



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

Processo n° 16327.001626/2010-71
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2401-004.219 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de março de 2016
Matéria Remuneração de Segurados: Parcelas em Folha de Pagamento
Recorrente UNIBANCO - UNIÃO DE BANCOS BRASILEIROS S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. DISCUSSÃO DO *DIES A QUO* NO CASO CONCRETO. ART. 150, § 4º, DO CTN. SÚMULA CARF Nº 99.

Se a definição legal do fato gerador da contribuição previdenciária da empresa apóia-se na totalidade da remuneração no decorrer do mês (art. 22, I, II e III, da Lei nº 8.212/1991), conseqüentemente, todo e qualquer pagamento acaba por se referir à totalidade no mês, e não àquela rubrica ou levantamento específico. Assim, havendo alguma antecipação de pagamento, atraindo-se, para toda aquela competência, para todo aquele fato gerador, a aplicação do parágrafo 4º, do art. 150 do CTN, independentemente da rubrica ou levantamento a que se refira, desde que não haja caracterização de dolo, fraude ou sonegação.

Destarte, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração. Súmula CARF nº 99.

PLR. NEGOCIAÇÃO. OPÇÃO LEGAL ENTRE CONVENÇÃO/ACORDO COLETIVO E COMISSÃO PARITÁRIA. ART. 616 DA CLT. ALCANCE.

É facultado à empresa e aos empregados negociarem a participação nos lucros ou resultados via (i) convenção / acordo coletivo (art. 8º, VI, da CF) ou por intermédio de (ii) comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, obrigatoriamente, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria (art. 8º, III, da CF). Art. 2º da Lei nº 10.101/2000.

O art. 616 da CLT alude a procedimento a ser adotado pelo empregador quando da recusa à negociação coletiva para fins de celebração de acordo ou

convenção coletiva, não havendo previsão legal de tal exigência procedimental na hipótese de celebração de acordo de PLR por comissão paritária.

COMISSÃO ESCOLHIDA PELAS PARTES. PARTICIPAÇÃO DE REPRESENTANTE SINDICAL.

Consta do art. 2º, I, da Lei nº 10.101/2000, a exigência legal de que o sindicato indique um representante para a comissão paritária de negociação da participação nos lucros ou resultados. Se a ausência de representante do sindicato ocorre a despeito da comunicação formal da realização das reuniões (local, data e horário), na qual se solicita a presença de um representante do sindicato, não podem empregados e empresa ser prejudicados, pois a ilicitude não foi perpetrada por eles, mas pelo sindicato, que deixou de cumprir sua função constitucionalmente prevista (art. 8º, III, da CF).

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PACTUAÇÃO PRÉVIA.

A Lei nº 10.101/00 exige que haja negociação entre empresa e trabalhadores, da qual deverão resultar regras claras e objetiva e os índices, as metas, os resultados e os prazos devem ser estabelecidos previamente, sendo que o instrumento será arquivado na entidade sindical. A negociação e o estabelecimento das regras dela resultantes (índices, metas, resultados e prazos) somente têm sentido se concluídos previamente ao fim do período a que se referem os lucros ou resultados.

Em que pese a vagueza do texto normativo, tal imprecisão não pode significar a impossibilidade de atuação do intérprete na complementação da norma, sob pena de se reconhecer que lacunas inviabilizam a decisão do caso concreto e que todas os textos incompletos ou ambíguos serão, potencialmente, ineficazes. Também não se trata de relativizar o princípio da legalidade, mas de identificar onde e quando o Direito atribui ao aplicador a tarefa de definir os critérios diante do caso concreto, como, no caso, a definição da anterioridade da negociação, da pactuação e do arquivamento do instrumento na entidade sindical.

A negociação, a pactuação e o arquivamento do instrumento na entidade sindical devem ocorrer antes da conclusão das metas e/ou resultados estabelecidos e em data distante do término do período a que se referem os lucros ou resultados, sob pena de se inviabilizar o próprio sentido de incentivo à produtividade. A análise do caso concreto deve levar em consideração fatores como o tipo de meta ou resultado estabelecido, a comprovação da anterioridade das negociações, o ajuste de PLR, em anos anteriores, com características semelhantes (o que por si só gera expectativa no trabalhador, de sorte a já incentivar a produtividade e, portanto, não desnaturar o pagamento), dentre outras peculiaridades que mereçam ser sopesadas.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. DESCUMPRIMENTO DOS PRECEITOS LEGAIS. DESCUMPRIMENTO DOS PRESSUPOSTOS LEGAIS TANTO NA FORMULAÇÃO QUANTO NA EXECUÇÃO DO PLANO.

O texto constitucional condiciona a desvinculação da parcela paga a título de PLR da remuneração aos termos da lei. O pagamento de PLR em mais de duas vezes no ano afronta o disposto na Lei nº 10.101/2000.

Se há algum vício na formulação do plano, seja das regras relativas ao alcance do lucro ou do resultado, seja das condições relativas ao cálculo do valor devido a cada trabalhador e da periodicidade dos pagamentos, a descaracterização reporta-se ao somatório do plano e, portanto, a todos os pagamentos a que se refere. Todavia, se o plano de participação nos lucros é formulado com respeito a todos pressupostos legais, mas a sua execução é que se dá de forma indevida, somente os pagamentos que desrespeitarem o plano devem sofrer a incidência de contribuição previdenciária. Sendo assim, havendo descumprimento dos pressupostos legais tanto na formulação quanto na execução do plano, há que se desconsiderar o plano como um todo.

ABONO ÚNICO. ATO DECLARATÓRIO Nº 16/2011.

De acordo com o Ato Declaratório nº 16/2011 (baseado no Parecer PGFN/CRJ/Nº 2114/2011), não incidem contribuições previdenciárias sobre o "abono único, previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, desvinculado do salário e pago sem habitualidade".

INCIDÊNCIA OU NÃO DOS JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. CONHECIMENTO DA MATÉRIA. REPERCUSSÃO IMEDIATA AO CONTRIBUINTE E NO CURSO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

Deve ser conhecido o recurso voluntário quanto ao questionamento específico da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, posto que incidente a partir da impugnação ao lançamento apresentada pelo contribuinte, independente de ser verificada a sua cobrança no momento da exigência dos débitos após os julgamentos de primeira e segunda instância, ou mesmo ao final do processo administrativo fiscal, sob pena de cerceamento ao direito de defesa e contraditório.

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS MORATÓRIOS.

Tendo a multa de ofício natureza jurídica penalidade tributária, ela integra o conceito de crédito tributário, nos termos do artigo 142 do CTN, sujeitando-se aos juros moratórios referidos nos artigos 161 do CTN e 61 da Lei nº 9.430/96.

INCONSTITUCIONALIDADE. AFASTAMENTO DE NORMAS LEGAIS. VEDAÇÃO.

