



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

Processo nº 16327.720083/2013-37
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-005.988 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de abril de 2019
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente UNIBANCO-UNIÃO DE BANCOS BRASILEIROS S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

DECADÊNCIA. OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS. PAGAMENTO ANTECIPADO. SÚMULA CARF Nº 99.

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, 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).

No caso dos autos, extintas pela decadência as contribuições lançadas na competência 01/2008, exclusivamente nos autos-de-infração de obrigações principais.

OPÇÃO DE COMPRA DE AÇÕES. *STOCK OPTIONS*.

Os pagamentos efetuados a funcionários, executivos e demais prestadores de serviço da empresa, por meio de opção de compra de ações, caracterizam-se como remuneração, constituindo-se, assim, em fato gerador das contribuições previdenciárias.

OPÇÃO DE COMPRA DE UNITS -. *STOCK OPTIONS*. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA MOMENTO DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.

O fato gerador em relação ao plano de *Stock Options* ocorre pelo ganho auferido pelo trabalhador, quando o mesmo exerce o direito em relação às ações que lhe foram outorgadas. No caso dos autos, elegido critério distinto, torna-se insubsistente a autuação.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PLR. REMUNERAÇÃO.

O pagamento a título de PLR não pode substituir ou complementar a remuneração. Inteligência do artigo 3º *caput* da Lei nº 10.101/2000.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO

Integra o salário de contribuição pelo seu valor total o pagamento de verbas a título de participação nos lucros ou resultados, quando em desacordo com a legislação correlata e sobre ele incidem as contribuições devidas à Seguridade Social. Art. 22, I, III e § 1º c/c Art. 28, § 9º, “j”, ambos da Lei nº 8.212/91.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. REGRAS CLARAS. PRÉVIO CONHECIMENTO DOS BENEFICIÁRIOS.

As regras claras e objetivas referem-se à possibilidade de os trabalhadores conhecerem previamente, no corpo do instrumento de negociação, quanto irão receber a depender do lucro auferido ou do resultado obtido pelo empregador se os objetivos forem alcançados. No caso dos autos, o conjunto probatório não foi apto a comprovar o conhecimento prévio das regras por parte dos beneficiários.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PARTICIPAÇÃO DO SINDICATO. DECISÃO POR MAIORIA ACOLHENDO APENAS A CONCLUSÃO DO RELATOR. RICARF, ARTIGO 63, § 8º.

Para fins de pagamento de PLR faz-se necessária a participação do representante do sindicato da categoria profissional na etapa de negociação do plano. No caso dos autos, a maioria do Colegiado entendeu regular a participação de sindicato representativo de categoria profissional similar à da classe trabalhadora a que pertencem os empregados.

Dispõe o art. 63, § 8º do Anexo II do RICARF, que na hipótese em que a decisão por maioria dos conselheiros ou por voto de qualidade acolher apenas a conclusão do relator, caberá ao relator reproduzir, no voto e na ementa do acórdão, os fundamentos adotados pela maioria dos conselheiros.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PERIODICIDADE DOS PAGAMENTOS. DESCARACTERIZAÇÃO DAS PARCELAS EM DESACORDO COM A LEI. DECISÃO POR MAIORIA ACOLHENDO APENAS A CONCLUSÃO DO RELATOR. RICARF, ARTIGO 63, § 8º.

Pagamentos feitos a título de PLR em periodicidade inferior a um semestre civil e/ou mais de dois pagamentos no mesmo ano civil, caracterizam violação do critério de periodicidade de pagamentos previsto no §2º, do artigo 3º, da Lei nº 10.101/2000. Havendo pagamento em desacordo devem ser computadas na base de cálculo das contribuições previdenciárias as parcelas ulteriores: a partir da segunda parcela na periodicidade semestral; a partir da terceira parcela, se periodicidade anual.

Dispõe o art. 63, § 8º do Anexo II do RICARF, que na hipótese em que a decisão por maioria dos conselheiros ou por voto de qualidade acolher apenas a conclusão do relator, caberá ao relator reproduzir, no voto e na ementa do acórdão, os fundamentos adotados pela maioria dos conselheiros.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES PRINCIPAL E ACESSÓRIA. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. SÚMULA CARF 119.

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (Súmula CARF nº 119).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso para: 1) por maioria, reconhecer a decadência da competência de 01/2008 nos autos de infração de obrigações principais, vencido o conselheiro Wesley Rocha que reconheceu a decadência também em relação às obrigações acessórias; 2) por unanimidade, excluir do lançamento os valores relativos às opções de compra de *units* no levantamento de *stock options*; 3) por maioria de votos, manter o lançamento em relação aos valores pagos a título de PLR, vencidos os conselheiros Wesley Rocha e Marcelo Freitas de Souza Costa, que deram provimento na matéria; votaram pelas conclusões: a) os conselheiros Reginaldo Paixão Emos, Cleber Ferreira Nunes Leite, José Alfredo Duarte Filho e João Maurício Vital que entenderam ter havido participação do sindicato no acordo de PLR; b) os conselheiros João Maurício Vital, Reginaldo Paixão Emos e Cleber Ferreira Nunes Leite que entenderam que a inobservância da periodicidade afeta apenas os beneficiários que receberam além de duas parcelas anuais; c) o conselheiro José Alfredo Duarte Filho, que entendeu que a inobservância da periodicidade afeta apenas a terceira parcela paga aos beneficiários, e d) os conselheiros Cleber Ferreira Nunes Leite e José Alfredo Duarte Filho que entenderam ter havido regras claras e de conhecimento dos beneficiários para pagamento da PLR; 4) por unanimidade de votos, excluir da base de cálculo da multa (AIOA nº 37.377.801-5), na sistemática vigente à época dos fatos geradores, os valores relativos à *stock options*, e aplicar a Súmula CARF nº 119. Nos termos do art. 58, §5º, Anexo II do RICARF, os conselheiros João Maurício Vital, Virgílio Cansino Gil (suplente convocado) e José Alfredo Duarte Filho (suplente convocado) não votaram em relação aos itens 1 e 2, por tratarem de questões já votadas pelos conselheiros Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (suplente convocada), Juliana Marteli Fais Feriato e Thiago Duca Amoni em reunião anterior. Julgamento iniciado na reunião de 03/2019¹

(Assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Presidente.

(Assinado digitalmente)

Antonio Sávio Nastureles - Relator.

¹ A primeira deliberação do Colegiado, ocorrida na sessão ordinária de 12/03/2019, com a presença dos conselheiros Reginaldo Paixão Emos, Wesley Rocha, Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (Suplente), Thiago Duca Amoni, Cleber Ferreira Nunes Leite, Marcelo Freitas de Souza Costa, Juliana Marteli Fais Feriato e Antônio Savio Nastureles (Presidente em exercício), sendo que os conselheiros Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez e Thiago Duca Amoni, suplentes convocados, integraram o colegiado em substituição, respectivamente, aos conselheiros João Maurício Vital e Alexandre Evaristo Pinto.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio Savio Nastureles, Wesley Rocha, Reginaldo Paixão Emos, Virgílio Cansino Gil (suplente convocado), Cleber Ferreira Nunes Leite, Marcelo Freitas de Souza Costa, José Alfredo Duarte Filho (suplente convocado) e João Maurício Vital (Presidente).

Ausente a conselheira Juliana Marteli Fais Feriato, substituída pelo conselheiro Virgílio Cansino Gil.

Relatório

1. Trata-se de julgar recurso voluntário (e-fls 5154/5184) interposto em face do Acórdão nº 16-49.016 (e-fls 5091/5149), prolatado pela DRJ São Paulo I, em sessão de julgamento realizada em 30 de julho de 2013.

2. Por bem traçar os contornos da exigência fiscal e do litígio devolvido a este Colegiado, faz-se a transcrição parcial do relatório contido na decisão recorrida, circunscrevendo-nos somente à matéria litigiosa.

início da transcrição do relatório inserto no Acórdão nº 16-49.016

DA AUTUAÇÃO

1. São integrantes do presente processo os seguintes Autos de Infração (AI):

(i) AI DEBCAD n.º 37.377.799-0, no montante de R\$ 250.858.008,74 (duzentos e cinquenta milhões, oitocentos e cinquenta e oito mil e oito reais e setenta e quatro centavos), consolidado em 19/02/2013, referente a contribuições destinadas à Seguridade Social, previstas no artigo 22, incisos I, II e III, e parágrafo 1º da Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, correspondentes à parte da empresa (base de cálculo 22,5% do salário de contribuição) e do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre a remuneração paga a segurados empregados e contribuintes individuais, não declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) e não recolhidas, relativas aos levantamentos:

- OC – OPÇÕES, nas competências de 02/2008 a 09/2008;
- OE – OPÇÕES, nas competências de 01/2008 a 09/2008;
- OE2 – OPÇÕES, na competência de 12/2008;
- PL – PARTICIPAÇÃO, nas competências de 01/2008 a 11/2008
- PL1 – PARTICIPAÇÃO, na competência de 10/2008
- PL2 – PARTICIPAÇÃO, na competência de 12/2008

(ii) AI DEBCAD n.º 37.377.800-7, no montante de R\$ 24.118.764,25 (vinte e quatro milhões, centos e dezoito mil e setecentos e sessenta e quatro reais e vinte e cinco centavos), consolidado em 19/02/2013, referente a contribuições devida a

Terceiros: Salário Educação e INCRA, – incidentes sobre a remuneração paga a segurados empregados, não declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) e não recolhidas, relativas aos levantamentos:

- OE – OPÇÕES, nas competências de 01/2008 a 09/2008;
- OE2 – OPÇÕES, na competência de 12/2008;
- PL – PARTICIPAÇÃO, nas competências de 01/2008 a 11/2008
- PL1 – PARTICIPAÇÃO, na competência de 10/2008
- PL2 – PARTICIPAÇÃO, na competência de 12/2008

(iii) AI DEBCAD nº 37.377.801-5 - Descumprimento de Obrigação Acessória, relacionadas aos fatos geradores lançados na ação fiscal sem a devida informação nas GFIP e nas competências em que a multa anterior à Medida Provisória nº 449/08, convertida em 27/05/2009, na Lei nº 11.941, demonstrou-se mais favorável ao contribuinte, o código de fundamento legal é CFL 68, e a multa no valor originário importa em R\$ 858.690,00 (oitocentos e cinquenta e oito mil e seiscentos e noventa reais), por infração ao disposto no artigo 32, inciso IV e parágrafo 5º da Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, na redação dada pela Lei n.º 9.528, de 10/12/1997, e no artigo 225, inciso IV e parágrafo 4º do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06/05/1999.

2. O Relatório Fiscal, fls. 4879/4931, em suma, traz as seguintes informações:

2.1. Constituem fatos geradores das contribuições lançadas as remunerações, sobre as quais não foram recolhidas as devidas contribuições sociais:

a) pagas aos segurados empregados a propósito de "Participação nos Lucros ou Resultados", em desacordo com a legislação específica; e

b) pagas aos segurados empregados e contribuintes individuais, na forma de concessão de opções de compra de *units*; e

(...)

2.2. Os valores apurados foram obtidos das folhas de pagamento, confirmados com a contabilidade da empresa, entregues pela empresa em arquivos magnéticos, validados pelo Sistema de Validação e Autenticação (SVA);

2.3. Os valores apurados de "Opções de Compra de Units" foram obtidos de dados constantes em planilha (formato Excel), com senha, fornecidos pela empresa por meio de arquivo em meio magnético, em 17/09/2012, validados pelo Sistema de Validação e Autenticação (SVA);

(...)

