



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

Processo nº 16327.720596/2013-48
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-006.048 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de março de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente BANCO SANTANDER BRASIL S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/09/2008, 01/11/2008 a 31/12/2008

PRELIMINAR. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. NULIDADE DO AUTO. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. ANÁLISE QUE DESAFIO CONHECIMENTO DO MÉRITO.

Não se verifica cerceamento de defesa quando não há indeferimento de prova que faça diferença em futura decisão baseada justamente em sua falta, tão pouco quando as conformações do auto de infração permitem a elaboração de defesa robusta e abrangendo a questão em sua integralidade. Quanto a análise de nulidade por deficiência na descrição do fato é matéria que desafia conhecimento do mérito e assim deve ser conhecido.

PRELIMINAR. DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ANTECIPAÇÃO PARCIAL DO PAGAMENTO. OBSERVÂNCIA DO ART. 150, § 4º DO CTN. SÚMULA VINCULANTE STF Nº 8. SÚMULA CARF Nº 99. OCORRÊNCIA.

Em razão da Súmula Vinculante STF nº 8, as Contribuições Previdenciárias estão sujeitas a regra decadenciais prevista no CTN e havendo recolhimento, ainda que parcial, o termo a quo para contagem do prazo é o previsto no §4º do Art. 150 do CTN, nos termos da Súmula CARF nº 99, situações verificadas no presente caso. Decadência reconhecida.

REPRESENTATIVIDADE DOS SIGNATÁRIOS. PRESIDENTE DO BANCO. DESNECESSÁRIA A PROVA DE PODERES ESPECÍFICOS.

Acordo firmado pelos principais administradores da empresa, dotados de poderes gerais de administração. Desnecessária a comprovação específica de poderes para firmar acordos que integram sua competência estatutária.

PLR. AJUSTE PRÉVIO. PARTICIPAÇÃO SINDICAL.

Os programas de participação nos lucros ou resultados demandam ajuste prévio ao correspondente período de aferição, quando vinculados ao

desempenho do empregado ou do setor da pessoa jurídica face a critérios e metas pré estabelecidas.

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

PLR. AUSÊNCIA DE PREVISÃO DE CONDUTAS INDIVIDUALIZADAS.

Os programas de participação nos lucros ou resultados não se sujeitam necessariamente à condição de ajuste prévio ao período de aferição, nos casos em que não estão vinculados à condutas individualizadas previstas e pré estabelecidas, a serem realizadas por parte dos beneficiários.

PERIODICIDADE DOS PAGAMENTOS SUPERIOR À PREVISÃO LEGAL. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Constatado ter sido pago PLR aos empregados em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil, em violação ao disposto no § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101/00, incide a contribuição previdenciária sobre a totalidade da verba paga a esse título.

BÔNUS DE CONTRATAÇÃO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

Os bônus de contratação (hiring bonus) pagos a empregados da recorrente têm natureza salarial por representarem parcelas pagas como antecipação pecuniária para manutenção do empregado na empresa por um período de tempo preestabelecido, não se verificando neste caso a ocorrência de pagamento eventual.

PLANO DE OPÇÃO DE AÇÕES. RETRIBUIÇÃO PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Sobre a retribuição pela prestação de serviços, representado pelas opções outorgadas a executivos da pessoa jurídica, incidem as contribuições previdenciárias previstas na legislação de regência, na data do exercício das opções.

RESPONSABILIDADE DA EMPRESA SUCESSORA. LEGALIDADE NA COBRANÇA DE MULTA DECORRENTE DE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA DA SUCEDIDA ANTERIOR À SUCESSÃO.

A responsabilidade solidária definida na Seção II (Responsabilidade dos Sucessores) do Capítulo V (Responsabilidade Tributária) do CTN, por força do disposto no artigo 129, será aplicada aos sucessores frente à totalidade dos créditos decorrentes de obrigações tributárias surgidas até a data em que se deu a sucessão. Sabendo-se que o termo obrigações tributárias é amplo, abrangendo tanto as obrigações principais quanto acessórias (artigo 113), não há que se falar em distinção, para efeitos da responsabilidade dos sucessores, de créditos tributários decorrentes de tributos e de penalidades pecuniárias.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. A multa de ofício, penalidade pecuniária, compõe a obrigação tributária principal, e, por conseguinte, integra o crédito tributário, que se encontra submetido à

incidência de juros moratórios, após o seu vencimento, em consonância com os artigos 113, 139 e 161, do CTN, e 61, § 3º, da Lei 9.430/96.