Súmula CARF nº 2: *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.* Art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, e art. 62 do Regimento Interno do CARF.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, conhecer do Recurso Voluntário. Vencidos o Relator e os Conselheiros CLEBERSON ALEX FRIESS e Luciana Matos Pereira Barbosa, que não conheciam da matéria referente à exclusão de juros de mora sobre a multa de ofício. O Conselheiro Carlos Alexandre Tortato fará o voto vencedor quanto ao conhecimento da matéria. Quanto ao mérito do Recurso Voluntário: (i) Por maioria de votos, negar provimento ao Recurso Voluntário quanto ao pedido de exclusão de juros de mora sobre a multa de ofício. Quanto ao mérito da referida matéria (juros de mora sobre multa de ofício), restaram vencidos os Conselheiros Theodoro Vicente Agostinho, Rayd Santana Ferreira e Carlos Alexandre Tortato, que davam provimento parcial ao Recurso Voluntário para reconhecer a impossibilidade de incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. O Conselheiro Carlos Alexandre Tortato apresentará declaração de voto sobre a matéria; (ii) Por unanimidade de votos, dar provimento parcial para reconhecer a decadência de todas as competências até 11/2005, inclusive; (iii) Por unanimidade de votos, dar provimento parcial para reconhecer a improcedência do lançamento a título de Abono Único; (iv) Por voto de qualidade, dar provimento parcial para reconhecer a improcedência dos lançamentos a título de participação nos lucros ou resultados das competências 02/2006 e 08/2006. Vencidos os Conselheiros Carlos Alexandre Tortato, Theodoro Vicente Agostinho, Rayd Santana Ferreira e Luciana Matos Pereira Barbosa, que davam provimento parcial em maior extensão, tendo em vista que consideram que a periodicidade de pagamentos a título de PLR deve ser analisada plano a plano e não ano a ano. O Conselheiro Arlindo da Costa e Silva declarou-se suspeito (artigos 43 e 44 do RICARF), tendo sido substituído no julgamento pelo Conselheiro Márcio Henrique Sales Parada.

André Luís Mársico Lombardi – Presidente e Relator

Carlos Alexandre Tortato – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros André Luís Mársico Lombardi, Carlos Alexandre Tortato, Cleberston Alex Friess, Theodoro Vicente Agostinho, Rayd Santana Ferreira, Maria Cleci Coti Martins, Luciana Matos Pereira Barbosa e Márcio Henrique Sales Parada.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação.

O processo teve início com o AI - Auto de Infração Debcad nº 37.271.735-7, lavrado em 15/12/2010, com lançamento de contribuições devidas à Seguridade Social correspondentes à parte da empresa, inclusive o adicional de 2,5% previsto no parágrafo 1º do artigo 22 da Lei nº 8.212/91, e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho GILRAT, abrangendo o período de 01/2005 a 12/2006, no montante de R\$ 229.734.709,94 (duzentos e vinte e nove milhões, setecentos e trinta e quatro mil, setecentos e nove reais e noventa e quatro centavos), consolidado em 10/12/2010.

Consta do Relatório Fiscal / Termo de Verificação Fiscal de fls. 22 e seguintes que:

2. *O débito teve como origem os valores das remunerações a título de Participação nos Lucros e/ou Resultados e Abono Único pagos e/ou creditados aos empregados e aos diretores empregados, apurados em folhas de pagamento e informações prestadas pelo sujeito passivo, e remunerações pagas através de cartão premiação, apuradas conforme Notas Fiscais e dados fornecidos pelo UNIBANCO. (...)*

(...)

DO PLR

(...)

7. *A empresa distribui lucros através do Plano de Participação nos Resultados UNIBANCO - PR - nos anos de 2005 e 2006.*

8. *Os Planos próprios do UNIBANCO de Participação nos Resultados para os anos de 2003 e 2004 e 2005 e 2006 foram pactuados e assinados entre o UNIBANCO e a Comissão de Trabalhadores. Não houve a participação do Sindicato.*

(...)

11. *O Plano de Participação nos Resultados referente ao ano de 2005 e 2006 foi assinado entre as Empresas UNIBANCO e a Comissão de Trabalhadores em 15 de agosto de 2006. Depois de encerrado o ano de 2005 que foi avaliado por este Plano.*

(...)

13. *A partir do momento em que o acordo entre empresa e empregados é firmado em período posterior ao período que será avaliado perde-se a característica de estímulo e, por conseguinte*

de incentivo a produtividade, objetivo da Lei 10101/2000 explicita no art. 1º:

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

14. A PLR foi distribuída, nos anos de 2005 e 2006, através das convenções coletivas de trabalho sobre Participação nos Lucros ou Resultados dos Bancos nos anos de 2004 e 2005, assinadas entre a FENABAN - Federação Nacional dos Bancos e os respectivos Sindicatos e Confederações representando os empregados. Esta distribuição está em desacordo com a legislação.

15. O UNIBANCO distribuiu lucros aos seus empregados em diversos meses dos anos de 2005 e 2006. Segundo informações do próprio, foram efetuados pagamentos nos meses de fevereiro de 2005 para distribuição da segunda parcela de PLR referente a 2004, em março de 2005, referente a segunda parcela de PR de 2004, em agosto e setembro de 2005 referente a antecipação de PR 2005 e ajustes e em outubro de 2005, referente a primeira parcela de PLR de 2005. Em 2006 foram efetuados pagamentos nos mesmos meses. Em fevereiro de 2006 referente à segunda parcela de PLR de 2005, em março de 2006 referente à segunda parcela de PR de 2005, em agosto e setembro referente à antecipação e ajustes de PR de 2006 e em outubro de 2006 referente a PLR de 2006. Para melhor visualização segue tabela:

ANO DE 2005

Competência	Distribuição
02/2005	2ª Parcela de PLR 2004
03/2005	2ª Parcela de PR 2004
08/2005	Antecipação PR 2005
09/2005	Ajustes Antecip. PR 2005
10/2005	1ª Parcela de PLR 2005

ANO DE 2006

Competência	Distribuição
02/2006	2ª Parcela de PLR 2005
03/2006	2ª Parcela de PR 2005
08/2006	Antecipação PR 2006
09/2006	Ajustes Antecip. PR 2006
10/2006	1ª Parcela de PLR 2006

16. Nos meses de janeiro, abril, maio, junho, julho, novembro e dezembro de 2005 e 2006 foram efetuados pagamentos de PLR e PR a empregados transferidos, licenciados ou desligados.

(...)

18. O UNIBANCO distribuiu lucros aos seus empregados em várias competências no mesmo ano civil. A repetição de

recebimentos por parte dos empregados pode ser verificada nas planilhas entregues pelo sujeito passivo.

(...)

DO ABONO ÚNICO

(...)

23. **O Decreto 3.048/99 acrescentou a necessidade de previsão legal para a desvinculação de abonos ao salário, ou seja, determina que o abono seja expressamente desvinculado do salário por força de lei:**

(...)

24. **Assim, a rubrica paga e/ou creditada ao segurado empregado a título de Abono, somente será desvinculada da remuneração se houver expressa previsão em Lei.**

25. **No caso em tela o Abono Único CCT, rubrica 103 da folha de pagamento foi pago aos empregados segundo Convenção Coletiva de Trabalho, sem desvinculação de remuneração expressa em lei.**

26. **Conforme já exposto, independentemente da habitualidade ou freqüência, por não ter sua desvinculação ao salário expressa em Lei, a rubrica Abono Único integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias.**

DA REMUNERAÇÃO ATRAVÉS DE CARTÃO PREMIAÇÃO

27. **Foram identificadas, através de informações internas, as remunerações pagas e ou creditadas sob a forma de cartão de premiação efetuada pelo UNIBANCO a colaboradores utilizando-se das empresas SPIRIT INCENTIVO E FIDELIZAÇÃO LTDA e MARK UP PARTICIP PROMOÇÕES LTDA.**

28. **Os dados para levantamento foram apurados conforme respostas do sujeito passivo às intimações 8 de 24/08/2010, 14 de 09/11/2010 e 19 de 18/11/2010 e as devidas notas fiscais emitidas pelas empresas intermediárias e pagas pelo UNIBANCO.**

29. **O UNIBANCO afirma que tais pagamentos de cartões de premiações foram efetuados a colaboradores de seus parceiros comerciais. Afirma também que não houve ocorrência de retenção e/ou pagamento de contribuição previdenciária e que não é possível identificar as datas de pagamentos e os valores de remuneração por beneficiário.**

30. **O artigo 28 da Lei 8212/91 define o que seja salário de contribuição:**

1 - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração

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 n" 9.528, de 10.12.97).