3. "Participação nos Lucros ou Resultados" - PLR

3.1 Os valores apurados foram obtidos das folhas de pagamento, confirmados com a contabilidade da empresa;

3.2. Foram encontrados na contabilidade da empresa pagamentos de verbas a título de PLR aos empregados da empresa, contas nº: **8971020001** - Participação Lucros Empregados; **4931500001** - Provisão para Participação nos Lucros;

4931500002 - Gratificação Diretoria a Pagar; **4933000001** - Gratificação Diretoria a Pagar; **493300003** - Gratificações e Participações a Pagar.

3.3. Foram encontradas em suas folhas de pagamentos, verbas pagas a título de PLR, aos seus empregados, nas rubricas nº: **3485** - PLR CCT Parcela Adicional; **3495** - PLR/PRU; **3505** - PLR Bônus; **4100** - PLR/CCT; 4200 - Adiantamento de PLR I; 4210 - PLR/Bônus; 4211 - PLR/Bônus; 4225 - Parcela Adicional da PLR (CCT Bancários); 4226 - Parcela Adicional da PLR (CCT Bancários); 4230 - PLR/PRU; 4235 - PLR/RR (Remuneração por Resultado); 4236 - Dif PLR/RR (Remuneração por Resultado); 4240 - Participação nos Lucros e Resultados VI; 4245- Participação nos Lucros e Resultados VII; 4275 - PLR/PLUS RV e 4276 - Dif PLR/PLUS RV);

3.4. Constatou a fiscalização que tais pagamentos foram realizados com base nos instrumentos de negociação:

a) Convenções Coletivas de Trabalho (CCT) sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2007 e 2008; e

b) Acordos Próprios sobre Plano de Participação nos Resultados Anos-Base 2007 e 2008, celebrados entre empresas do grupo Unibanco (dentre elas a empresa autuada) e Comissão de Trabalhadores dessas empresas.

3.4.1. A fiscalização analisou a periodicidade desses pagamentos e, constatou o não atendimento ao disciplinado no art. 3º, § 2º, da Lei nº 10.101/2000, que expressamente veda o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de PLR em periodicidade inferior a um semestre civil ou mais de duas vezes no mesmo ano civil;

3.4.2 Os pagamentos efetuados podem ser observados pela amostragem consignada no Demonstrativo da Periodicidade dos Pagamentos de PLR², constam casos para o mesmo beneficiário de três pagamentos dentro do mesmo ano ou, de dois pagamentos no mesmo semestre;

3.4.3. Constatado pela fiscalização o descumprimento de determinação legal e sendo a PLR um instituto único, todos os valores pagos a esse título, constantes do Demonstrativo da PLR Paga por Beneficiário - 2008, que incluem tanto os pagamentos fundamentados nas Convenções Coletivas de Trabalho específicas de PLR quanto os relativos aos Acordos Próprios de PLR (item 5.14 do Relatório Fiscal), foram considerados integrantes do salário de contribuição;

3.5. Quando da elaboração de Acordo Próprio (Plano Próprio), outros quesitos da Lei nº 10.101/2000, foram contrariados assim informa a fiscalização:

3.5.1. O Acordo Próprio possui vigência retroativa foi assinado em 29 de março de 2007 (vigência de 01 de janeiro de 2007 a 31 de dezembro de 2008), é decorrente de negociação entre algumas empresas do grupo Unibanco e Comissão de Trabalhadores, e como tal, é obrigatória a participação de um representante do sindicato da categoria, em cumprimento ao disposto no inciso I do art. 2º da Lei nº 10.101/2000.

3.5.2. Os empregados da empresa (banco) são representados pelo Sindicato dos Bancários e Financiários de São Paulo, Osasco e Região na sua base territorial e nacionalmente pela CONTRAF - Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro, entidades filiadas à Central Única dos Trabalhadores - CUT. Esta é a representação sindical eleita pela categoria dos bancários em São Paulo. No

² Anexado às e-fls 53/4823, o Demonstrativo da periodicidade dos pagamentos de PLR é composto por 4771 páginas, e traz uma listagem com dados identificadores dos empregados (nome e CPF) e dos pagamentos (competência, código e descrição da rubrica, valor pago).

entanto, o Acordo Próprio datado de 29 de março de 2007 foi assinado por um representante da CONTEC - Confederação Nacional dos Trabalhadores nas Empresas de Crédito, uma Confederação estranha à categoria e que não possui legitimidade para representar os bancários no Município de São Paulo, Osasco e Região, desrespeitando assim a soberania da categoria e a Lei nº 10.101/2000 que prevê a obrigatoriedade do representante do sindicato da categoria;

3.5.3. Que a carta apresentada na ação fiscal, datada de 22 de março de 2007 e endereçada à CONTRAF, convocando a entidade a indicar um membro para integrar a Comissão de Negociação da PLR de empresas do grupo e notificando-a para que o membro indicado comparecesse à reunião de negociação que ocorreria em 29 de março de 2007; ainda que a entidade sindical tenha restado silente, tal fato não supre a obrigatoriedade do representante do sindicato da categoria na referida negociação, requisito este exigido por lei.

3.5.4. Menciona matéria publicada no jornal Folha de São Paulo, no caderno Dinheiro2, datado de 14 de agosto de 2008, sob o título "Bancos priorizam diretores na participação de lucros", (matéria pode ser obtida do acervo do jornal em <http://acervo.folha.com.br/fsp/2008/08/14/73/>); na qual o presidente do Sindicato dos Bancários e Financeiros de São Paulo, Osasco e Região, Luiz Cláudio Marcolino, expõe de uma forma simples o posicionamento do sindicato em relação ao PLR.

3.5.5. Daí concluir que, se por um lado os bancos nas Convenções Coletivas negociam no sentido de limitar as participações nos lucros dos empregados, pois abrange a totalidade da categoria e é igualitário, por outro lado buscam regulamentar um plano próprio que limite a população elegível e inclua a remuneração variável dos níveis gerenciais e acima. Provavelmente isso tenha sido um fator inibidor da negociação, visto que dificilmente o sindicado dos bancários aprovaria uma proposta que não contemplasse todos os funcionários e fosse isonômica.

3.6. Outro quesito apontado que contraria a Lei nº 10.101/2000 é que não houve comprovação de que o Plano Próprio se encontra arquivado na competente entidade sindical, como estabelecido no art. 2º, § 2º, da Lei nº 10.101/2000. Foi apresentada pela empresa em 23/05/2012, carta, não datada, endereçada ao Ministério do Trabalho e Emprego, em que é requerido o registro e arquivamento do Plano Próprio, protocolada sob o número 46219.022516/2007-35 em 19/04/2007;

3.6.1. Que, não foram observados os mandamentos legais: a) participação de um representante do sindicato da categoria nas negociações, e b) que o acordo celebrado seja arquivado no sindicato da categoria.

3.7. Outro fato apontado é quanto a previsão da Lei nº 10.101/2000, de que dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, destaca do Plano Próprio, de 29 de março de 2007, a Cláusula Sétima, que transcreve no item 5.30 do Relatório Fiscal, informando que os Anexos II, III e IV do Plano Próprio, que trata de Modelos de Pagamento de Participação nos Lucros e Resultados, também citam o contrato de metas como elemento de avaliação para o pagamento da PLR;

3.7.1. Que restou comprovado, pela análise que procedeu nos documentos apresentados pela empresa, em atendimento à Intimação TIF de 17/04/2012, como descrito no Relatório Fiscal, o desrespeito pelo contribuinte às normas que regem a distribuição de PLR, uma vez que a própria empresa não logrou êxito em compor e

explicar os valores pagos a título de PLR e, nem comprovar o prévio conhecimento pelos empregados das metas estabelecidas, itens 5.32/5.37 do Relatório Fiscal;

3.7.2. Que a escolha de critérios subjetivos aplicados na determinação do cumprimento das metas, impossíveis de aferição *a posteriori* por critérios objetivos, conforme preconiza o art. 2º, § 1º, da Lei nº 10.101/00, também descaracteriza a natureza não remuneratória das verbas pagas a título de participação nos lucros ou resultados.

3.7.3. Que o quantum a ser distribuído a cada empregado deve comportar a possibilidade de aferição objetiva, sem depender de critérios subjetivos de avaliação

3.7.4. Que a participação nos lucros ou resultados não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado. Do exame das folhas de pagamento, observaram-se diversos casos em que verba paga a título de PLR aos empregados, paga com base nos Acordos Próprios, excedia em dezenas de vezes o valor do salário base (do ordenado) do próprio empregado, como destacados por amostragem no Demonstrativo - PLR x Ordenado. Há casos em que o valor da PLR excede em mais de cem vezes o ordenado do funcionário.

3.8. Destaca a Auditora Fiscal do Anexo I do Acordo Próprio de 29.de março de 2007, que trata da definição do total do montante a ser distribuído sob a forma de participação nos lucros e resultados, o chamado "pool de bônus", que estabelece:

"É atribuído a cada Área/Unidade de Negócio um percentual para gerar o montante a ser distribuído como Participação nos Lucros e Resultados. Estes percentuais foram definidos com base em estudos específicos para cada Área/Unidade de Negócio, pesquisa de mercado e histórico de remuneração variável dos colaboradores. A alteração destes percentuais é prerrogativa do Presidente do Unibanco em conjunto com o Executivo responsável pela Área de Recursos Humanos do Conglomerado (Unibanco Pessoas)."

Mais adiante prescreve:

"Eventuais exceções somente poderão ser implementadas se aprovadas pelo Presidente Executivo do Unibanco." -

3.8.1. Informa a Auditora Fiscal que, também, o caput do art. 3º da Lei nº 10.101/2000, foi claramente contrariado, pois, a verba paga a título de participação nos lucros, para muitos empregados beneficiários, passou a ser sua remuneração principal e, que da leitura dos planos e dos seus anexos, não se verifica qualquer possibilidade da verba paga a título de PLR alcançar valores tão vultosos, como os concedidos.

3.9. Os motivos relatados, a não obediência aos critérios legais, caracterizou que a "participação nos lucros ou resultados", paga com base no Acordo Próprio e na Convenção Coletiva de PLR, como integrante do salário de contribuição, visto que não atende aos requisitos da lei em seu aspecto formal e material, perdem as características de desoneração e, assim, entram no conceito de salário de contribuição, não estando dentre as exceções previstas no art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212/1991.

4. Das "Opções de Compra de Units", consta que:

4.1. Os valores apurados foram obtidos de dados constantes em planilha (formato Excel), cuja senha é ilp3063, fornecida pela empresa ora notificada por meio de arquivo em meio magnético (CD), Código de Identificação Geral - CIGA = 81193931-9803fc33-2053ea9f-552a2873;

4.2. Os planos de "Stock Options" (distribuição de opções de compra de ações para trabalhadores) consistem numa espécie de remuneração variável, e representam a concessão futura do direito de opção de compra de ações a destinatários específicos (administradores, empregados ou prestadores autônomos de serviços da companhia ou de suas subsidiárias), mediante o pagamento de um preço prefixado;

4.3. Sobre o Plano de Opção de Compra de Ações Unibanco – Performance, consta que após análise do Regulamento do Plano de Opção de Compra de Ações Unibanco – Performance, nos termos da Proposta do Conselho de Administração, de 15 de outubro de 2001 e posteriores reformas do Plano, aprovados por Assembléias Gerais Extraordinárias de 08 de abril de 2005, de 21 de março de 2007 e, de 27 de março de 2008; do Formulário 20-F, arquivado na *U.S. Securities and Exchange Commission (SEC)* em 30 de junho de 2008, que contém informações referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2007, concluiu a fiscalização que:

4.3.1. O Plano foi criado para possibilitar ao Unibanco, a obtenção e a manutenção dos serviços de executivos de alto nível, sendo-lhes oferecido em contrapartida o benefício de se tornarem acionistas, por meio da concessão de opções de compra de ações ou de *units*, nos termos, nas condições e no modo previsto no Regulamento;

4.3.2. Podem receber as opções: os administradores e empregados da empresa e de suas controladas;

4.3.3. Aos beneficiários do Plano podem ser outorgadas: a) Opções de compra de ações - que confere ao trabalhador (executivo) o direito de subscrever (adquirir) ações; b) Opções de compra de *units* (opções de *units*) - que confere ao trabalhador o direito de adquirir *units*;

4.3.4. Constatou a fiscalização, através da análise das Atas Sumárias das Reuniões do Comitê de Administração do Plano, que no período de interesse da auditoria, não houve outorga de opções de compra de ações aos executivos, mas somente de opções de compra de *units*, sendo sempre deliberado nessas reuniões os nomes dos beneficiários, quantidade de *units* outorgadas, o prazo de exercício e o preço de exercício (às vezes fixado por lote de 1.000 *units* e às vezes por preço unitário de *units*);

4.3.5. O prazo de exercício foi sempre estipulado: "1/3 por ano após 3 anos", o que significa que a cada ano contado a partir do terceiro ano da data de outorga, o titular adquire 1/3 das opções que lhe foram outorgadas;

4.3.6. O item 1.2.6. do Regulamento original define: "PRAZO DE EXERCÍCIO é o período de carência entre a data de outorga da Opção de Compra e a data em que a mesma pode ser exercida pelos Executivos, fixado pelo COMITÊ".