MULTA. RETROATIVIDADE BENÉFICA. APLICAÇÃO.

Quando da aplicação, simultânea, em procedimento de ofício, da multa prevista no revogado art. 32, § 5º, da Lei no. 8.212, de 1991, que se refere à apresentação de declaração inexata em GFIP, e também da sanção pecuniária pelo não pagamento do tributo devido, prevista no art. 35, II da mesma Lei, deve-se cotejar, para fins de aplicação do instituto da retroatividade benéfica, a soma das duas sanções eventualmente aplicadas quando do lançamento, em relação à penalidade pecuniária do art. 44, inciso I, da Lei 9.430, de 1996, que se destina a punir ambas as infrações já referidas, e que se tornou aplicável no contexto da arrecadação das contribuições previdenciárias desde a edição da Medida Provisória no. 449, de 2008. Assim, estabelece-se como limitador para a soma das multas aplicadas através de procedimento de ofício o percentual de 75%. Procedimento adotado no presente caso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em votação realizada na sessão 9 de agosto 2017, por maioria de votos, afastar a preliminar de cerceamento de defesa e, por unanimidade de votos, reconhecer a ocorrência de decadência para as competências até maio de 2008, vencidos os Conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci, Theodoro Vicente Agostinho e Fernanda Melo Leal que acolheram a preliminar cerceamento de defesa. Em votação realizada na sessão de 7 de março de 2018 decidiu-se, no mérito, pelo voto de qualidade, dar parcial provimento ao recurso voluntário para i) excluir da autuação, em relação a cada empregado, a exigência baseada nos pagamentos de PLR vinculados às convenções e PPR previstos nos acordos coletivos de trabalho, bem como ao PPR ABN, desde que o total de pagamentos a esse título, independentemente do instrumento que lhes embase, tenham sido efetuado com periodicidade de até duas vezes ao ano e superior a um semestre, nos termos do § 2º do art. 3º da Lei n 10.101/2001; ii) que o valor originário da multa por descumprimento da obrigação de informar fatos geradores de contribuições sociais na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP seja recalculado de conformidade com a decisão relativa à obrigação principal; e iii) que, após a retificação do valor originário da multa por deixar de informar fatos geradores de contribuições sociais em GFIP, seja efetuado o cálculo da multa mais benéfica ao contribuinte, com base na Portaria PGFN/RFB nº 14/2009, vencidos os Conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Gregorio Rechmann Junior e Renata Toratti Cassini que deram provimento em maior extensão. Em relação à votação realizada em 7 de agosto de 2017, com base nos disposto no § 5º do art. 58 do Anexo II RICARF, manteve-se o voto proferido na sessão de 9 de agosto de 2017 pelos Conselheiros Theodoro Vicente Agostinho e Fernanda Melo Leal que participaram daquela votação na condição de suplentes convocados. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Ronnie Soares Anderson. Fizeram sustentação oral, como representante do contribuinte, o Dr. Leandro Cabral e Silva, OAB nº 234.687/SP; e, como representante da Fazenda Nacional, Dra. Raquel Godoy de M. A. Aguiar.

Julgamento iniciado na sessão de 09 de agosto de 2017 e concluído na sessão do dia 07 de março de 2018.

(assinado digitalmente)
Mario Pereira de Pinho Filho - Presidente

(assinado digitalmente)
Jamed Abdul Nasser Feitoza - Relator

(assinado digitalmente)
Ronnie Soares Anderson - Redador Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mario Pereira de Pinho Filho, Ronnie Soares Anderson, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Renata Toratti Cassini, Luis Henrique Dias Lima, João Victor Ribeiro Aldinucci, Fernanda Melo Leal (suplente convocada em substituição a conselheira Renata Toratti Cassini), Gregorio Rechmann Junior, Mauricio Nogueira Righetti .