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º; (Redação dada pela Lei n" 9.876, de 1999).

31. Nesse sentido os valores pagos a título de premiação, incentivo ou qualquer outro título é parte integrante do salário de contribuição.

32. No caso concreto, visto que não há vínculo empregatício, é remuneração a contribuintes individuais. Fica configurada a relação entre os contribuintes ora fiscalizados e os contribuintes individuais através da remuneração auferida através dos cartões de premiação.

Após tomar ciência pessoal da autuação em 15/12/2010, fls. 02, a recorrente apresentou impugnação, fls. 304 e seguintes, na qual apresentou argumentos similares aos constantes do recurso voluntário.

A 12ª Turma da DRJ/São Paulo, no Acórdão de fls. 396/426, julgou o lançamento improcedente, tendo a recorrente sido cientificada do decisório em 11/08/2011, fls. 432. No recurso voluntário, apresentado em 12/09/2011, fls. 433, consta que:

* o lançamento é parcialmente decadente (até novembro de 2005), visto que aplicável o artigo 150, § 4º, do CTN (ciência em 15/12/2010);

* somente integra o conceito de remuneração as retribuições habituais, decorrentes do contrato de trabalho;

* para que determinada verba possua natureza remuneratória, seu pagamento deve estar diretamente relacionado à realização do trabalho;

* a PLR não ostenta natureza salarial porque não é habitual;

* com relação à não participação do Sindicato, aduz que efetuou a convocação deste para participação nas negociações, conforme se verifica do telegrama anexo à impugnação (doc. 03), que demonstra que a recorrente atuou diligentemente ao comunicar a data da celebração do acordo ao Sindicato;

* quanto à data de celebração, aduz que se esse fato fosse capaz de definir a tributação da PLR, o argumento somente seria válido para o ano de 2005;

* no que tange aos pagamentos em periodicidade inferior a um semestre civil ou mais de duas vezes no mesmo ano civil, aduz que nos programas foram previstos pagamentos anuais e somente se no plano houvesse previsão de pagamento mais de duas vezes no ano é que poderia ser desqualificado. Ademais, se em alguns períodos e para determinadas pessoas, a recorrente realizou mais de dois pagamentos no mesmo ano civil, tal ocorreu porque um empregado poderia fazer jus ao Programa de Resultados Próprio (PR) e ao Programa nos

Lucros (PLR), disposto em Convenção Coletiva da Categoria. Explica que além dos programas próprios (acordo coletivo), a recorrente era obrigada, por força de Convenção Coletiva, a honrar Participação nos Lucros - PLR disposta para toda a categoria bancária (baseado exclusivamente no lucro global da recorrente).

* no que se refere ao abono único, reitera inexistir habitualidade e, consequentemente, a verba não se enquadra na definição de remuneração;

* quanto ao cartão premiação, a recorrente reconhece que efetuou o pagamento do período autuado não decaído (a partir de dezembro de 2005, conforme DARF doc. 4 da impugnação);

* inconstitucionalidade da alíquota adicional de 2,5% aplicável às instituições financeiras;

* ilegalidade da incidência de juros sobre a multa de ofício.

O julgamento do Recurso Voluntário foi convertido em diligência pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF, a fim de que a unidade preparadora informasse se houve pedido de parcelamento especial em relação ao presente processo (fls. 779 e seguintes).

Às fls. 812, consta a informação de que não houve localização de pedido de parcelamento especial em relação ao presente processo e que o contribuinte apresentou manifestação em que nega a informação sobre pedido de parcelamento do débito (fls. 791 e seguintes).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro André Luís Mársico Lombardi - Relator

1. Decadência. Alega a recorrente que o lançamento é parcialmente decadente (até novembro de 2005), visto que aplicável o artigo 150, § 4º do CTN (ciência em 15/12/2010).

Analisando os autos, verifico que a autuação foi cientificada ao sujeito passivo em 15/12/2010 (fls. 2), e compreende as competências de 01/2005 a /2010.

Como cediço, desde a publicação na imprensa oficial da Súmula Vinculante nº 08, do STF, os prazos decadenciais aplicáveis às contribuições previdenciárias são, indiscutivelmente, aqueles previstos no Código Tributário Nacional (CTN). O prazo decadencial, portanto, é de cinco anos.

O *dies a quo* do referido prazo é, em regra, aquele estabelecido no art. 173, I, do CTN (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), mas a regra estipulativa deste é deslocada para o art. 150, §4º do CTN (data do fato gerador) para os casos de lançamento por homologação nos quais haja pagamento antecipado salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

No presente caso, trata-se de lançamento de rubricas consideradas pela recorrente como fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias, mas é incontroverso que houve recolhimento sobre ao menos parte das demais parcelas integrantes da remuneração dos segurados.

Se a definição legal do fato gerador da contribuição previdenciária da empresa apóia-se na totalidade da remuneração no decorrer do mês (art. 22, I, II e III, da Lei nº 8.212/1991), conseqüentemente, todo e qualquer pagamento acaba por se referir à totalidade no mês, e não àquela rubrica ou levantamento específico. Assim, havendo alguma antecipação de pagamento, atrai-se, para toda aquela competência, para todo aquele fato gerador, a aplicação do parágrafo 4º, do art. 150 do CTN, independentemente da rubrica ou levantamento a que se refira, desde que não haja caracterização de dolo, fraude ou sonegação.

Destarte, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração. Tal compreensão encontra-se hoje estampada na Súmula CARF nº 99.

Assim, como a notificação foi cientificada ao sujeito passivo em 15/12/2010 (fls. 02) e a regra aplicável é aquela constante do artigo 150, § 4º, do CTN, consideram-se decadentes todas as competências até 11/2005, inclusive.

2. PLR. Em objetiva análise, verifica-se que a autoridade fiscal lançou os valores pagos a título de PLR por ter enxergado três infrações à legislação de regência: i) não participação do Sindicato nas negociações e na pactuação do acordo em comissão paritária (PR- Plano de Participação nos Resultados / próprio); ii) data da assinatura dos acordos (PR- Plano de Participação nos Resultados / próprio); iii) periodicidade dos pagamentos, tomando, nesse ponto, o somatório dos pagamentos a título de PR- Plano de Participação nos Resultados e a título do que denominou de PL (pago com base nas convenções coletivas). Analisemos cada um dos argumentos fiscais isoladamente, para facilitar a compreensão do voto.

2.1. PLR. Participação dos Sindicatos. Demonstração da Solicitação de Participação na Avença. Como afirmado acima, um dos três argumentos para o lançamento a título de PLR foi que o Sindicato não foi parte na pactuação do PR. Da análise dos autos, verifico que, exclusivamente quanto ao PR de 2006, houve a convocação do Sindicato, em que pese ter se ausentado.

Este Conselho, no acórdão nº 2302-003.550, da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, já havia decidido, por maioria de votos, que, se a ausência de representante do sindicato ocorre a despeito da comunicação formal da realização das reuniões (local, data e horário), não se pode prejudicar empregados e empresa. No caso, afastou-se a exigência do procedimento previsto no art. 616 da CLT, pois este se refere à “recusa à negociação coletiva para fins de celebração de acordo ou convenção coletiva, não havendo previsão legal de tal exigência procedimental na hipótese de celebração de acordo de PLR por comissão paritária” (no mesmo sentido, o acórdão nº 2401-003.670).

Note-se que a Lei nº 10.101/2000 não obriga que a negociação entre empresa e empregados seja celebrada por acordo ou convenção coletiva, facultando como via opcional que a referida negociação seja feita por “comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria” e “por convenção ou acordo coletivo”.

