTIL OESTE LTDA E OUTRO

ADVOGADO : JAQUELINE OLIVEIRA DOS SANTOS E OUTROS

RECORRIDO : INSTITUTO NACIONAL DE COLONIZAÇÃO E REFORMA

AGRÁRIA - INCRA

PROCURADOR : FELIPE ALFREDO XAVIER FELICIO E OUTROS

RECORRIDO : INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS

PROCURADOR : MOACIR LUCAS PEREIRA E OUTROS

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PREVIDENCIÁRIO. CONTRIBUIÇÃO AO INCRA. EMPRESA URBANA. EXIGIBILIDADE. ORIENTAÇÃO FIRMADA PELO STF. PRECEDENTES DA 1ª SEÇÃO DO STJ. DATA DA EXTINÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES. AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PRESCRIÇÃO.

²² RE 630898 / RS - RIO GRANDE DO SUL

RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI

Julgamento: 08/04/2021

Publicação: 11/05/2021

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.

Logo, a contribuição para o INCRA é devida, pelas empresas em geral, independente da atividade exercida.

Anota-se, por fim, que o enunciado da Súmula nº 516 do STJ de 25/02/2015, contradiz as alegações do Recorrente:

A contribuição de intervenção no domínio econômico para o Incra (Decreto-Lei n. 1.110/1970), devida por empregadores rurais e urbanos, não foi extinta pelas Leis ns. 7.787/1989, 8.212/1991 e 8.213/1991, não podendo ser compensada com a contribuição ao INSS.

(Súmula 516, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/02/2015, DJe 02/03/2015)

Como se vê, o próprio STJ consolidou o entendimento de que a contribuição destinada ao INCRA se manteve mesmo com a entrada em vigor das Leis nº 7.787 de 1989, 8.212 de 1991 e 8.213 de 1991, não podendo ser compensada com a contribuição ao INSS.

Órgão julgador: Tribunal Pleno

Repercussão Geral – Mérito

Publicação

PROCESSO ELETRÔNICO

REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO

DJe-089 DIVULG 10-05-2021 PUBLIC 11-05-2021

Partes

RECTE.(S) : ROL MAR METALÚRGICA LTDA

ADV.(A/S) : SILVIO LUIZ DE COSTA

RECDO.(A/S) : INSTITUTO NACIONAL DE COLONIZAÇÃO E REFORMA AGRÁRIA - INCRA

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL FEDERAL

RECDO.(A/S) : UNIÃO

Ementa

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Ementa

EMENTA Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tributário. Contribuição ao INCRA incidente sobre a folha de salários. Recepção pela CF/88. Natureza jurídica. Contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE). Referibilidade. Relação indireta. Possibilidade. Advento da EC nº 33/01, incluindo o § 2º, III, a, no art. 149 da CF/88. Bases econômicas. Rol exemplificativo. Contribuições interventivas incidentes sobre a folha de salário. Higidez. 1. Sob a égide da CF/88, diversos são os julgados reconhecendo a exigibilidade do adicional de 0,2% relativo à contribuição destinada ao INCRA incidente sobre a folha de salários. 2. A contribuição ao INCRA tem contornos próprios de contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE). Trata-se de tributo especialmente destinado a concretizar objetivos de atuação positiva do Estado consistentes na promoção da reforma agrária e da colonização, com vistas a assegurar o exercício da função social da propriedade e a diminuir as desigualdades regionais e sociais (arts. 170, III e VII; e 184 da CF/88). 3. Não descaracteriza a exação o fato de o sujeito passivo não se beneficiar diretamente da arrecadação, pois a Corte considera que a inexistência de referibilidade direta não desnatura as CIDE, estando, sua instituição “jungida aos princípios gerais da atividade econômica”. 4. O § 2º, III, a, do art. 149, da Constituição, introduzido pela EC nº 33/2001, ao especificar que as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico “podem ter alíquotas” que incidam sobre o faturamento, a receita bruta (ou o valor da operação) ou o valor aduaneiro, não impede que o legislador adote outras bases econômicas para os referidos tributos, como a folha de salários, pois esse rol é meramente exemplificativo ou enunciativo. 5. É constitucional, assim, a CIDE destinada ao INCRA devida pelas empresas urbanas e rurais, inclusive, após o advento da EC nº 33/01. 6. Recurso extraordinário a que se nega provimento. 7. Tese fixada para o Tema nº 495: “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”.

Cumpra observar, por derradeiro, que encontra-se na Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no rito dos recursos repetitivos, a fim de uniformizar o entendimento jurisprudencial acerca da definição se o limite máximo de 20 salários mínimos é aplicável para a base de cálculo de contribuições parafiscais arrecadadas por conta de terceiros²³. Foram afetados pelos ministros os Recursos Especiais nº 1.898.532 e 1.905.870. A questão que encontra-se submetida a julgamento no Tema 1.079 é a seguinte:

Definir se o limite de 20 salários mínimos é aplicável à apuração da base de cálculo de “contribuições parafiscais arrecadadas por conta de terceiros”, nos termos do artigo 4º da Lei 6.950/1981, com as alterações promovidas em seu texto pelos artigos 1º e 3º do Decreto-Lei 2.318/1986.

Portanto, diante do exposto, não merece qualquer reparo a decisão de primeira instância neste ponto.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo mais que consta dos autos, vota-se em dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do lançamento os valores do auxílio alimentação pagos aos empregados na forma de vale-refeição ou vale-alimentação (tíquete).

Débora Fófano dos Santos

²³ Tendo em vista a existência de julgamentos, tanto no sentido da revogação tácita do artigo 4º da Lei nº 6.950 de 1981, quanto no sentido de que a revogação foi apenas do "caput" do dispositivo.