Relatório

Para registro dos fatos e fundamentos corridos até a decisão *a quo*, adotaremos o relatório elaborado pela DRJ:

DAS AUTUAÇÕES

1. O presente processo administrativo, lavrado pela Fiscalização contra a empresa em epígrafe, é constituído pelos Autos de Infração (AI's) a seguir descritos, formalizados com base nos mesmos elementos de prova:

• *AIOP DEBCAD nº 37.333.6772:*

Auto de Infração de Obrigação Principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, da parte da empresa, e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), incidentes sobre as remunerações pagas a segurados empregados e contribuintes individuais, não declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) e não recolhidas, no montante de R\$ 348.515.481,60 (trezentos e quarenta e oito milhões, quinhentos e quinze mil e quatrocentos e oitenta e um reais e sessenta centavos), incluindo juros e multa, abrangendo as competências 01/2008 a 09/2008 e 11/2008 a 12/2008, consolidado em 03/06/2013;

• *AIOP DEBCAD nº 37.333.6780:*

Auto de Infração de Obrigação Principal, relativo às contribuições destinadas às Outras Entidades e Fundos – Terceiros (Salário Educação e INCRA), incidentes sobre as remunerações pagas a segurados empregados, não declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) e não recolhidas, no montante de R\$ 35.811.506,27 (trinta e cinco milhões, oitocentos e onze mil e quinhentos e seis reais e vinte e sete centavos), incluindo juros e multa, abrangendo as competências 01/2008 a 09/2008 e 11/2008 a 12/2008, consolidado em 03/06/2013;

• *AIOA DEBCAD nº 37.388.8074:*

Auto de Infração de Obrigação Acessória, lavrado por infração ao artigo 32, inciso IV e parágrafo 5º da Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, na redação da Lei n.º 9.528, de 10/12/1997, e ao artigo 225, inciso IV e parágrafo 4º do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, código de fundamento legal oitocentos e vinte e um reais), consolidado em 03/06/2013.

2. O Relatório Fiscal de fls. 371 a 408, comum aos três Autos de Infração, informa, em síntese, que:

2.1 O procedimento fiscal teve início em 26/12/2011, sendo relativo ao Mandado de Procedimento Fiscal n.º 08.1.66.002011004618 e às empresas Banco Santander Brasil S.A. (CNPJ 90.400.888/000142) e Banco ABN Amro Real S.A. (CNPJ 33.066.408/000115).

2.2 Em abril de 2009, ocorreu a incorporação do Banco ABN Amro Real S.A. (CNPJ 33.066.408/000115) pelo Banco Santander Brasil S.A. (CNPJ 90.400.888/000142), motivo pelo qual a ação fiscal abrange ambas as empresas.

2.3 Constituem fatos geradores das contribuições lançadas as remunerações aos segurados empregados a título de “Participação nos Lucros ou Resultados”, pagas em desacordo com a legislação específica, bem como aquelas relativas às rubricas “Hiring Bônus” e “Bonificação Extraordinária I06 Est”, e ainda os valores pagos a segurados contribuintes individuais (diretores), a título de “Bonificação Extraordinária I06 Est”.

2.4 Os itens 4.2 e 4.3 do Relatório Fiscal informam sobre os documentos e elementos examinados e utilizados para a apuração dos valores lançados. Os anexos de fls. 263/287 e 303/319, “CNPJ 90.400 – Demonstrativo Múltiplos Pagamentos de PLR 2008” e “CNPJ 33.066 – Demonstrativo Múltiplos Pagamentos de PLR 2008”, apresentam a relação de pagamentos de PLR por data de pagamento e beneficiário.

2.5 Da Participação nos Lucros ou Resultados dos Empregados

2.5.1 A Fiscalização, após análise das condições em que essa verba foi ajustada e paga, concluiu que esta não corresponde ao que disciplina a Lei nº 10.101/2000, dada a situação discriminada no Relatório Fiscal, destacando-se:

2.5.1.1 A Participação nos Lucros ou Resultados do Banco ABN Amro Real S.A. (CNPJ 33.066.408/000115) cujos pagamentos ocorreram durante os exercícios de 2008 e 2009, é regida por diferentes instrumentos, quais sejam: Plano Próprio de Participação nos Resultados – PPR celebrado entre o Grupo ABN Amro e a comissão de representantes dos empregados, em 11/06/2001;

Programa Próprio de Gestão 2009/2010; e Convenções Coletivas de Trabalho (CCT) sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2007, 2008 e 2009.

2.5.1.2 A Participação nos Lucros ou Resultados do Banco Santander Brasil S.A. (CNPJ 90.400.888/000142), cujos pagamentos ocorreram durante os exercícios de 2008 e 2009, é regida pelos seguintes instrumentos:

Acordos Coletivos de Trabalho do Programa de Participação nos Resultados (PPR), celebrados entre a distribuidora, a Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro

– CONTRAF e a Confederação Nacional dos Trabalhadores nas Empresas de Crédito – CONTEC em 2007, 2008 e 2009;

Programa Executivos – PEX em 2007 e 2008 e Programa Próprio de Gestão 2009/2010; e Convenções Coletivas de Trabalho (CCT) sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2007, 2008 e 2009.