4.3.7. Combinados os dispostos no item 1.2.6. do Regulamento original com os itens 4.4.2. e 4.6.1. do Regulamento do Plano (transcritos pela auditora), verificou-se que somente após decorrido o prazo de exercício é que tais opções são definitivamente adquiridas pelo trabalhador, ou seja, poderá este agir como titular da opção e exercer o direito nela conferido, que é o de comprar *units* pagando o preço de exercício;

4.3.8. É exigida a manutenção da prestação dos serviços durante todo o prazo de exercício, sob pena de ser extinta a opção outorgada. Resta claro (i) o efeito "algemas de ouro" (essa função de "algebra" diz-se por disposições segundo as quais um trabalhador perde o direito de exercer as suas opções ou de exercê-las apenas

durante um período limitado e/ou apenas até certo limite, caso deixe a companhia contra a vontade dela) e, (ii) o caráter remuneratório da opção, uma vez que são concedidas ao trabalhador em troca dos bons serviços por este prestado;

4.3.9. A data da ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações por meio de opções de units é a data de aquisição das opções de units, e no caso em apreço, é definida como sendo o dia imediatamente seguinte ao término do prazo de exercício, e a base de cálculo apurada é a mensurável nessa mesma data. Destaca que não importa se o trabalhador exerceu ou não as opções que adquiriu.

5. Da Aferição da Base de Cálculo

5.1. A base de cálculo das contribuições previdenciárias devidas pelo sujeito passivo foi obtida por aferição indireta, aplicado o disposto no artigo 33, § 3º, da Lei nº 8.212/1991, em virtude de não constar das folhas de pagamento o valor relativo às remunerações dos segurados por meio de opções de compra de units, tendo a auditoria se guiado por critérios razoáveis e aceito tecnicamente, escorando-se em princípios, em especial, o da supremacia do interesse público, o da razoabilidade, da proporcionalidade e da capacidade contributiva;

5.2. Os parâmetros utilizados para aferir da base de cálculo na data do fato gerador cujos valores foram fornecidos pela empresa (planilha e senha conforme informado no item 6.79 do relatório Fiscal), são:

a) o preço de mercado da unit - ajustado pelos eventos de grupamento e bonificação;

b) o preço de exercício da opção - ajustado pelos mesmos eventos acima;

c) quantidade de opções outorgadas (ativo-válidas) - também ajustada pelos eventos citados e cancelamentos realizados;

5.3. Como cada opção de compra de unit enseja o direito à aquisição de uma unit, a base de cálculo das contribuições devidas (remuneração dos segurados) foi obtida multiplicando-se a quantidade de opções de units outorgadas e passíveis de exercício pela diferença, entre o preço de mercado da units e, o preço de exercício da opção, ambos referentes à data do fato gerador.

5.4. A apuração da base de cálculo consta do Demonstrativo - Remuneração com Opções de Compra de Units³.

(...)

7. Das Obrigações Acessórias

7.1. O sujeito passivo incorreu na infração ao art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997, combinado com art. 225, IV e §4º do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999, por ter deixado de informar na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP os valores relativos à remuneração paga aos empregados a título de Participação nos Lucros e Resultados - PLR em desacordo com lei específica e os valores referentes à remuneração paga aos segurados empregados e contribuintes individuais, por meio de opções de compra de units e, os valores da remuneração paga a contribuintes individuais sob a forma de previdência privada, originando a lavratura do Auto de Infração de Obrigações Acessórias - AIOA nº 37.377.801-5.

³ E-fls. 4836/4847.

Da Aplicação e do Cálculo da Multa

7.2. No período de autuação pelo descumprimento das obrigações acessórias prevista no artigo 32, inciso IV e parágrafo 5º da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, na redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/1997, e no artigo 225, inciso IV e parágrafo 4º do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999, o número total de segurados da empresa enquadra-se na faixa de "acima de 5.000 segurados". Sendo assim, o limite mensal previsto no art. 32, § 5º da Lei nº 8.212/1991, acrescentado pela Lei nº 9.528/1997, e no Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, artigos 284, inciso II e 373, é de R\$ 80.856,00 (oitenta mil e oitocentos e cinquenta e seis reais), que corresponde a "50 x o valor mínimo". Tal limite foi calculado conforme determina a lei e a Portaria Interministerial MPS/MF nº 15, de 10 de janeiro de 2013.

7.3. A multa aplicada corresponde a 100% (cem por cento) do valor devido relativo à contribuição não declarada em GFIP, limitada, por competência, ao limite mensal.

7.4. A partir da edição da Medida Provisória nº 449, de 03 de dezembro de 2008, convertida, em 27 de maio de 2009, na Lei nº 11.941, a multa em lançamento de ofício sobre a totalidade ou diferença das contribuições previdenciárias e, para outras entidades e fundos (terceiros), simultaneamente nos casos de falta de recolhimento, de falta de declaração e no de declaração inexata, passou a ser regida pelo art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

7.5. A multa prevista no art. 44, inciso I, é única, de 75% (setenta e cinco por cento), e visa apenas, de forma conjunta, tanto o não pagamento, seja ele parcial ou total, do tributo devido, quanto a não apresentação da declaração ou sua apresentação de forma inexata.

7.6. A multa de ofício, agora prevista pela Lei nº 9.430/96, a partir da competência de dezembro de 2008, não pode conviver com outra penalidade da mesma natureza e sobre o mesmo fato, ou seja, para a conduta de não pagar e não declarar os valores relativos às contribuições previdenciárias e de terceiros ou declará-los de forma inexata, teremos somente a multa em lançamento de ofício.

7.7. A penalidade menos severa resultante da comparação entre a aplicação da multa de ofício estabelecida pelo inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96 e a soma da multa de mora prevista pela alínea "a", do inciso II, do art. 35 da Lei nº 8.212/91 (24%) com a multa prevista no §5º do art. 32 do mesmo diploma legal, no presente caso, nas competências de 01/2008, 02/2008, 03/2008, 04/2008, 05/2008, 06/2008, 07/2008, 08/2008, 09/2008 e 11/2008, a penalidade anterior à publicação da MP nº 449/2008 mostrou-se menos severa que a utilização da multa de lançamento de ofício, já nas competências 10/2008 e 12/2008 foi aplicada a multa de ofício.

7.8. Os documentos comprobatórios do crédito tributário constam arrolados no item 11.4⁴ do Relatório Fiscal

DA IMPUGNAÇÃO

8. Inconformada com as autuações, no prazo regulamentar, o sujeito passivo apresentou impugnação ao Procedimento Administrativo nº 16327.720083/2013-37, Autos de Infração DEBCAD nº 37.377.799-0, 37.377.800-7 e 37.377.801-5, às fls.

⁴ E-fls. 4928/4929.

4.936 a 4.962, com documentos de representação, atas, documentos diversos anexos às fls. 4.963/5.084.

8.1. A impugnante faz um breve relato dos fatos, e deduz em sua defesa, as alegações a seguir sintetizadas:

Dos fatos:

9. Que tomou ciência dos autos de infração em 21.02.2013, nos valores de R\$ 250.858.008,74 (AI 37.377.799-0) e R\$ 24.118.764,25 (AI 37.377.800-7), para cobrança de contribuição previdenciária incidente sobre a remuneração dos empregados, relativas à parte da empresa e àquela destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência da incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho - RAT, bem como para cobrança de contribuição previdenciária destinada a terceiros (Salário- Educação e INCRA), relativamente às competências janeiro a dezembro de 2008 e, do auto de infração nº 37.377.800-5, no valor de R\$ 858.690,00 para cobrança de multa por descumprimento de obrigação acessória, por deixar de informar, na guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e informações à Previdência Social – GFIP, incidentes sobre os pagamentos efetuados pela Impugnante a título de: Participação nos Lucros e Resultados - ("PLR"), sobre a outorga de opções de compra de units a determinados diretores elegíveis e sobre as contribuições extraordinárias efetuadas a alguns participantes do Plano de Previdência Complementar.

Das Preliminares

10. DA NULIDADE DO LANÇAMENTO, alega que:

10.1. A presente autuação contém vício com relação ao quantum autuado, razão pela qual padece de nulidade e deve ser cancelada;

10.2. O auto de infração nº 37.377.799-0 relaciona-se à pretensão da autoridade fiscal de exigir contribuições previdenciárias sobre os pagamentos realizados a título de participação nos lucros e resultados em suposto desacordo com a legislação específica (Lei nº 10.101/00) e, os caracterizou como remuneração;

10.3. A autoridade autuante alegou desrespeito ao requisito da periodicidade dos pagamentos previsto no § 2º do artigo 3º da Lei nº 10.101/2000 e; incluiu na base de cálculo autuada os pagamentos feitos a todos os funcionários, sem distinguir quais seriam aqueles que efetivamente foram contemplados com pagamentos em desrespeito à periodicidade imposta pela lei;

10.4. A base de cálculo autuada deveria conter somente a parcela que efetivamente excedeu o referido limite legal e; em observância aos artigos 142 do CTN e 10 do Decreto nº 70.235/1972, a autoridade fiscal deveria ter identificado os funcionários que receberam, supostamente, mais de dois pagamentos a título de PLR;

10.5. A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo já reconheceu a nulidade do ato administrativo que ofende aos ditames do art. 142 do CTN e; o E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se manifestou, em inúmeras oportunidades, quanto à nulidade do auto de infração nas situações de erro na base de cálculo. Transcreve ementas dos acórdãos.

10.6. O procedimento adotado pela autoridade fiscal está em dissonância com a legislação que rege a matéria, visto que a base de cálculo autuada deveria ter sido segregada para que fosse possível a identificação dos funcionários que receberam, supostamente, mais de dois pagamentos a título de PLR.