Vale dizer, no acordo de PLR, o sindicato pode figurar como parte do acordo ou convenção coletiva (art. 8º, VI, da CF); ou indicando um representante para integrar a comissão paritária (art. 8º, III, da CF). Portanto, são situações distintas, mas ambas contempladas pela Lei nº 10.101/2000.

Essa argumentação é válida para se afastar a invocação do **art. 616 da CLT**, que alude a procedimento a ser adotado pelo empregador quando da recusa à **negociação coletiva para fins de celebração de acordo ou convenção coletiva**. Como no caso foi eleita a via de comissão paritária, entendemos que não tem incidência a hipótese prevista no aludido dispositivo.

Assim, tendo sido solicitado formalmente ao sindicato que viabilizasse a presença de um representante do sindicato para as reuniões, deve-se considerar cumprido o requisito legal em comento.

No presente caso, verifico que, exclusivamente quanto ao PR de 2006, o sindicato foi convocado para as negociações e para a celebração do PR - Plano de Participação nos Resultados (plano próprio) em comissão paritária.

Com efeito, relativamente ao PR de 2006, assinado entre as Empresas UNIBANCO e a Comissão de Trabalhadores em **15 de agosto de 2006**, constam dois telegramas de idêntico teor (fls. 383 e seguintes):

- CONTEC - Confederação Nacional dos Trabalhadores nas Empresas de Crédito: entregue em **04/07/2006**.

- CONTRAF - Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro: entregue em **04/07/2006**.

Nas comunicações consta que:

em referência à correspondência encaminhada no dia 28/06/2006 e recepcionada no dia 29/06/2006, as reuniões para negociação da PLR, as quais ocorreriam nos dias 3, 4 e 5 de julho de 2006, foram adiadas. Apesar de até o momento não recebermos a indicação de um representante desta Entidade, informamos as novas datas e horários das reuniões, e reiteramos o pedido para que V. Sa. indique o membro que comparecerá às reuniões, integrando a comissão de negociação, nos termos do art. 2º, I, da Lei nº 10.101/00.

Data: 06 de junho

Horário: 09:00 hs

Local: Av. Eusébio Matoso, 891 (3º andar, salas 1 e 2)

Data: 07 de julho

Horário: 14:30 hs

Local: Av. Eusébio Matoso, 891 (21º andar, salas 1 e 2)

Atte: Wagner Enrique Supte. de Relações de Trabalho.

Portanto, **para a negociação e a celebração do PR de 2006, constato que o Sindicato foi convocado**. Assim, do lançamento dos autos, consideramos que os pagamentos de **08/2006 ("antecipação PR") e 09/2006 ("ajustes antecipação PR")** não podem prosperar com base no argumento da ausência sindical. É de se lembrar aqui que **o pagamento de 02/2006 refere-se à 2ª parcela de PLR de 2005 (base em convenção coletiva); o pagamento de 03/2006 refere-se à 2ª parcela de PR de 2005 (para o qual não consta convocação sindical para negociação); e o pagamento de 10/2006 refere-se ao PLR de 2006 (1ª parcela - base em convenção coletiva)**.

Dessarte, o argumento da ausência de convocação Sindical é válido apenas para **o pagamento de 03/2006, que se refere à 2ª parcela de PR de 2005 (para o qual não consta convocação sindical para negociação)**.

2.2. Data da assinatura dos acordos (PR- Plano de Participação nos Resultados / próprio). No caso em comento, a questão crucial é saber se há exigência na Lei nº 10.101/00 da pactuação prévia de programa de metas, resultados e prazos.

Vejamos o art. 2º da citada lei, que estabelece algum direcionamento:

Art. 2º

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 10/08/2016 por CARLOS ALEXANDRE TORTATO, Assinado digitalmente em 10/08/

2016 por CARLOS ALEXANDRE TORTATO, Assinado digitalmente em 10/08/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBAR

DI

Impresso em 11/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(...)

§ 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.*

(...)

(destaques nossos)

A leitura do dispositivo permite-nos afirmar que a lei exige negociação entre empresa e trabalhadores, da qual deverão resultar regras claras e objetiva e os índices, as metas, os resultados e os prazos devem ser estabelecidos previamente, sendo que o instrumento será arquivado na entidade sindical.

Ora, a lógica do cotidiano permite concluir, sem maiores esforços, que a negociação e o estabelecimento das regras dela resultantes (índices, metas, resultados e prazos) somente têm sentido se concluídos previamente ao fim do período a que se referem os lucros ou resultados. Mas, diante do silêncio da lei, cumpre indagar o quanto antes tais etapas precisam ser concluídas.

Em que pese a vagueza da lei, entendemos que não se aplica o aforismo “onde a lei não distingue não pode o intérprete distinguir” (*ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus*), pois a aceitação da negociação, da pactuação e do arquivamento do instrumento na entidade sindical posteriormente à realização da meta (fim do período a que se referem os lucros ou resultados) resultaria na possibilidade de estabelecimento de condições que, de antemão, se saberia se seriam ou não atingidas, o que retira da PLR a sua própria essência enquanto “decorrência da função social da propriedade” que funciona como “instrumento de integração entre capital e trabalho, além de ser um incentivo à produtividade” (*Curso de direito do trabalho. 7ª ed., São Paulo: LTr, 2011, p. 629*). E tal ofende os artigos 4º e 5º da Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro - LINDB e à boa hermenêutica jurídica:

Art. 4º Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito.

Art. 5º Na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum.

Não bastasse o texto expresso da LINDB, é preciso lembrar que há distinção entre texto e norma, sendo que “o texto não *carrega*, de forma reificada, o seu sentido (a sua norma)” (STRECK, Lenio. *Hermenêutica Jurídica*. In: Vicente de Paulo Barretto. (Org.). *Dicionário de Filosofia do Direito*. Rio de Janeiro e São Leopoldo: Renovar e Unisinos, 2006, p. 432). Diante disso, pode-se afirmar que a imprecisão do texto não pode significar a impossibilidade de atuação do intérprete na complementação da norma, sob pena de se reconhecer que lacunas inviabilizam a decisão do caso concreto e que todas os textos incompletos ou ambíguos serão, potencialmente, ineficazes.

Também não se trata de relativizar o princípio da legalidade, mas de identificar onde e quando o Direito atribui ao aplicador a tarefa de definir os critérios diante do caso concreto, como, no caso, a definição da anterioridade da negociação, da pactuação e do arquivamento do instrumento na entidade sindical.

Portanto, diante de tais premissas, pode-se afirmar que, em que pese o silêncio da lei (**texto**), o legislador acabou por relegar ao intérprete a definição do que se possa entender como prévio (**norma**), não se tratando de criar distinção onde a lei não distingue (**texto**), mas sim de atender aos próprios fins sociais do instituto (**norma**).

Não se deve olvidar também que as negociações coletivas, normalmente, se alongam durante meses, de sorte que seria de um rigor extremo exigir que a negociação, a pactuação e o arquivamento se dêem sempre antes do início do período a que se referem os lucros ou resultados, pois neste caso praticamente inviabilizamos o gozo da isenção, o que certamente não é também a *mens legis*.

Assim, o critério mais adequado parece ser o de que a negociação, a pactuação e o arquivamento do instrumento na entidade sindical ocorram antes da conclusão das metas e/ou resultados estabelecidos, mas, claro, desde que tais etapas também não sejam concluídas tão próximas ao término do período a que se referem os lucros ou resultados, sob pena de se inviabilizar o próprio sentido de incentivo à produtividade.