10.7. Tal fato fulmina o auto de infração, impondo-se seu cancelamento.

11. DA DECADÊNCIA DOS LANÇAMENTOS RELATIVOS TANTO À OBRIGAÇÃO PRINCIPAL COMO ACESSÓRIA, alega que:

11.1. Consumou-se a decadência com relação ao mês de janeiro de 2008, tanto em relação aos créditos tributários relativos à obrigação principal como pela exigência da multa pelo descumprimento da correspondente obrigação acessória, objeto do auto de infração n. 37.377.801-5, tendo em vista o transcurso do prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, nos termos do artigo 150, § 4º do CTN;

11.2. Para os tributos que, por sua natureza, estão sujeitos ao lançamento por homologação, incluindo-se entre eles as contribuições previdenciárias, cabe ao contribuinte, independentemente de qualquer ação da autoridade administrativa, verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o tributo devido e efetuar o seu pagamento, se, desse procedimento, houver algum tributo a ser pago, aguardando, por fim, a sua homologação que está previsto no § 4º do artigo 150 do CTN, que estabelece ao Fisco o prazo de cinco anos não somente para homologar o pagamento, caso existente, mas também para verificar se o contribuinte agiu de acordo com a lei, homologando ou não o seu ato;

11.3. Com a pacificação do entendimento sobre a contagem do prazo decadencial pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça, ocorrida nos autos do RESP nº 973.733, de 12/08/2009, ficou consolidado que, para a aplicação da regra decadencial contida no artigo 150, §4º, do CTN, deverá ser comprovado que houve o pagamento antecipado do tributo;

11.4. O Impugnante procedeu ao recolhimento das contribuições previdenciárias que entendia devidas, relativamente ao período autuado, destacando-se, para a presente situação, os comprovantes de recolhimento do mês de janeiro de 2008 (doc. 03), juntados à impugnação e, que demonstram a existência de pagamento antecipado;

11.5. Face à comprovação da antecipação de pagamento da contribuição previdenciária, aplica-se, ao caso, o prazo decadencial do artigo 150, §4º, do CTN, razão pela qual deve ser cancelada a autuação referente ao mês de janeiro de 2008, relativamente às obrigações principais e acessória.

No Mérito

Alega que a autuação é improcedente:

12. DA NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE OS PAGAMENTOS DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR).

12.1. Que a autoridade fiscal assevera que os pagamentos de PLR, tanto os decorrentes de Convenções Coletivas de Trabalho (CCT), quanto os relativos a planos próprios (Acordos Próprios), não integrem o salário de contribuição, não estejam sujeitos à incidência da contribuição previdenciária, referidos pagamentos devem estar de acordo com os ditames estabelecidos pela Lei nº 10.101/00.

12.1.1. DA PERIODICIDADE PREVISTA NA LEI 10.101/00

12.1.2. Aponta a fiscalização o não atendimento ao §2º do artigo 3º da Lei nº 10.101/00, que impede o pagamento a título de participação nos lucros ou resultados em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

12.1.3. A parcela de pagamentos efetuada acima da periodicidade fixada em lei decorre de peculiaridades que buscam possibilitar a correta quitação de tais valores, em cumprimento da legislação vigente.

12.1.4. A impugnante, no ano de 2008, realizou dois pagamentos a título de PLR (Programas Próprios e CCT) aos seus funcionários. A parcela de pagamentos apontada pela fiscalização, supostamente efetuada acima da periodicidade fixada em lei, decorre de mero ajuste dos primeiros pagamentos realizados o que não altera a natureza dos valores pagos a título de PLR, tampouco traduz ofensa ao art. 3º, § 2º da Lei nº 10.101/00. Menciona julgados do E. Tribunal Superior do Trabalho

12.1.5. Caso seja a autuação mantida deve observar apenas os pagamentos que excederam a periodicidade mencionada, devendo ser excluído da autuação o último pagamento realizado, por CPF identificado.

12.2. DA PARTICIPAÇÃO DO SINDICATO DA CATEGORIA NA NEGOCIAÇÃO DO PLANO PRÓPRIO E SEU RESPECTIVO ARQUIVAMENTO, alega que:

12.2.1. O Acordo Coletivo assinado em 29/03/2007, com vigência de 01/01/2007 a 31/12/2008, houve a participação do representante da CONTEC - Confederação Nacional dos Trabalhadores nas Empresas de Crédito, destaca que o plano próprio foi assinado por diversas empresas, dentre elas empresas do ramo de crédito, o que legitima a participação da citada Confederação (doc. 04).

12.2.2. O Impugnante, durante a fiscalização, apresentou carta, datada de 22/03/2007, endereçada à CONTRAF - Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro (representante do Impugnante a nível nacional), convocando esta entidade a indicar um membro para integrar a Comissão de Negociação da PLR e participar da reunião de negociação que ocorreria em 29/03/2007 (doc. 05).

12.2.3. A entidade ficou-se silente e não enviou nenhum representante para participar da reunião de negociação que, não pode essa ausência ser fundamento para a autoridade fiscal descaracterizar os pagamentos realizados pelo Impugnante a título de PLR, pois, como visto, sem prejuízo da efetiva participação do representante da CONTEC no acordo assinado em 2007, com período de vigência de 01/2007 a 12/2008, o Impugnante adotou os procedimentos cabíveis para que o representante nacional de sua categoria (CONTRAF) também pudesse participar das negociações.

12.2.4. Entende ter atendido o requisito legal previsto no inciso I do artigo 2º da Lei nº 10.101/2000.

12.3. Ausência de comprovação de que o plano próprio se encontra arquivado na competente entidade sindical:

12.3.1. Que o acordo assinado em 29/03/2007 foi arquivado na CONTEC e no Ministério do Trabalho (docs.06 e 07).

12.3.2. Cita lições de Ives Granda da Silva Martins, em Parecer elaborado sobre "Participação nos Resultados ofertada por empresa em valores superiores aos acordados com sindicatos ou acordo coletivo -Tratamento Tributário" e julgado proferido pelo Tribunal Regional do Trabalho da 3ª Região.

12.4. DA EXISTÊNCIA DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS

12.4.1. O agente fiscal afirma que não foram apresentadas as métricas de cálculo dos pagamentos efetivados segundo planos próprios e dos contratos de metas que pudessem explicar e justificar os valores pagos e que comprovassem prévio conhecimento pelos empregados das metas estabelecidas para confirmar o seu atendimento.

12.4.2. Os programas próprios, apresentados na fase de fiscalização são bem claros quanto às regras e aos montantes que serão recebidos pelos empregados se cumpridos os objetivos propostos.

12.4.3. Como verificado pela autoridade fiscal, os anexos II, III e IV dos Planos Próprios, que tratam do Modelo de Distribuição de Participação nos Lucros e Resultados, citam o contrato de metas como elemento de avaliação para o pagamento da participação nos resultados. O Impugnante foi intimado a apresentar, por amostragem, os contratos de metas de alguns funcionários, mas, apesar da apresentação de referidos contratos, a fiscalização desconsiderou-os por não trazerem as assinaturas dos empregados, nem a data de ciência dos mesmos, concluindo pela impossibilidade da comprovação acerca da ciência das metas envolvidas no pagamento.

12.4.4. A assinatura e, validação das metas ocorreu no sistema virtual interno do Impugnante ("intranet"), sendo certo que tal sistema já foi desativado, o que impossibilita a apresentação das telas do sistema que comprovam a data e a hora que os gestores e colaboradores entraram no sistema para assinatura do contrato, bem como para registrar as avaliações de desempenho.

12.4.5. Pontua, por oportuno, que antes ainda de sua aprovação, o contrato de metas ficava disponível no sistema interno do Impugnante para que os funcionários pudessem consultar as prerrogativas básicas do Plano Próprio e colocá-las em discussão com seus superiores a fim de aclará-las e adequá-las a realidade do setor a que são aplicáveis.

12.4.6. Os contratos de metas juntados pelo Impugnante contêm de forma pormenorizada as competências funcionais, com os descritivos dos resultados quantitativos, desenvolvimento pessoal, resultados qualitativos, descrição da auto avaliação e da avaliação do gestor, essas informações, possibilitam a comprovação da existência de regras claras e objetivas que possibilitaram a aferição do cumprimento do quanto acordado para determinação da participação nos resultados de cada empregado.

12.4.7. Dessa forma, a partir das provas juntadas aos autos, entende demonstrado que o programa próprio estabeleceu regras claras e objetivas, que possibilitam a aferição do cumprimento do quanto acordado, não podendo prevalecer o entendimento da fiscalização em sentido contrário.

12.5. DA AUSENCIA DE LIMITE LEGAL DA PLR A SER PAGA, alega que:

12.5.1. Dos casos, onde haveria grande desproporção entre o valor da PLR paga e o próprio salário base do empregado, o que demonstraria que, nesses casos, essa verba passaria a ser a remuneração principal do empregado, com caráter substitutivo do salário, o que é vedado por lei.

12.5.2. Os programas próprios dos quais o Impugnante fez parte permitem dizer que não houve nenhum intuito de se pagar salário indireto e, claramente, não se prestam a essa finalidade.

12.5.3. Os salários pagos aos funcionários do Impugnante são compatíveis com as atribuições e atividades inerentes ao cargo assumidos, sempre norteados pelos parâmetros de mercado.

12.5.4. O próprio Fiscal reconhece, expressamente, que "é consenso que os profissionais do mercado financeiro são remunerados pelo sucesso nas operações que realizam", se admite que "é consenso", que essa é a realidade do mercado financeiro no que se refere à participação nos lucros e resultados, não há como justificar a atuação em face de pagamentos que justamente se apresentam tal qual essa mesma reconhecida realidade.

12.5.5. A legislação que rege a matéria não traz qualquer limite de percentual a ser pago aos empregados a título de PLR.

12.5.6. Traz julgado do TRF da 2ª Região, manifestando o entendimento do Poder Judiciário no sentido de que, no caso da participação nos lucros e resultados, deve-se evitar o formalismo excessivo.

12.5.7. Considerado o julgado, se manifesta no sentido de que, na análise dos acordos de participação nos lucros e resultados, deve-se buscar privilegiar a intenção do constituinte, que foi retirar os pesados encargos trabalhistas e previdenciários sobre os pagamentos de participação nos lucros e resultados, de modo a incentivar a sua adoção pelas empresas, beneficiando assim aos trabalhadores e à própria empresa, que ganha com satisfação e produtividade de seus empregados.

12.5.8. Sobre o tema conclui a impugnante que não houve pagamento de salário indireto e que a empresa está de boa-fé e, deve-se aceitar a participação nos lucros e resultados, não podendo prosperar a descaracterização dos pagamentos efetivados pelo Impugnante, seja com base nas CCTs, seja com base nos Planos Próprios, pelo que se impõe que esta C. Turma Julgadora determine o cancelamento da exigência fiscal ora impugnada, o que, desde já, se requer.

13. DA NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE AS OPÇÕES DE COMPRA DE AÇÕES E DE UNITS, alega que:

13.1. A autoridade fiscal exige contribuição previdenciária sobre as opções de compra de units (certificados de depósito representativos de ações) concedidas a administradores ou funcionários, sob o fundamento de que a diferença entre o preço de exercício das opções na data em que elas podem ser exercidas e o preço de mercado da unit na mesma data corresponderia a uma remuneração paga aos titulares das opções.

13.2. Sob o título: DA NATUREZA SOCIETÁRIA DOS PLANOS DE OUTORGA DE OPÇÕES DE COMPRA DE AÇÕES, alega que:

13.2.1. Os planos de outorga de opções de compra de ações (ou de units) consistem em programas cuja finalidade principal é reter administradores ou funcionários com importantes e destacadas competências profissionais, incentivando-os a participar da empresa, como acionistas, mediante a possibilidade de adquirir ações por preços predeterminados;

13.2.2. Tais planos prevêm uma série de condições, associadas aos fatores de risco naturais do mercado de ações, que os administradores ou funcionários enfrentam para o exercício das opções de compra, inclusive a obrigação de permanecer na empresa durante certo tempo e a obrigação de não vender as ações, ou parte delas, durante certo período, o que marca sua postura como participante do risco de capital (e não mero trabalhador);

13.2.3. A possibilidade de outorga de opções de compra de ações está prevista na Lei 6.404/76, art. 168, §3º, que foi regulamentada pela CVM, por meio das Instruções nºs 290/98, 291/98 e 390/03;

13.2.4. São condições para a implementação dos planos de opções, destacas pela impugnante: (a) deve tratar-se de companhia de capital autorizado; (b) a disciplina das opções é matéria estatutária; (c) o plano deve ser aprovado pela Assembléia Geral de Acionistas;

13.2.5 Aduz, pelo que expõe, que não se cuida de aspecto ligado ao contrato de trabalho ou de serviços entre empresa e seus colaboradores mas, de matéria de natureza societária, regulada pela legislação das companhias, pela CVM, e por disposições do Estatuto Social da Companhia, a par de traduzir matéria de competência deliberativa da Assembléia Geral;

13.2.6. Alega que o funcionário ou administrador elegível à outorga das opções de compra de ações não adquire, desde logo, o direito de compra, mas apenas uma expectativa desse direito. Somente após o decurso dos prazos previstos e da satisfação das demais condições do Plano é que o titular da opção pode exercê-la, dependendo, ainda, das condições e perspectivas do mercado de ações, pois o exercício das opções pode, afinal, acarretar para ele (como ocorre com qualquer investidor no mercado de ações) um ganho ou uma perda. Tanto assim é que, em muitas ocasiões, as opções podem acabar não sendo exercidas.

13.2.7. Que na data da outorga das opções, ao funcionário ou administrador eleito pela empresa, é atribuído o direito de adquirir ações por um valor estipulado (preço de exercício da opção), direito que poderá ser exercido apenas após o decurso de um período pré-determinado;

13.2.8. Vencido o período (*vesting period*), poderá o funcionário ou administrador exercer a opção de compra, subscrevendo as ações a que tiver direito e finalmente, observadas as condições e restrições temporais previstas no plano, poderá alienar as ações, caso não prefira mantê-las como investimento e, como ocorre com qualquer investidor, a operação pode trazer-lhe um resultado positivo ou negativo;

13.2.9. Pelas suas razões endente que restou demonstrado que os planos de outorga de opções de compra de ações não representam nenhuma espécie de remuneração pelo trabalho e, sendo típico de negócio societário ou mercantil, com os riscos inerentes aos negócios desta natureza.

13.3. Sob o título: DO CARÁTER NÃO SALARIAL OU REMUNERAÇÃO DOS PLANOS DE OUTORGA DE OPÇÕES DE COMPRA DE AÇÕES/UNITS, alega que:

13.3.1. A autoridade fiscal proclamou o caráter remuneratório das opções de compra de ações, como se tratasse de pagamento como contraprestação de um serviço, mesmo que sem vínculo empregatício, entendeu que as opções de compra de units são oferecidas em troca dos serviços prestados à empresa, do que decorreria sua natureza remuneratória e, que tal entendimento não encontra amparo na doutrina e jurisprudência trabalhistas já pacificadas quanto à natureza não salarial das opções de ações;

13.3.2. Menciona doutrina, por Luciana Aboim Machado Gonçalves da Silva:

"A Lei de Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404/1976, artigo 168, §3º prevê a possibilidade de os empregados participarem das ações da empresa por meio de plano de opções de compra de ações, negociados no mercado de capitais, por um dado preço e em certo período. O contrato de opção de compra de ações negociados no mercado de capitais tem natureza jurídica mercantil e, por conseguinte, não integra o contrato de trabalho. Atribui ao empregado a opção de aquisição de lotes de ações, dentro de um prazo predeterminado, por meio de pagamento de um preço pré-fixado. O proveito obtido pelo empregado com a venda de ações não se confunde com o salário. Nesse caso o empregado adquire uma personalidade mista de assalariado e capitalista." (Revista IOB, nº 199-janeiro/2006).

13.3.3. O titular das opções, para exercê-la e adquirir as ações, acaba realizando um investimento num mercado de risco, o mercado de capitais. Assim, não há qualquer sustentação para a pretensão da autoridade fiscal de caracterizar como salário/remuneração, o ganho (que é eventual, pois sujeito aos riscos de mercado) que possa ser apurado na comparação entre o custo das ações e o valor que, em dado momento, as ações possam ter no mercado e, que, eventualmente, num segundo momento, pode traduzir-se em perda;

13.3.4. Assim, nada similar à certeza e liquidez da remuneração por trabalho ou serviço, não sujeita às aleas do mercado;

13.3.5. Eventual ganho (assim como eventual perda) que possa ser obtido no mercado de ações, não depende do trabalho prestado pelo titular da opção, pois, trabalhando ou não, o resultado positivo ou negativo decorrerá das oscilações do mercado e não do esforço empreendido pelo titular das opções em suas funções profissionais. Daí o caráter não salarial das opções de compra de ações;

13.3.6. Pretendeu a autuação que, terminada a carência a que se sujeita o exercício das opções, automaticamente ocorreria o fato gerador das contribuições, mesmo que inexistisse o exercício das opções. O que reforça a falta de sustentação do auto de infração;

13.3.7. Se não exercidas as opções durante o prazo de vencimento previsto no Plano, elas simplesmente se extinguem, sem que o titular tenha tido ganho ou prejuízo, mesmo que o titular exerça as opções, o resultado é incerto e ilíquido, pois a participação societária adquirida não pode ser vendida de imediato, a não ser parcialmente;

13.3.8. Não se trata de remuneração por trabalho assalariado ou não. Nessa linha é o entendimento adotado pacificamente pela jurisprudência trabalhista. Transcreve julgado proferido pelo Tribunal Superior do Trabalho e, acórdão proferido pelo CRPS – Conselho de Recursos da Previdência Social;

13.3.9. Ainda que assim o fosse, o que admite apenas a título de argumentação, e ainda de acordo com o entendimento firmado pelo TST, as stock options melhor se enquadrariam na categoria não remuneratória de participação nos lucros e resultados e, como tal, estariam excluídas do salário de contribuição, nos termos do artigo 28, §9º, alínea "j", da Lei nº 8.212/91 e artigo 152 da Lei nº 6.404/76, que disciplinam o pagamento aos administradores e diretores.

13.3.10. Por suas razões, entende evidente o caráter não remuneratório da outorga de opções de compra de ações, não podendo prevalecer a exigência da contribuição previdenciária em questão

(...)

15. DA MULTA PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. (Auto de infração nº 37.377.801-5), alega que:

15.1. O lançamento, exige, ainda, multa por descumprimento de obrigação acessória, por ter deixado a Impugnante de declarar na GFIP os valores supostamente devidos a título de contribuição previdenciária sobre os pagamentos de participação nos lucros e resultados, bem como sobre a outorga de opções de compra de units a determinados diretores elegíveis e, dos aportes feitos em favor de dois participantes do Plano Prever - PGBL no período autuado;

15.2. As verbas autuadas não compõem a base de cálculo da contribuição previdenciária. Não há, portanto, base legal que obrigue o Impugnante a lançar em folha de pagamento os valores que discute, pois são formados por valores que não devem integrar a base de cálculo das contribuições;

15.3. Como não constituem fato gerador da contribuição previdenciária, tendo em vista que as verbas autuadas não possuem natureza salarial, não devem ser incluídos na folha de pagamento, razão pela qual descabe a multa imposta, devendo ser afastada por essa autoridade julgadora.

16. DA NÃO INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO, alega que:

16.1. O Fisco não poderá exigir juros de mora sobre o valor da multa de ofício. A Lei 9.430/96 prevê que os débitos de tributos e contribuições serão acrescidos de multa de mora (art. 61, caput), e que, sobre aqueles débitos, incidirão juros de mora (art. 61, § 3º).

16.2. Se os juros de mora não incidem sobre a multa de mora, por iguais razões não cabe aplicar tais juros sobre a multa de ofício. Se a multa de ofício estivesse compreendida na referência (feita pelo caput do art. citado) aos débitos de tributos e contribuições, chegar-se-ia ao absurdo de concluir que o § 3º do artigo prevê a incidência de multa de mora sobre a multa de ofício.

16.3. O artigo 164 do CTN confirma essa conclusão quando, ao tratar de crédito tributário, separam claramente os conceitos de crédito, juros de mora e penalidades. A mesma clara distinção ocorre no art. 161, caput, do CTN e, por consequência, também não são aplicáveis à multa de ofício os juros de 1% ao mês, referidos no § 1º, do art. 161, do CTN. Cita Acórdão nº 9101-000.722, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, cita outros julgados do CARF e, conclui que não cabem juros sobre a multa, para argumentar, fossem cabíveis, seriam aplicáveis apenas juros moratórios à taxa Selic, limitados a 1%.

DO PEDIDO

17. Requer o Impugnante seja julgado totalmente improcedente o lançamento, cancelando-se os autos de infração 37.377.799-0, 37.377.800-7 e 37.377.801-5, integrantes do processo administrativo fiscal nº 16327.720083/2013-37.

final da transcrição do relatório inserto no Acórdão nº 16-49.016

2.1. Ao julgar improcedente a impugnação, o acórdão recorrido tem a ementa redigida como se segue:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

ARGUIÇÃO DE NULIDADE DO LANÇAMENTO.

Não procede a arguição de nulidade do lançamento quando não se vislumbra nos autos qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

Com o entendimento sumulado da Egrégia Corte (Súmula nº 08/2008) e do Parecer PGFN/CAT nº 1.617/2008, aprovado pelo Sr. Ministro de Estado da Fazenda em 18/08/2008, na contagem do prazo decadencial para constituição do crédito das contribuições devidas à Seguridade Social, na hipótese de lançamento de ofício, utiliza-se a regra geral do art. 173, I, do CTN e, na contagem do prazo decadencial para constituição do crédito referente às obrigações acessórias, aplica-se a regra decadencial prevista no art. 173, I, do CTN, uma vez que, quanto a esses deveres, não há que se falar em pagamento antecipado.

APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DOS FATOS GERADORES. RETROATIVIDADE BENIGNA. ACRÉSCIMOS LEGAIS. MULTA DE MORA. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA.

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, nos termos do artigo 144 do Código Tributário Nacional (CTN).

As contribuições sociais pagas com atraso ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa SELIC e multa de mora, que não pode ser relevada pela Administração, nos termos dos artigos 34 e 35 da Lei 8.212/91, vigentes à época dos fatos geradores.

A lei aplica-se a fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

PROVA DOCUMENTAL.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo as situações elencadas no art. 57, §4º do Decreto nº 7.574/2011.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Por força do mandamento constitucional, a Lei nº 8.212 de 24.07.1991, no seu artigo 28, incisos I e III, incluiu o salário utilidade no conceito de salário de contribuição.

Considera-se salário de contribuição 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 sob a forma de utilidades.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS

Integra o salário de contribuição pelo seu valor total o pagamento de verbas a título de participação nos lucros ou resultados, quando em desacordo com a legislação correlata e sobre ele incidem as contribuições devidas à Seguridade Social. Art. 22, I, III e § 1º c/c Art. 28, § 9º, “j”, ambos da Lei nº 8.212/91.

OPÇÃO DE COMPRA DE UNITS - *STOCK OPTIONS*. FATO GERADOR DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA

Constitui forma de remunerar os segurados obrigatórios da previdência social as verbas pagas pela empresa sob a forma de opções de compra de units - *stock options*, como retribuição ao trabalho prestado, tem natureza

remuneratória e integra o salário de contribuição para o cálculo da contribuição devida à Seguridade Social, prevista no Art. 22, I, III e § 1º, da Lei nº 8.212/91.

A ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações por meio de opções de compra de ações/units é a data do vencimento do seu respectivo prazo de carência, independentemente do exercício das opções pelo trabalhador. A base de cálculo apurada é a mensurável nessa mesma data.

PROGRAMA DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR

Os valores pagos pela empresa a título de programa de previdência complementar enquadram-se no conceito de salário de contribuição quando não extensíveis à totalidade dos empregados e dirigentes. Art. 28, parágrafo 9º, alínea “p” da Lei nº 8.212/91.

EXCLUSÕES LEGAIS DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO

Somente as exclusões arroladas exaustivamente no parágrafo 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91 não integram o salário de contribuição.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

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

CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS.