Não pretendemos anotar datas fixas, para evitarmos que conclusões futuras possam implicar em decisões pouco consentâneas com o próprio instituto, merecendo, pois, a análise do caso concreto, levar em consideração fatores como o tipo de meta ou resultado estabelecido, a comprovação da anterioridade das negociações, o ajuste de PLR, em anos anteriores, com características semelhantes (o que por si só gera expectativa no trabalhador, de sorte a já incentivar a produtividade e, portanto, não desnaturar o pagamento), dentre outras peculiaridades que mereçam ser sopesadas.

Note-se que não se trata de questionar ou afrontar a lei, e, portanto, de alguma espécie de *decisionismo*. Com efeito, não se trata de elaborar juízos de oportunidade - opção efetuada entre indiferentes jurídicos, procedida subjetivamente pelo agente -, mas de proceder a juízos de legalidade, que consistem numa atuação que, embora desenvolvida no campo da prudência, desenvolve-se dentro dos parâmetros ofertados pelo texto normativo e pelos fatos. Nesse sentido: GRAU, Roberto Grau. *Interpretação do Direito*. In: Vicente de Paulo Barretto. (Org.). *Dicionário de Filosofia do Direito*. Rio de Janeiro e São Leopoldo: Renovar e Unisinos, 2006, p. 474).

Com efeito, interpretação e aplicação do Direito são atualmente concebidas como uma só operação, um só processo, superpondo-se, razão pela qual parece-nos inviável a fixação de datas em abstrato:

mas porque interpretação e aplicação do Direito são uma só operação, de modo que interpretamos para aplicar o Direito e, ao fazê-lo, não nos limitamos a interpretar [=compreender] os textos normativos, mas também compreendemos [=interpretamos] a realidade presente e os fatos do caso.

O intérprete procede à interpretação dos textos normativos no quadro da realidade e, concomitantemente, dos fatos, de sorte que o modo sob o qual os acontecimentos que compõem o caso se apresentam vai também pesar de maneira determinante na produção da(s) norma(s) aplicável(eis) ao caso.

(...)

Sendo assim, o que deve aqui ser afirmado, a partir da exposição de Kelsen, que se refere a uma moldura da norma, é o fato de essa moldura ser, diversamente, moldura do texto, mas não apenas dele. Ela é, concomitantemente, moldura do texto e moldura do caso. O intérprete interpreta também os fatos do caso, necessariamente, além dos textos, ao empreender a produção prática do Direito. Inexistem soluções previamente estruturadas, como produtos semi-industrializados em uma linha de montagem para os problemas jurídicos. O trabalho jurídico de construção da norma aplicável a cada caso é trabalho artesanal. Cada solução jurídica, para cada caso, será sempre, renovadamente, uma nova solução. Por isso mesmo a interpretação do Direito se realiza não como mero exercício de leitura de textos normativos, para o que bastaria ao intérprete ser alfabetizado.

(...)

A interpretação do Direito é uma prudência – o saber prático, a phrónesis, a que refere Aristóteles. Cogitam, os que não são intérpretes autênticos, quando do Direito tratam, da jûris prudentia e não de uma jûris scientia. O intérprete autêntico, ao produzir normas jurídicas, pratica a jûris prudentia e não jûris scientia. A lógica jurídica é a da escolha entre várias possibilidades corretas. Interpretar um texto normativo significa escolher uma entre várias interpretações possíveis, de modo que a escolha seja apresentada como adequada. A norma não é objeto de demonstração, mas de justificação. Por isso a alternativa verdadeiro/falso é estranha ao Direito; no Direito há apenas o aceitável [justificável]. O sentido do justo comporta sempre mais de uma solução. A problematização dos textos normativos não se dá no campo da ciência: ela se opera no âmbito da prudência, expondo o intérprete autêntico ao desafio desta, e não daquela. São distintos um e outro: na ciência, o desafio de, no seu campo, existirem questões para as quais ela [a ciência] ainda não é capaz de conferir respostas; na prudência, não o desafio da ausência de respostas, mas da existência de múltiplas soluções corretas para uma mesma questão.

(GRAU, Roberto Grau. *Interpretação do Direito*. In: Vicente de Paulo Barretto. (Org.) *Dicionário de Filosofia do Direito*. Rio de

Janeiro e São Leopoldo: Renovar e Unisinos, 2006, p. 471 a 473).

Portanto, é recorrente que os textos normativos contenham aberturas, não só porque seria impossível preencher todas as possibilidades do mundo fenomênico, mas também porque é maneira com que o Direito permanece ao serviço da realidade, como afirma Eros Grau na obra supra citada (p. 474).

Interpretações desta natureza certamente tem cabimento diante do silêncio da lei (**texto**), que exige, ao menos implicitamente, a anterioridade da negociação, da pactuação e do arquivamento, mas não a define precisamente (**texto**). Assim, deve-se interpretar o instituto circunstancialmente, de modo a buscar a sua melhor aplicação em cada caso (**norma**).

No caso em apreço, como o lançamento encontra-se mantido apenas para as competências de 2006, devem ser analisados os PR's de 2005 e de 2006, que foram objeto de lançamento para 2006 e, portanto, não se encontram decadentes:

- PR de 2005: pagamento em 03/2006 (2ª parcela de PR de 2005);

- PR de 2006: pagamentos em 08/2006 ("antecipação PR" de 2006) e em 09/2006 ("ajustes antecipação PR" de 2006).

Consta do Relatório Fiscal (fls. 26) e do documento de fls. 64 e seguintes, que o "Plano de Participação nos Resultados referente ao ano de 2005 e 2006 foi assinado entre as Empresas UNIBANCO e a Comissão de Trabalhadores em 15 de agosto de 2006. Depois de encerrado o ano de 2005 que foi avaliado por este Plano". Assim, embora se refira aos dois anos, foi celebrado apenas em agosto de 2006.

Portanto, o pagamento de 03/2006 (2ª parcela de PR de 2005) foi efetuado antes mesmo da negociação e pactuação das condições para o pagamento. Já os pagamentos de 08/2006 e 09/2006 ocorreram logo antes ou logo após a celebração do pacto em 15 de agosto de 2006.

Como não foi caracterizado o pacto prévio, a Fiscalização efetuou o lançamento, ora em análise. Estamos, portanto, diante de uma situação extrema, pois não se questiona que em 15 de agosto de 2006 as metas e resultados para 2005 já estavam comprometidas, inviabilizando qualquer possibilidade de se concluir a respeito da antecedência da pactuação.

Quanto ao PR de 2006, é preciso verificar as condições de apuração dos resultados, mencionada no item 3 do pacto:

3. A apuração dos resultados das EMPRESAS e os pagamentos referentes à participação dos empregados nos resultados serão feitos semestral ou anualmente, conforme estipulado nos Anexos deste instrumento, sempre respeitando-se o prazo legal do semestre civil, conforme disposto no artigo 3º, parágrafo 2º, da Lei nº 10.101/2000.

Do anexo, verifico que os resultados são apurados anualmente, tanto que a PR de 2006 é dividida em "antecipação PR" de 2006 (pagamentos em 08/2006) e "ajustes antecipação PR" de 2006 (pagamentos em 09/2006).

Nesse sentido, em que pese os pagamentos tenham ocorrido pouco antes ou pouco após a celebração do pacto, da pactuação (15 de agosto de 2006) ao termo para apuração

dos resultados (31 de dezembro de 2006), havia tempo suficiente para se vislumbrar incentivo à produtividade, razão maior do direito social à participação nos lucros e resultados, estando, portanto, em consonância com os ditames constitucionais e legais relativos à matéria.

Ademais, ressalte-se que a negociação iniciou-se, ao menos, no início de julho de 2006, conforme comprovam às convocações ao Sindicato de fls. 383 e seguintes.