Em decorrência dos artigos 2º e 3º da Lei nº 11.457/2007 são legítimas as contribuições destinadas a Terceiras Entidades incidentes sobre o salário de contribuição definido pelo art. 28 da Lei 8.212/91.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/09/2008, 01/11/2008 a 30/11/2008

AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - CFL 68.

Prática infração a empresa que não informar em GFIP todos os dados relacionados a fatos geradores, bases de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária, conforme dispõe o art. 32, inciso IV, e § 5º, da Lei 8.212/91.

3. Interposto o recurso voluntário (e-fls 5154/5184), após breve exposição dos fatos, deduz as alegações tal como apresentado a seguir:

<i>II - DA PRELIMINAR DE DECADÊNCIA DOS LANÇAMENTOS RELATIVOS TANTO À OBRIGAÇÃO PRINCIPAL COMO ACESSÓRIA</i>	e-fls 5156/5159
<i>III - DO MÉRITO</i>	e-fls 5159
<i>III.1 - DA NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE OS PAGAMENTOS DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR)</i>	e-fls 5159/5160
<i>III.1.1 - DA PERIODICIDADE PREVISTA NA LEI Nº</i>	e-fls 5160/5162

<i>10.101/00</i>	
<i>III.1.2 - DA PARTICIPAÇÃO DO SINDICATO DA CATEGORIA NA NEGOCIAÇÃO DO PLANO PRÓPRIO E SEU RESPECTIVO ARQUIVAMENTO</i>	e-fls 5162/5165
<i>III.1.3 - DA EXISTÊNCIA DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS</i>	e-fls 5165/5167
<i>III.1.4 - DA AUSÊNCIA DE LIMITE LEGAL DA PLR A SER PAGA</i>	e-fls 5167/5170
<i>III.2 - DA NÃO-INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE OPÇÕES DE COMPRA DE AÇÕES/UNITS</i>	e-fls 5171
<i>III.2.1 - Da natureza societária dos planos de opções de compra de ações/units</i>	e-fls 5171/5173
<i>III.2.2 - Do caráter não salarial ou remuneratório dos planos de opções de compra de ações/units</i>	e-fls 5173/5175
<i>III.2.3 - Da inexistência de remuneração diante da mera possibilidade de exercício de um direito de compra de ações/units</i>	e-fls 5175/5179
<i>III.4 - DA MULTA PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA (Auto de infração nº 37.377.801-5)</i>	e-fls 5182
<i>III.5 - DA NÃO INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO</i>	e-fls 5182/5183

3.1. Faz-se a transcrição do pedido (e-fls 5184):

IV - DO PEDIDO

Diante do exposto, o Recorrente pleiteia o provimento do recurso, com a consequente determinação da improcedência dos autos de infração nºs 37.377.799-0, 37.377.800-7 e 37.377.801-5, integrantes do processo administrativo fiscal nº 16327.720.083/2013-37.

3.2. Em complementação ao recurso, anexa documentos (e-fls 5193/5209) tais como escrituras públicas de declarações prestadas por funcionários (e-fls 5193/5196) e Ata Sumária de Assembléia Geral realizada em 27 de março de 2008 (e-fls 5197/5198), que deliberou sobre a reforma do Regulamento do Plano de Opção de Compra de Ações - Performance (e-fls 5199/5209).

3.3. Em petição anexada às e-fls 5483/5484), consta pedido de desistência parcial em relação ao levantamento "PP - Previdência".

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Sávio Nastureles

4. O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade.

PREJUDICIAL DE MÉRITO

DECADÊNCIA PARCIAL DO DÉBITO - PAGAMENTO ANTECIPADO - APLICAÇÃO DO ART. 150, §4º, DO CTN

5. É alegado pela Recorrente que teria se consumado a decadência com relação ao mês de janeiro de 2008, tanto em relação aos créditos tributários relativos à obrigação principal como pela exigência da multa pelo descumprimento da correspondente obrigação acessória, objeto do auto de infração n. 37.377.801-5, tendo em vista o transcurso do prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, nos termos do artigo 150, §4º do CTN.

5.1. Sustenta que procedeu ao recolhimento, relativamente ao período autuado, das contribuições previdenciárias que entendia devidas, tendo juntado comprovantes de recolhimento do mês de janeiro de 2008 (e-fls 5052/5053) que entende aptos a comprovar a existência de pagamento antecipado.

5.2. Ao pleitear a aplicação da regra decadencial prevista no artigo 150, § 4º do CTN, assiste parcial razão ao Recorrente, no que respeita aos autos de infração de obrigações principais, mas não em relação ao auto de infração por descumprimento de obrigação acessória. Vejamos.

5.3. No caso dos autos, as cópias das guias GPS anexadas (e-fls 5052/5053), assim como o ateste da autoridade fiscal observado em campo específico do Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal - TEPF (e-fls 4932/4933) de ter procedido o exame de guias de recolhimento, constituem evidências seguras para se formar a convicção de ter sido feito pagamento antecipado de contribuições previdenciárias.

AIOP 37.377.799-0 e AIOP 37.377.800-7

5.4. No que respeita às obrigações principais lançadas no AIOP 37.377.799-0 e AIOP 37.377.800-7, assiste razão à Recorrente ao pleitear a aplicação da regra decadencial prevista no artigo 150, § 4º do CTN.

5.5. Tendo a ciência do lançamento ocorrida em 21/02/2013, e o crédito lançado abrangido o período compreendido entre 01/2008 a 12/2008; considerando, ainda, ausência nos autos de elementos indicativos de dolo, fraude ou simulação, e formada a convicção sobre a antecipação do pagamento do tributo, independentemente do título da rubrica, assiste parcial razão à Recorrente ao pleitear o reconhecimento da decadência com relação à competência 01/2008, mas frise-se, somente no que respeita às obrigações principais.

5.6. Nesse sentido, o enunciado da Súmula CARF nº 99:

Súmula CARF nº 99:

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, 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.

AIOA 37.377.801-5

5.7. Situação distinta se verifica no caso do AIOA n.º 37.377.801-5. Não se cogita de se falar em decadência, pois se trata de lavratura para aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória, devendo, neste caso, a decadência ser aferida pela regra estatuída no artigo 173, inciso I do CTN.

5.8. O período do lançamento compreendido entre 01/2008 e 12/2008, e a ciência tendo se operado em 21/02/2013, verifica-se que ao se aplicar o disposto no artigo 173, inciso I do CTN ao AIOA n.º 37.377.801-5, não há qualquer competência fulminada pela decadência.

5.9. Para concluir a análise da prejudicial, em síntese, deve-se reconhecer extintas pela decadência as contribuições lançadas exclusivamente ns autos-de-infração de obrigações principais, ou seja, AIOP 37.377.799-0 e AIOP 37.377.800-7 relativas à competência 01/2008.

MÉRITO**DA NÃO-INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE OPÇÕES DE COMPRA DE AÇÕES/UNITS**

6. No que respeita a esta parte da autuação, a decisão de primeira instância assim se pronuncia:

23.13. Quanto à outorga das opções de compra de ações para trabalhadores, essa se traduz em um contrato pendente de condição suspensiva, pois no momento da outorga há apenas uma expectativa de direito com relação ao exercício das opções, direito este condicionado a uma situação temporal (cumprimento do prazo de carência) e, a uma situação laborativa (manutenção da prestação de serviço do trabalhador).

(...)

23.17. As outorgas de opções de units para os trabalhadores reputam-se perfeitas e acabadas na data em que ocorre o vencimento do prazo de carência, que é o momento do implemento da condição suspensiva contratual. Não importa se o trabalhador exerceu ou não as opções que detinha. À luz do art. 125 do Código Civil Brasileiro, Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, o direito do trabalhador está constituído na data do vencimento do seu prazo de carência e, de acordo com o CTN (art. 117, inciso I), ai ocorreu o fato gerador sobre esse direito.

(...)

23.20. Define-se que o momento da ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações por meio de opções de units com o a data do vencimento do seu respectivo prazo de carência, independentemente do exercício das opções pelo trabalhador. A base de cálculo apurada é a mensurável nessa mesma data.

23.21. Assim, não tem cabimento o argumento, segundo o qual, a impugnante não teria efetuado nenhuma espécie de pagamento aos beneficiários dos programas de opção de compra de ações, não se podendo perder de vista que o ato de se outorgar um direito de se subscrever ações de uma companhia por um preço inferior ao de mercado, em contraprestação ao serviço prestado, consiste em remunerar.

23.22. Pouco importa se o beneficiado exerceu, ou não, este direito, o fato é que, no termo do período de carência, com o implemento da condição suspensiva

acima citada, o beneficiado adquiriu um bem, correspondente a um direito, que tem valor econômico e que gera acréscimo patrimonial. Tal valor econômico corresponde à diferença entre o valor de mercado da ação, na data do término de carência (quando as ações poderiam ser adquiridas), e o valor de subscrição, preestabelecido no contrato de outorga. Se aquele for superior a este, obviamente o beneficiado tem um acréscimo patrimonial, correspondente à remuneração em virtude do trabalho prestado anteriormente (durante o período de carência) e, conseqüentemente, também houve a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária previdenciária. Caso contrário, evidentemente, não houve acréscimo patrimonial e tampouco remuneração, não havendo que se falar em fato gerador de obrigação tributária previdenciária.

7. Este Colegiado já teve a oportunidade de analisar a matéria, e o entendimento majoritário dos Conselheiros firmou posicionamento em que a base de cálculo, tanto na incidência da contribuição previdenciária, como na do IRPF, se apura mediante a diferença entre o valor de mercado na data do efetivo exercício e o preço no momento do exercício das opções, também estabelecendo o aspecto temporal do fato gerador.

7.1. Afigura-se elucidativo, transcrever, com a devida permissão do Conselheiro João Maurício Vital, parte da fundamentação contido no voto vencedor proferido no Acórdão nº 2301-005.752, destacadamente, na parte que perfaz a análise do aspecto temporal do fato gerador:

O fato gerador do Imposto sobre a Renda ou Proventos de Qualquer Natureza é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica. A renda é o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os proventos são acréscimos patrimoniais que não sejam rendas.

Para efeito de se estabelecer o aspecto temporal do fato gerador, portanto, deve-se identificar o momento em que houve o acréscimo ao patrimônio do sujeito passivo, caracterizando-se, assim, a percepção de proventos. Esse momento, no caso de stock options, ocorre quando o sujeito passivo exercita o direito que lhe foi outorgado e adquire as ações. A partir de então, mesmo que, eventualmente, haja limitações para que as ações sejam negociadas, elas já integram o patrimônio sujeito passivo, que passa a ter direito a dividendos, pode alugá-las, entram na sucessão, podem ser penhoradas e dadas em garantia; enfim, estão sujeitas a várias conseqüências da propriedade.

Entendo, ainda, que eventual cláusula de limitação temporária de venda das ações recebidas não torna condicionado o negócio jurídico, pois a tradição dos títulos terá ocorrido e dela decorrerão os efeitos jurídicos próprios. Portanto, ainda que haja cláusula de lock up, não vejo, na espécie, a hipótese do inc. I do art. 117 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 Código Tributário Nacional (CTN). Uma vez exercida a opção, ela não será desfeita e, por conseguinte, a situação estará definitivamente constituída, nos termos do inc. II do art. 116 do mesmo diploma.

*Quanto ao aspecto quantitativo do fato gerador, entendo que corresponde ao **quantum** acrescido ao patrimônio do indivíduo.*

Esse valor é o preço de mercado da ação no dia do exercício da opção, pois é por esse montante que o título passa a compor o ativo do beneficiado e é, inclusive, o curso histórico para efeito de apuração de eventual ganho de capital quando e se o ativo for vendido.

Porém, como no caso dos autos, em havendo valores pagos para o exercício da opção eles devem ser abatidos do preço de mercado do ativo adquirido, isso porque os pagamentos para o exercício da opção são eventos permutativos que alteram apenas qualitativamente o patrimônio, sem aumentá-lo.

7.2. Assim, verificada a incongruência da autuação no que respeita ao critério elegido na determinação do momento do fato gerador, no que respeita às remunerações pagas na forma de concessão de opções de compra de units, é imperioso excluir do lançamento os levantamentos referentes a *stock options* (OC – OPÇÕES, OE – OPÇÕES e OE2 – OPÇÕES).

MÉRITO

DA NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE OS PAGAMENTOS DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR)

8. No mérito, detendo-se nas verbas pagas a título de PLR, verificada a coincidência entre as razões deduzidas no recurso voluntário e aquelas ofertadas por ocasião da impugnação, e por concordar com os fundamentos expostos na decisão recorrida, adota-se como razões de decidir, o trecho do voto inserto na decisão de primeira instância, que se passa a transcrever:

início da transcrição do voto inserto no Acórdão nº 16-49.016

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS – PLR⁵

22. A Impugnante insurge-se contra os valores tidos como pagos, aos seus empregados a título de plano de participação nos lucros e resultados, restaram claro que razão não assiste à Impugnante e, sim que o pagamento a título de “PLR – Plano Próprio” esta em desacordo com a Lei nº 10.101/2000, portanto base de cálculo de contribuição previdenciária.

22.1. Consta informado no relatório fiscal e, identificados na planilha as diferentes rubricas, como das folhas de pagamentos, por competência, fls. 53/4.823, arrolando todos os beneficiários da PLR paga e, no Demonstrativo da Periodicidade dos Pagamentos de PLR podemos identificar, pelo código da rubrica e sua descrição a existência de pagamentos em periodicidade inferior a um semestre civil e/ou mais de dois pagamentos no mesmo ano civil, a Impugnante por sua vez alega que a parcela de pagamentos apontada pela fiscalização, supostamente efetuada acima da periodicidade fixada em lei, decorre de mero ajuste dos primeiros pagamentos realizados, ou seja, confirma o que seus documentos fiscais registraram, a não observância da periodicidade prevista na Lei 10.101/00

22.2. Em preliminar já afastamos a nulidade da autuação, no mérito a autuação deve ser mantida em sua totalidade, em estrita obediência aos ditames da

⁵ E-fls. 5121.

legislação, notadamente no §2º, do artigo 3º, da Lei nº 10.101/2000, que impede o pagamento a título de participação nos lucros ou resultados em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil. Os livros fiscais e, as folhas de pagamento da empresa provaram que a periodicidade dos pagamentos foi desrespeitada.

DOS PLANOS PRÓPRIOS⁶

22.3. Apesar da pouca tradição brasileira de adoção de sistemas de participação nos lucros (PL), o assunto foi tratado por todas as constituições do país, desde 1946. A Constituição Federal de 1946, estabelecida em seu art. 157, inciso IV:

Art. 157. A legislação do trabalho e da previdência social obedecerão nos seguintes preceitos, além de outros que visem à melhoria da condição dos trabalhadores;

IV – Participação obrigatória e direta do trabalhador nos lucros da empresa, nos termos e pela forma que a lei determinar.

22.4. A Constituição de 1967, em seu art. 158, V, também tratou do tema:

Art. 158. A Constituição assegura aos trabalhadores os seguintes direitos, além de outros que, nos termos de lei, visem à melhoria de sua condição social ...

V – integração na vida e no desenvolvimento da empresa, com participação nos lucros e excepcionalmente, na gestão, nos casos e condições em que forem estabelecidos.

22.5. A Emenda Constitucional de 1969, praticamente repetiu em seu art. 65, V, o texto de 1967. Tais dispositivos constitucionais, de eficácia contida, ou seja, condicionados à promulgação de uma lei que retirasse tal determinação do plano dos propósitos, apesar de várias tentativas, nunca foram regulamentados por lei.

22.6. Já a Constituição de 1988, em seu art. 7º, XI, estabelece:

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

(...)

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

(...)

22.7. Nota-se que o legislador Constituinte, ao estabelecer o direito à participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa, remeteu à lei o poder de definir as condições e requisitos aplicáveis a tal direito. Não poderia ser diferente, tendo em vista que, obviamente, o texto constitucional não poderia chegar a minúcias e detalhes, esmiuçando os critérios a serem observados na concessão de tal benefício.

22.8. Assim, a Constituição de 1988, apesar de desvincular expressamente a Participação nos Lucros das verbas salariais não é auto aplicável, tendo em vista que

⁶ E-fls. 5121.

a norma veiculada no seu artigo 7º, inciso XI, não tem aplicabilidade imediata, dada a sua eficácia limitada. Tal qual às demais, necessitava de regulamentação, que acabou acontecendo por meio da Medida Provisória nº 794, de 29.12.94 e, por vários anos, por meio de inúmeras outras Medidas Provisórias, até que, com a Lei 10.101/2000, a matéria foi definitivamente regulamentada.

Lei nº 10.101/00

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

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

II - convenção ou acordo coletivo.

§ 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 funcional dos trabalhadores.

22.9. Como se observa, segundo os princípios básicos da legislação que disciplina a matéria, a participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa deve:

1 - ser um instrumento de integração entre capital e trabalho;

2 - servir como incentivo à produtividade;

3 - ter regras claras e objetivas, podendo ser considerados como critérios e condições: a) índices de produtividade, qualidade ou lucratividade, b) programa de metas, resultados e prazos pactuados, c) não constitui base para qualquer encargo trabalhista ou previdenciário e d) a periodicidade do pagamento não poderá ser inferior a um semestre.

22.10. Por sua vez, a legislação previdenciária, mais especificamente a Lei 8.212/91 e o RPS – Decreto 3.048/99, embora considere como salário de contribuição a remuneração auferida pelo empregado, a qualquer título, destinada a retribuir o trabalho, excluiu do montante do mesmo as verbas pagas a título de participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa, desde que paga ou creditada de acordo com lei específica.

LEI nº 8.212/91:

Art.28. Entende por salário de contribuição:

(...)

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

(...)

j – a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica.

22.11. O Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, discrimina em seu art. 214, parágrafo 9º quais as rubricas que não integram o salário de contribuição, dispondo o parágrafo 10º do mesmo artigo:

§ 10º - 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.

22.12. Observa-se que as parcelas pagas a título de participação de lucro ou resultado da empresa, a princípio deveriam fazer parte do salário de contribuição para fins de incidência de contribuições previdenciárias, tendo em vista a sua natureza remuneratória do trabalho prestado pelo empregado. Entretanto, a Lei 8.212/91, no § 9º, “j”, do seu art. 28, em cumprimento ao que dispõe o art. 7º, XI, da Constituição Federal, exclui tal verba do referido salário de contribuição.

22.13. Deve ser salientado que é a própria Constituição Federal que dispõe que a participação nos lucros ou resultados somente será desvinculada da remuneração se for paga de acordo com lei específica. Conforme foi acima enfatizado, a matéria foi regulamentada por várias medidas provisória, até ser definitivamente veiculada por meio da Lei 10.101, de 19/12/2000.

22.14. Diante dos dispositivos legais acima citados, com a regulamentação do dispositivo constitucional (art. 7º, inciso XI da CF/88), e nos termos do art. 28, §9º, “j” da Lei nº 8.212/91, a participação nos lucros ou resultados só não terá natureza jurídica salarial, e não integrará o salário de contribuição, se for pago em conformidade com o disposto na Medida Provisória nº 794, de 29/12/1994, reeditada sucessivamente e com numeração variada até a MP nº 1982-77/2000, convertida posteriormente na Lei nº 10.101, de 19/12/2000, que regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento da integração entre o capital e o trabalho.

22.15. Quando da elaboração dos Acordos Próprios (Planos Próprios), vários quesitos da Lei nº 10.101/2000, foram contrariados, dentre eles e conforme constam nos autos temos:

- Ausência da participação do sindicato da categoria na negociação do plano próprio e seu respectivo arquivamento na competente entidade sindical⁷.

22.16. Quanto à participação do representante da Categoria, melhor sorte não assiste à Impugnante, a CONTEC - Confederação Nacional dos Trabalhadores nas Empresas de Crédito não tem legitimidade para representar os funcionários do UNIBANCO UNIÃO DE BANCOS BRASILEIROS S.A, assim, a ausência da CONTRAF - Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro, pelo não atendimento da solicitação de indicar um membro para integrar a Comissão de Negociação da PLR na reunião de negociação para 29/03/2007, não supre a falta do representante da Categoria, querendo a Impugnante poderia garantir a presença de

⁷ E-fls. 5124.

um representante, utilizando de mecanismos próprios disponibilizados pelo Ministério do Trabalho.

22.17. Posto isto, o arquivamento do Acordo Coletivo na Contec e/ou no Ministério do Trabalho, em nada atende as necessidades da Impugnante, resta caracterizada a ausência de participação de um representante do sindicato da categoria nos acordos assinados, bem como do arquivamento na competente entidade sindical. Tais formalidades vêm expressamente previstas no art. 2º da Lei 10.101, 19/12/2000, que dispõe:

Lei nº 10.101/00

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; .(negritei)

II - convenção ou acordo coletivo.

(...)

§ 2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade funcional dos trabalhadores.(negritei)

• Das Regras Claras e Objetivas. Ausência de Demonstração das Métricas de Cálculo dos Pagamentos Efetivados⁸.

22.18. Os acordos para terem validade e irradiarem efeitos devem obedecer às disposições legais pertinentes e, conforme consta nos autos, a Impugnante não logrou demonstrar que na elaboração dos mesmos foram cumpridas as formalidades legais essenciais à sua validade, pelo contrário, a Impugnante não demonstra: (i) quais foram as regras dos programas próprios; (ii) como foram estabelecidas; (iii) sobre os direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, como foram fixados e, (iv) qual o mecanismo de aferição de cumprimento do acordado foi estabelecido.

22.18.1. Quanto à documentação apresentada à fiscalização e à juntada à Impugnação essas são insuficientes para dar guarida ao pagamento da verba como PLR, ou seja, foram elaborados documentos, que por si só não possuem o condão de validar o programa.

22.18.2. Resta claro o desconhecimento por parte dos empregados dos requisitos que deveriam atender para fazer jus ao recebimento da verba referente à PLR, demonstrando a ausência de prévia negociação, o que fere diretamente os ditames legais, nada comprova a simples alegação da Impugnante de que a validação ocorreu no seu sistema virtual interno ("intranet"), que já foi desativado, o que impossibilita a apresentação das telas que comprovam a data e a hora em que os gestores e colaboradores entraram no sistema para assinatura do contrato, bem como para registrar as avaliações de desempenho, estranha-se o fato de não haver uma cópia de segurança (backup) de tais documentos.

• Ausência de limite legal da PLR⁹

⁸ E-fls. 5124.

⁹ E-fls. 5125.

22.19. Do que consta dos programas próprios nota-se a adoção de uma política gerencial, que atenda as expectativas da empresa e, cujo foco é unilateral, vejamos, os pagamentos apontados onde consta uma grande desproporção entre o valor da PLR paga e o próprio salário base do empregado; segundo a Impugnante os salários pagos aos seus funcionários são compatíveis com as atribuições e atividades inerentes ao cargo assumidos, sempre norteados pelos parâmetros de mercado. Ora, a verba paga a título de PLR acaba por ajustar as remunerações pagas aos seus empregados.

22.19.1. Admitir-se que "é consenso que os profissionais do mercado financeiro são remunerados pelo sucesso nas operações que realizam", não implica em reconhecer que pagamento de salário indireto, no caso, de verba a título de PLR, é uma prática regular, pois, tal prática é ilegal.