Destarte, se quanto à convocação do Sindicato, os pagamentos de **08/2006 ("antecipação PR") e 09/2006 ("ajustes antecipação PR")** não podem prosperar com base no argumento da ausência sindical, o mesmo pode-se dizer quanto ao argumento da pactuação prévia, visto que a negociação iniciou-se ao menos em julho de 2006 e a pactuação ocorreu mais de quatro meses antes do encerramento do período a que se refere.

Ressaltamos, novamente que **os pagamentos de 02/2006 referem-se à 2ª parcela de PLR de 2005 (base em convenção coletiva - pactuada previamente conforme assertiva fiscal); o pagamento de 03/2006 refere-se à 2ª parcela de PR de 2005 (para o qual não consta convocação sindical para negociação e tampouco houve negociação ou pactuação prévia); e o pagamento de 10/2006 refere-se ao PLR de 2006 (1ª parcela - base em convenção coletiva - pactuada previamente conforme assertiva fiscal).**

Assim, o argumento da pactuação prévia remanesce válido exclusivamente quanto **ao pagamento de 03/2006, que refere à 2ª parcela de PR de 2005 (para o qual não consta convocação sindical para negociação e tampouco houve negociação ou pactuação prévia).**

2.3. Periodicidade dos Pagamentos. Por força do disposto no § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101/00 (redação vigente à época dos fatos geradores), a PLR não deve ser paga em periodicidade inferior a um semestre civil mais de duas vezes no mesmo ano civil.

Este Conselho, por sua 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento (acórdão nº 2302-003.139) já havia firmado posição no sentido de que a inobservância da periodicidade de pagamentos prevista pelo art. 3º, §2º da Lei nº 10.101/00 acaba por violar “o espírito da PLR, que é o de não substituir salário”. No voto condutor, foi ressaltado que a obrigatoriedade de os pagamentos serem realizados com a periodicidade mínima de um semestre e no máximo duas vezes por ano foi instituída justamente visando a mitigar o risco de os empregadores pagarem PLR como forma de substituição ou complementação de salário.

Especificamente quanto ao desrespeito à periodicidade legal, temos que o vício pode se reportar à formulação do plano, que prevê pagamentos, por exemplo, em três parcelas no mesmo ano civil, ou pode se referir à execução do plano, ou seja, a formulação atende à periodicidade legal, mas quando foi efetuado o pagamento, ele transgrediu o pacto e, conseqüentemente, a legislação. Pelo critério que temos utilizado na análise do PLR, imperioso esta distinção entre os vícios relativos à formulação do plano e os vícios referentes à sua execução, fazem total diferença. Vejamos.

A legislação estabelece um conjunto de regras para que determinada rubrica seja considerada como participação nos lucros ou resultados para fins de não incidência de contribuição previdenciária. Somente em caso de cumprimento de todos os pressupostos legais é que se pode afirmar que a rubrica tem natureza jurídica de participação nos lucros (senão vira prêmio ou, trivialmente, salário). Repise-se, a regra é o pagamento integrar a remuneração e

somente quando pertencente a um plano de participação nos lucros e resultados, inteiramente de acordo com a lei, nos termos do artigo 7º, XI, da CF, é que se pode atribuir a natureza excepcional de pagamento não integrante da remuneração.

Assim, se há algum vício na formulação do plano, seja das regras relativas ao alcance do lucro ou do resultado, seja das condições relativas ao cálculo do valor devido a cada trabalhador e da periodicidade dos pagamentos, a descaracterização reporta-se ao somatório do plano e, portanto, a todos os pagamentos a que se refere.

No caso em comento, não consta que o PLR (conveção) ou o PR previram pagamentos em mais de duas parcelas ou em periodicidade inferior a um semestre, de sorte que a formulação nos planos não foi o problema, mas sim a sua execução. Portanto, não deve-se desconsiderar integralmente o plano, formulado sob o enfoque da periodicidade, em respeito à legislação, mas apenas os pagamentos que transbordem as limitações legais.

Até agora, temos que o pagamento de:

- 02/2006 (2ª parcela de PLR de 2005): pode ser mantido com base no argumento periodicidade (analisada no presente momento);

- 03/2006 (2ª parcela de PR de 2005): deve ser mantido com base na ausência de convocação sindical para negociação e ausência de negociação ou pactuação prévia);

- 08/2006 ("antecipação PR" 2006): não pode prosperar com base no argumento da ausência sindical, o mesmo pode-se dizer quanto ao argumento da pactuação prévia;

- 09/2006 ("ajustes antecipação PR" 2006): não pode prosperar com base no argumento da ausência sindical, o mesmo pode-se dizer quanto ao argumento da pactuação prévia;

- 10/2006 (1ª parcela do PLR de 2006): pode ser mantido com base no argumento periodicidade (analisada no presente momento);

Quanto ao pagamento de 02/2006 (2ª parcela de PLR de 2005), não vejo como prosperar o argumento fiscal do descumprimento da periodicidade legal (único fundamento do lançamento), visto que foi o primeiro do ano, podendo ser aproveitado para fins de não incidência de contribuição previdenciária.

Já o pagamento de 03/2006 (2ª parcela de PR de 2005), além de ter sido mantido com base na ausência de convocação sindical para negociação e na ausência de negociação ou pactuação prévia, também descumpra a periodicidade mínima, porque ocorreu no mês subsequente ao primeiro recebimento.

Quanto à competência 08/2006 ("antecipação PR" 2006), além de o lançamento não poder prosperar com base no argumento da ausência sindical e na inexistência de pactuação prévia, vislumbro o interregno de seis meses entre o primeiro pagamento aceito a título de PLR (02/2006) e o segundo (08/2006).

Sob o prisma da periodicidade, no entanto, esgotam-se aqui as possibilidades de pagamento de PLR para 2006, seja porque os pagamentos de 09/2006 e 10/2006 não respeitam o limite anual de dois pagamentos, seja porque não obedecem ao comando legal de intervalo mínimo semestral.

Sendo assim, devem ser mantidos no lançamento as competências 03/2006 (argumentos da participação sindical, da negociação/pactuação prévia e periodicidade legal); 09/2006 (desrespeito à periodicidade legal); e 10/2006 (desrespeito à periodicidade legal), excluindo-se os pagamentos de 02/2006 e 08/2006 que, sob o prisma analítico deste relator, estão de acordo com os requisitos legais questionados pela autoridade fiscal.

3. Abono Único. A autoridade fiscal lançou contribuições sobre "o Abono Único CCT, rubrica 103 da folha de pagamento", que "foi pago aos empregados segundo Convenção Coletiva de Trabalho, sem desvinculação de remuneração expressa em lei".

Ocorre que, a despeito de discordamos das premissas contidas nas decisões que deram origem ao Ato Declaratório nº 16/2011 (baseado no Parecer PGFN/CRJ/Nº 2114/2011), em atenção ao princípio da eficiência da Administração Pública e tendo em vista o artigo 62 do RICARF, temos que nos curvar à sua aplicação, desde que preenchidas, cumulativamente, as condições para tal. Assim, o abono deve ter sido pago:

- (i) de maneira não habitual;
- (ii) fosse desvinculado do salário, no sentido de não representar um percentual deste (pagamento em valor único para todos os empregados, por exemplo); e
- (iii) estivesse previsto em norma coletiva.

Consta da Convenção Coletiva de Trabalho 2005/2006 (assinada em 17 de outubro de 2005, página nº 19, Cláusula Quadragésima Oitava - Abono Único) o aludido pagamento "desvinculado do salário e de caráter excepcional e transitório, no valor de R\$ 1.700,00 (um mil e setecentos reais), a ser pago após 10 (dez) dias úteis da data da assinatura da convenção coletiva de trabalho". Efetivamente, o grosso do lançamento ocorreu em 10/2005, competência da celebração da Convenção Coletiva, como se constata às fls. 09.