22.19.2. Regra geral, toda verba paga ao empregado em contrapartida à prestação de serviço tem natureza salarial e a participação nos lucros e resultados não foge a esta regra, já que constitui forma de remuneração do empregado, com a qual lhe é garantida uma parcela dos lucros auferidos pelo empreendimento econômico do qual participa. Por isso mesmo, no direito comparado e também na doutrina brasileira, prevalece a teoria que a conceitua como prestação aleatória de natureza salarial. Entretanto, o Poder Constituinte, quando da elaboração da Constituição Federal de 1988, entendeu, por razões políticas e sociais, que embora de natureza salarial, esta participação não mais constitui salário no sistema legal brasileiro, desde que respeitadas certas condições estabelecidas em lei, conforme previsão expressa constante no art. 7º, inciso XI, da Carta Maior. As formalidades impostas pela Lei nº 10.101/2000 visam justamente garantir que não ocorram desvios na concessão do referido benefício.

22.20. Saliente-se que a PLR é um instituto único, sendo certo que todos os valores pagos sejam com fundamento nas Convenções Coletivas de Trabalho específicas de PLR, e, quanto aos valores relativos aos Acordos Próprios de PLR, estes integram o salário de contribuição pela sua totalidade. Desta forma o total dos pagamentos a título de "PLR" - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS, em desacordo com a Lei nº 10.101/2000, compõe a base de cálculo da contribuição previdenciária.

final da transcrição do voto inserto no Acórdão nº 16-49.016

CUMPRIMENTO DO DISPOSTO NO § 8 DO ARTIGO 63 DO REGIMENTO INTERNO DO CARF.

CONSIDERAÇÕES RELACIONADAS AO ITEM 3 DO DISPOSITIVO.

9. Dá-se prosseguimento à análise de questões ventiladas no recurso voluntário, relacionadas à parte do lançamento que diz respeito aos pagamentos de participação nos lucros e resultados (PLR). Após ter sido deferida postulação feita da tribuna, a coleta de votos dos conselheiros foi feita de forma segmentada, procurando-se observar grau de correspondência com critérios estabelecidos pela Lei nº 10.101/2000, tendo sido proclamado o resultado exarado no item 3 do dispositivo, assim redigido:

3) por maioria de votos, manter o lançamento em relação aos valores pagos a título de PLR, vencidos os conselheiros Wesley Rocha e Marcelo Freitas de Souza Costa, que deram provimento na matéria; votaram pelas conclusões: a) os conselheiros Reginaldo Paixão Emos, Cleber Ferreira Nunes Leite, José

Alfredo Duarte Filho e João Maurício Vital que entenderam ter havido participação do sindicato no acordo de PLR; b) os conselheiros João Maurício Vital, Reginaldo Paixão Emos e Cleber Ferreira Nunes Leite que entenderam que a inobservância da periodicidade afeta apenas os beneficiários que receberam além de duas parcelas anuais; c) o conselheiro José Alfredo Duarte Filho, que entendeu que a inobservância da periodicidade afeta apenas a terceira parcela paga aos beneficiários, e d) os conselheiros Cleber Ferreira Nunes Leite e José Alfredo Duarte Filho que entenderam ter havido regras claras e de conhecimento dos beneficiários para pagamento da PLR.

9.1. Diante do resultado supra transcrito, impõe-se o acréscimo do presente tópico (item 9), assim como as considerações delineadas nos subitens 9.2 a 9.5 infra, para fins de se observar a norma estatuída pelo § 8º do artigo 63 do Regimento Interno do CARF:

§ 8º Na hipótese em que a decisão por maioria dos conselheiros ou por voto de qualidade acolher apenas a conclusão do relator, caberá ao relator reproduzir, no voto e na ementa do acórdão, os fundamentos adotados pela maioria dos conselheiros.

PARTICIPAÇÃO DO SINDICATO

9.2. O programa de PLR deve ser objeto de negociação entre a empresa e seus empregados mediante comissão de empregados e empregador, integrada, também, por representante do sindicato da categoria profissional.

9.2.1. No caso sob exame, foi prevalecente no Colegiado o entendimento favorável à postulação do Recorrente, pelos fundamentos a seguir:

9.2.1.1. Primeiro, pela constatação de que a Recorrente adotou as cautelas necessárias para o comparecimento de representante da Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro - CONTRAF (sindicato da categoria profissional).

9.2.1.2. Em segundo lugar, levando em conta a decisão prolatada pela 18ª Vara do Trabalho de Brasília no mandado de segurança nº 0033700-02-2006.5.10.0018, em que foi concedida segurança para tornar sem efeito o ato de concessão do registro sindical da CONTRAF.

9.2.2. Assim, à exceção do relator e do conselheiro Virgílio Cansino Gil, a maioria dos integrantes do Colegiado entendeu que a participação de representante da Confederação Nacional dos Trabalhadores nas Empresas de Crédito - CONTEC tem aptidão para suprir a condição legal estabelecida no estabelecida no artigo 2º, inciso I, da Lei nº 10.101/2000.

PERIODICIDADE DE PAGAMENTOS

9.3. Com base nas informações produzidas pela fiscalização, destacadamente, no Demonstrativo da Periodicidade dos Pagamentos (e-fls 53/4823), constatou-se a existência de pagamentos feitos a título de PLR em periodicidade inferior a um semestre civil e/ou mais de dois pagamentos no mesmo ano civil, tendo o colegiado entendido que houve descumprimento da condição estabelecida no §2º, do artigo 3º, da Lei nº 10.101/2000.

9.3.1. Detendo-se na redação das alíneas "b" e "c" do dispositivo, pode-se divisar que a questão controversa nele retratada diz respeito aos efeitos decorrentes da eventual

inobservância do critério legal da periodicidade, tendo em vista situações peculiares de beneficiários que teriam recebido três pagamentos dentro do mesmo ano e de outros que receberam dois pagamentos no mesmo semestre, nos termos da constatação exposta no item 5.15 (e-fls. 4884) do Relatório Fiscal.

9.3.2. No entendimento dos conselheiros João Maurício Vital, Reginaldo Paixão Emos e Cleber Ferreira Nunes Leite, na eventualidade de inobservância específica deste critério (periodicidade), integraria o salário-de-contribuição o somatório das parcelas pagas a título de PLR em relação ao conjunto de segurados que tivesse recebido mais de duas parcelas anuais.

9.3.3. Quanto aos efeitos da inobservância do critério da periodicidade, no entendimento do conselheiro José Alfredo Duarte Filho, integraria o salário-de-contribuição os montantes pagos a partir da terceira parcela anual em benefício do conjunto de segurados que eventualmente a recebessem.

9.3.4. Registre-se que os posicionamentos referidos nos subitens 9.3.2 e 9.3.3, por se referir unicamente ao descumprimento de requisito estabelecido no §2º, do artigo 3º, da Lei nº 10.101/2000, não tem nenhuma eficácia para fins da execução do presente acórdão (ver subitem 9.5 infra).

REGRAS CLARAS E DE PRÉVIO CONHECIMENTO DOS BENEFICIÁRIOS

9.4. A deliberação feita pelo Colegiado teve por abrangência a análise sobre a existência de regras claras e objetivas, assim como sobre o conhecimento prévio por parte dos trabalhadores do programa, das regras estipuladas e prazos para cumprimentos da meta.

9.4.1. Considerando-se a natureza da atividade econômica desenvolvida pela Recorrente, e por consequência, a necessária cautela esperada das instituições financeiras para garantir a higidez das informações registradas nos bancos de dados dos sistemas informatizados por elas administrados, parece-nos descabida de verossimilhança a alegação acerca da impossibilidade de resgatar informações comprobatórias registradas na página eletrônica interna (*intranet*). É a opinião deste relator no que tange à prova do conhecimento prévio por parte dos trabalhadores.

9.4.2. Registre-se que parte dos integrantes do Colegiado formou convicção no sentido contrário, qual seja, sobre a existência de regras claras e de conhecimento prévio dos empregados com base em depoimentos feitos por funcionários da Recorrente no âmbito da Ação Cautelar de Justificação (e-fls. 5253/5319).

9.4.3. Porém, como se pode observar pela redação da alínea "d" do dispositivo transcrito, acabou prevalecendo nessa matéria, por voto de qualidade, o posicionamento do Relator.

PLR NÃO SUBSTITUI OU COMPLEMENTA-A REMUNERAÇÃO DEVIDA A QUALQUER EMPREGADO

9.5. A questão decisiva para o Colegiado manter o lançamento em relação aos valores pagos a título de PLR guarda correspondência com os fatos articulados nos itens 5.41 a 5.51 (e-fls 4892/4895) do Relatório Fiscal. Como se pode extrair do item 5.42 (e-fls 4892):

5.42 Do exame das folhas de pagamento, observaram-se diversos casos em que a verba paga a título de PLR aos empregados, paga com base no Acordo Próprio, excedia em dezenas de vezes o -valor do salário base (do ordenado) do próprio empregado, como destacados por amostragem no Demonstrativo — PLR x Ordenado.

9.5.1. A partir do exame do Demonstrativo - PLR x Ordenado (e-fls 4824/4835), ao se deparar com evidências robustas de utilização deturpada do instituto (PLR), como forma de pagamento disfarçado de remuneração, a maioria dos integrantes do Colegiado formou convicção segura no sentido de reconhecer, no caso dos autos, a violação expressa do artigo do artigo 3º caput da Lei nº 10.101/2000.

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

9.5.2. A maioria dos conselheiros confirmou, pois, o entendimento apontado pela fiscalização e assentido pela decisão de primeira instância, ao decidir que o PLR não pode substituir ou complementar a remuneração nos termos do artigo 3º caput da Lei nº 10.101/2000.

DA MULTA PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA (AIOA Nº 37.377.801-5)

10. No caso concreto, tendo havido a lavratura de AIOP (DEBCAD n.º 37.377.799-0) juntamente com a de AIOA (DEBCAD nº 37.377.801-5), verifica-se a aplicabilidade do enunciado da Súmula CARF nº 119:

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

10.1. A análise minuciosa exposta na decisão de primeira instância, especificamente no item 28, subitens 28.1 a 28.7 (e-fls 5141/5143), no que respeita à materialidade da infração, assim como no item 29, subitens 29.1 a 29.13 (e-fls 5143/5145), no que respeita à aplicação da retroatividade benigna no cálculo da multa, se mostra em perfeita sintonia com o enunciado da Súmula CARF nº 119.

10.2. Esclareça-se que a decisão deste Colegiado relativa à exclusão dos levantamentos referente a stock options no auto-de-infração de obrigações principais (subitem 7.2 supra), terá reflexos no cálculo da multa no AIOA nº 37.377.801-5, de modo a se excluir da base de cálculo da multa, na sistemática vigente à época dos fatos geradores, os valores relativos à *stock options*.

Demais questões de mérito

11. Para encerrar a análise das questões de mérito, no que respeita ao pleito de não incidência de juros sobre a multa de ofício, a questão já está pacificada no âmbito deste Colegiado:

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

CONCLUSÃO

12. Pelo exposto, voto por reconhecer extintas pela decadência as contribuições lançadas exclusivamente nos autos-de-infração de obrigações principais, ou seja, AIOP 37.377.799-0 e AIOP 37.377.800-7 relativas à competência 01/2008, e no mérito, dar parcial provimento para, em relação às remunerações pagas na forma de concessão de opções de compra de units excluir do lançamento o levantamento referente a stock options.

12.1. Quanto à multa, voto por excluir da base de cálculo da multa (AIOA nº 37.377.801-5), na sistemática vigente à época dos fatos geradores, os valores relativos à stock options, e aplicar a Súmula CARF nº 119.

(Assinado digitalmente)

Antonio Sávio Nastureles - Relator