No entanto, para as competências que remanescem nos autos (12/2005 em diante), constam alguns pagamentos a tal título, como se constata na planilha de fls. 34 (que não inclui 12/2005):

COMPETENCIA	103 – ABONO ÚNICO CCT
200601	37.400,00
200602	32.300,00
200603	49.300,00
200604	18.700,00
200605	52.700,00
200606	13.600,00
200607	20.400,00
200608	18.700,00
200610	1.700,00
200612	1.700,00
Total	246.500,00

Esclareceu a recorrente que "os pagamentos de Abono Único nos meses de Maio, Junho, Novembro, Dezembro de 2005 e em diversas competências de 2006 refere-se a colaboradores desligados ou licenciados que retornaram após a data do pagamento estabelecido na CCT dos Bancários, conforme parágrafo primeiro da CCT de 2005/2006" (fls. 110).

Assim, em suma, não há prova nos autos de que o Abono Único foi pago de forma habitual; constata-se que foi feito o pagamento com base em Convenção Coletiva de Trabalho; e não se encontra vinculado ao salário do trabalhador, sendo pago em parcela fixa individual, de sorte a atrair a aplicação do Ato Declaratório nº 16/2011 (baseado no Parecer PGFN/CRJ/Nº 2114/2011):

DECLARA que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante: nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o abono único, previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, desvinculado do salário e pago sem habitualidade, não há incidência de contribuição previdenciária.

Portanto, não merece prosperar o lançamento a título de Abono Único.

4. Inconstitucionalidade. Adicional de 2,5%. Alega a recorrente a inconstitucionalidade da alíquota adicional de 2,5% aplicável às instituições financeiras.

Ocorre que as teses levantadas baseiam-se no aspecto da inconstitucionalidade das leis que dão supedâneo à exigência do referido adicional.

Sendo o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais órgão do Poder Executivo, não lhe compete apreciar a conformidade de lei validamente editada segundo o processo legislativo constitucionalmente previsto, com preceitos emanados da própria Constituição Federal, a ponto de declarar-lhe a nulidade ou inaplicabilidade ao caso, haja vista tratar-se de matéria reservada, por força de determinação constitucional, ao Poder Judiciário.

Ademais, o Decreto nº 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal, dispõe expressamente em seu art. 26-A que é vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, salvo nas hipóteses em que os citados diplomas legislativos tenham sido declarados inconstitucionais por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal. Tal disposição é repetida em termos semelhantes no art 62 do Regimento Interno deste Colegiado, Portaria MF nº- 256/2009.

Outro fundamento para a impossibilidade de deferimento dos pleitos da recorrente é que a Súmula CARF nº 2 estabelece que o “CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”, sendo que o art. 72 da Portaria MF 256/2006 tornou obrigatória a observância por parte dos membros do CARF das súmulas do colegiado.

Portanto, no foro administrativo, não merece prosperar a argumentação da recorrente.

5. Multa. Juros. Alega a recorrente ser indevida a incidência de juros sobre as multas.

Ao contrário do que expõe a recorrente, não localizei no lançamento fiscal, inclusive nos fundamentos legais do crédito tributário, incidência de juros sobre multa de ofício, mas tão somente juros de mora sobre as contribuições exigidas, o que é devido e permissível por lei.

Em outras palavras, a eventual cobrança de juros de mora sobre multa punitiva não é matéria que compõe a autuação fiscal, o que resultaria, em meu ponto de vista, na impossibilidade de apreciá-la no âmbito restrito ao litígio instaurado com a impugnação da exigência fiscal.

Todavia, quando da sessão de julgamento, acabei vencido nesse ponto específico. Uma vez conhecida a matéria pela Turma, passo a análise do mérito.

Vejamos o que determina a legislação a respeito:

Código Tributário Nacional (CTN)

*Art. 161. **O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora**, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*

Lei n.º 9.430/96

*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. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)*

(...)

*§ 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. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)*

(destaques sempre nossos)

É sabido que, no Direito, as relações jurídicas obrigacionais pressupõem a existência de credores e devedores (vide nomenclatura classicamente adotada pelos nossos Códigos Civis de 1916 e 2002). Portanto, podemos afirmar que, a cada obrigação, há um correspondente um crédito e um respectivo débito.

No entanto, o Código Tributário Nacional e a legislação tributária em geral atribuem um sentido particular ao crédito tributário, de sorte que ele não surgiria concomitantemente à obrigação tributária (artigo 113, § 1º, do CTN), como se imaginaria em uma relação jurídica de qualquer outro ramo do direito, mas somente com a sua devida formalização, em regra pelo lançamento tributário (artigo 142 do CTN).

Aqui cabe fazer algumas ressalvas. O fato de o Direito Tributário definir a constituição do crédito tributário como uma etapa evolutiva na formação da exigibilidade, liquidez e certeza da obrigação tributária, não impede que reconheçamos a existência de um crédito jurídico, na acepção comum do Direito, até porque não há obrigação sem crédito e débito correspondente, como afirmado anteriormente. Tal concepção apenas representa uma

posição garantista do legislador face a eventuais abusos do Estado, até porque o Estado é o único ente de nossa sociedade que pode constituir, unilateralmente, um crédito líquido, certo e, futuramente, exigível. Portanto, a estrutura normativa da obrigação tributária não é excluyente do conceito vulgar de crédito (e de débito), apenas devemos estar atentos que este crédito é diferente daquele constituído na forma da legislação tributária.

Pois bem. Estabelece o artigo 142 do CTN que a autoridade administrativa constitui o crédito tributário pelo lançamento e que este inclui a obrigação tributária principal e, ser for o caso, a “penalidade cabível”. Ora, a própria recorrente reconhece que a multa é penalidade. Portanto, é inequívoco que a multa de ofício faz parte do crédito tributário e, assim, inclui-se na referência que o artigo 161 do CTN faz à incidência de juros de mora.

Quanto ao conceito de débito, referido pelo artigo 61 da Lei n. 9.430/96, pode-se afirmar, após a prévia incursão nos conceitos gerais do Direito, que o débito corresponderá à obrigação não paga no vencimento. Este inadimplemento, no Direito Tributário, pode ocorrer sem formalização da exigência pela autoridade administrativa (crédito jurídico na acepção geral do Direito ou mera obrigação tributária, como afirmado anteriormente); ou com a formalização da exigência, seja pela autoridade administrativa, seja por ato do contribuinte (crédito tributário constituído).

Em ambos os casos, teremos o débito, sendo que na hipótese de formalização pela autoridade administrativa, o débito será integrado pelo tributo e também pela penalidade (multa de ofício), nos termos do já referido artigo 142 do CTN. Ademais, a previsão do *caput* do artigo 61 da Lei n° 9.430/96 é ampla, incluindo qualquer débito decorrente de tributos não recolhidos.

Repetimos aqui o julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), mencionado na decisão *a quo*:

Acórdão CSRF/0400.651, de 18/09/2007

JUROS DE MORA — MULTA DE OFICIO — OBRIGAÇÃO PRINCIPAL — A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic. Recurso não provido.

(...)

Entendo, assim, que a obrigação tributária principal compreende tanto os próprios tributos e contribuições, como, em razão de seu descumprimento, e por isso igualmente dela decorrente, a multa de ofício proporcional, que é exigível juntamente com o tributo ou contribuição não paga.

(...)

Em decorrência, o crédito tributário, a que se reporta o art. 161 do CTN, corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo seus acréscimos legais, notadamente a multa de ofício proporcional.

O art. 61, parágrafo terceiro, da Lei n. 9.430/97, fundamento legal da multa aplicada no caso concreto, prevê a aplicação de juros de mora sobre os débitos decorrentes de tributos e contribuições cujos fatos geradores ocorreram a partir de 01 de janeiro de 1997. Dentre os débitos decorrentes dos tributos e contribuições, entendo, pelas razões indicadas acima, incluem-se as multas de ofício proporcionais, aplicadas em função do descumprimento da obrigação principal, e não apenas os débitos correspondentes aos tributos e contribuições em si.

(...)

Ressalte-se, com relação aos juros de mora, que o art. 161 do CTN determina que o crédito não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora à taxa de 1% ao mês, caso a lei não disponha de modo diverso, e a Lei n. 9439/96 determina a aplicação da taxa Selic aos casos em questão. Como dito crédito, deve ser entender, pelas razões expostas, a obrigação tributária principal como um todo, incluindo a multa de ofício proporcional.

(...)

(grifos nossos)

Outra não é a conclusão que se extrai da Súmula CARF nº 4, que também faz referência à incidência ampla, de todos os “débitos tributários”:

*Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes **sobre débitos tributários** administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

Por fim, é bom que se ressalte que a matéria encontra-se pacificada no STJ:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

*1. **Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ** no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.*

2. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1335688/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/12/2012, DJe 10/12/2012)

Demonstrada a legalidade da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, conclui-se ser improcedente o inconformismo da recorrente.

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, reconhecendo: (i) a decadência de todas as competências até 11/2005, inclusive; reconhecendo; (ii) a improcedência dos lançamentos a título de participação nos lucros ou resultados das competências 02/2006 e 08/2006; (iii) a improcedência do lançamento a título de Abono Único.

André Luís Mársico Lombardi.

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Alexandre Tortato - Redator designado

Do conhecimento da matéria quanto à exclusão dos juros sobre a multa de ofício

Dos debates emanados desta colenda turma, abri a divergência e fui designado para redigir o voto vencedor quanto ao conhecimento por este colegiado da matéria questionada pelo recorrente acerca da exclusão da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Em que pese o bem fundamentado entendimento do douto relator, ousou divergir por entender que há, sim, repercussão prática no presente processo com relação à matéria suscitada. Portanto, esta deve ser objeto de apreciação pelos membros desse colegiado, posto que, caso assim não façamos, o contribuinte/recorrente somente poderá se socorrer do judiciário para debater a incidência dos juros (SELIC) sobre a multa de ofício, ao passo que esta já está incidindo sobre os débitos constituídos no presente processo administrativo fiscal a título de multa de ofício.

Reconheço que no momento em que se instaura o contencioso administrativo, qual seja, na ciência do contribuinte da lavratura do auto de infração, não há incidência de juros sobre a multa. Trata-se de conclusão óbvia, já que a multa de ofício nasce somente com a lavratura do auto de infração e dentro do prazo de 30 dias para impugnação e/ou pagamento o contribuinte ainda não se encontra em mora perante à Fazenda Nacional.

Ocorre que, no momento em que apresentada a peça impugnatória suspendendo-se a exigibilidade do crédito tributário, inicia-se a incidência dos juros sobre o crédito tributário lançado (principal) bem como sobre a multa de ofício aplicada (a incidência ou não dos juros sobre a multa será tratada na declaração de voto apresentada, já que este conselheiro restou vencido acerca da referida incidência).

Importante destacar, também, que não há descrição específica no Auto de Infração (neste e em qualquer outro processo a que já tive acesso) da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. O que se tem, como sabido, é o arcabouço legal da incidência dos juros via taxa Selic.

Na prática, a incidência dos juros sobre a multa será verificada no trânsito em julgado do processo administrativo, caso o débito tenha sido mantido, ainda que parcialmente, em face do contribuinte, no momento do cálculo do montante devido e a respectiva intimação para pagamento. Ressalte-se que, ainda, é muito comum e de fácil verificação os casos em que o contribuinte tem a sua peça impugnatória julgada improcedente e, quando intimado da referida decisão acompanhada do DARF para pagamento do débito, no cômputo dos juros ali

incidentes já se verifica a aplicação da taxa Selic sobre a multa de ofício, cumulativamente com a incidência desta sobre o montante devido a título de principal.

Assim, não há como se esquivar da referida discussão, trazida pelo contribuinte em seu recurso voluntário, já que desde que apresenta a sua peça impugnatória, bem como tendo sido esta julgada improcedente, os juros de mora estão incidindo também sobre o montante devido a título de multa de ofício, além, é claro, do débito a título de principal.

Não restando dúvidas quanto a esta incidência, não de ser reconhecidas as razões recursais do contribuinte e apreciada a matéria, sob o risco de se implicar em cerceamento ao direito de defesa e contraditório, já que estar-se-ia deixando de apreciar matéria contestada pela recorrente e com repercussão econômica direta ao patrimônio daquela no curso do presente processo administrativo fiscal.

Por essas razões, entendo que deve ser conhecido o recurso voluntário quanto à discussão acerca da incidência ou não dos juros de mora sobre a multa de ofício, posto que latente a verificação de incidência desta aos débitos em discussão no presente processo administrativo.

Da exclusão dos juros sobre a multa de ofício

Apresento os argumentos a seguir como declaração de voto, pois, abri divergência quanto ao ponto específico que, debatido pelos demais julgadores, restou vencido no julgamento do presente recurso voluntário quanto a incidência dos **juros moratórios sobre a multa de ofício**.

A recorrente pleiteia a exclusão da incidência dos juros de mora (TAXA SELIC) sobre o montante devido a título de “multa de ofício”. Entendo que a recorrente tem razão, posto que não há previsão legal que albergue a incidência dos juros moratórios sobre a multa de ofício.

O fundamento legal que supostamente dá abrigo à incidência dos juros moratórios sobre a multa de ofício é o artigo 61, § 3º, da Lei nº. 9.430/96, contudo, entendo não ser esta a melhor interpretação. Eis a redação:

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.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 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.

O *caput* do referido artigo é bastante claro: “*Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal [...]*”. O § 3º estabelece a incidência dos juros de mora sobre os débitos “*a que se refere este artigo*”. Para se defender a incidência dos juros moratórios sobre a multa de ofício, tem-se que entender ser esta “*decorrente de tributos e contribuições*”. Ora, as multas de ofício não são débitos decorrentes de tributos, pois são penalidades que decorrem de punição aplicada pela fiscalização quando verificadas as seguintes condutas: a) falta de pagamento ou recolhimento dos tributos e contribuições, após o vencimento do prazo para tal; e b) falta de declaração e declaração inexata. Incurridas alguma dessas condutas, surge o direito da fiscalização de imputar ao contribuinte a multa de ofício, nos termos do artigo 44 da Lei nº. 9.430/96 (redação atual):

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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;

Assim, entendo que a incidência dos acréscimos moratórios previstos no art. 61 da Lei nº. 9.430/96 se dá sobre “*débitos decorrentes de tributos e contribuições*”, ao passo que a multa de ofício não decorre de tributos ou contribuições, mas sim do descumprimento do dever legal de declará-lo e/ou pagá-lo.

Ainda, destaca-se que o art. 161, § 1º do Código Tributário Nacional é frequentemente usado como fundamento para autorizar a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Do mesmo modo, entendo que o referido dispositivo legal não autoriza esta incidência, posto que a previsão ali contida está condicionada a edição de uma lei específica regulando a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

Portanto, discordo do entendimento do ilustre Relator apresentando as razões pela qual afasto a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, posto que tanto o artigo 61, § 3º, da Lei nº. 9.430/96, quanto o art. 161, do CTN, não são fundamento legal apto a permitir tal incidência.

Carlos Alexandre Tortato.