2.5.2 Plano Próprio de Participação nos Resultados – PPR do Grupo ABN AMRO

2.5.2.1. Com relação ao Acordo do Plano de Participação nos Resultados do Grupo ABN AMRO, referente a PLR do Banco ABN Amro Real S.A. (CNPJ 33.066.408/000115), celebrado entre o Grupo ABN Amro e a comissão de representantes dos empregados, em 11 de junho de 2001, constatou a Auditora:

2.5.2.1.1 possui vigência retroativa a 01/01/2001 e prazo de vigência de 24 meses, dispondo o Parágrafo Único da Cláusula Décima, todavia, que enquanto inexistisse novo plano de PPR que substituísse o celebrado em 2001, este último seria contínua e automaticamente prorrogado a cada ano;

2.5.2.1.2 não ficou comprovado o poder de representação dos integrantes da comissão de representantes da empresa na celebração do plano de concessão de PLR assinado em 2001 – o preâmbulo do instrumento de negociação dispõe que a empresa seria representada pelos signatários qualificados ao final do acordo, sendo estes Fabio Colletti Barbosa, Lilian Maria F. Guimarães, Nelson Pasini, Pedro Paulo Longuini e Valério João Mugnol, mas tais representantes legais não são qualificados ao final, encontrando-se somente assinaturas ao final do acordo;

2.5.2.1.3 não houve, durante a auditoria, a comprovação cabal de que a negociação teve o acompanhamento de um representante sindical – não obstante haver uma assinatura genérica (sem qualificação) em nome do Sindicato dos Bancários e Financeiros de São Paulo, Osasco e Região, não houve a comprovação do registro e arquivamento do acordo na entidade sindical da categoria;

2.5.2.1.4 não há a presença nem de regras substantivas, nem de regras adjetivas, não são fixadas as metas a serem atingidas para que haja conhecimento prévio por parte dos funcionários do esforço necessário para o recebimento da PLR, não é descrito o processo de avaliação e nem são apresentados os formulários que embasarão tal processo, sendo apenas citada a existência de metas preestabelecidas para cada área, bem como de uma avaliação quantitativa e qualitativa de desempenho dos empregados, sem que nenhum desses dois integre o acordo firmado, e, não é possível identificar o valor que deveria ser pago aos empregados a título de PLR, caso as metas e objetivos fossem atingidos;

2.5.2.1.5 em consequência das prorrogações ocorridas, foram realizadas reuniões periódicas para avaliação e discussão das

adequações necessárias para cada exercício, sendo que tais reuniões, devido a seu caráter deliberatório e poder de mudança do conteúdo do plano original, teriam o caráter de legítimos instrumentos de negociação de PLR;

2.5.2.2 ao analisar as “reuniõesacordo” realizadas para os anosbase de 2007 a 2009, em cujas atas não consta a assinatura dos representantes sindicais, foram observadas:

2.5.2.2.1 a não comprovação dos poderes de representação dos representantes da empresa nessas negociações – não foram apresentadas, durante a auditoria, as procurações dos representantes da empresa signatários das atas das reuniões;

2.5.2.2.2 a sua realização no decorrer do anocalendário a que se referem – as reuniões que avaliam, modificam e ratificam o instrumento original utilizado para o adimplemento do benefício ocorreram sempre após o início de seus anosbase e quase sempre no segundo semestre dos mesmos – de modo que as negociações para esses anos específicos não foram prévias, impossibilitando o conhecimento dos empregados de seu teor anteriormente ao exercício corrente e desvirtuando o mandamento legal específico;

2.5.2.2.3 a ausência de regras subjetivas e adjetivas de participação, ou seja, dentre outros, as metas e os critérios de avaliação do plano de PLR, sendo impossível de se conhecer qual o esforço que será necessário o empregado empreender para receber a verba em questão, bem como a forma como será avaliado para tanto;

2.5.2.2.4 a falta de comprovação da participação do representante sindical, nas reuniões e negociações, bem como do registro e do arquivamento destas no Sindicato;

2.5.3 Programa Próprio de Gestão – PPG 2009/2010, com pagamentos no exercício de 2009

2.5.3.1. Com relação ao Programa Próprio de Gestão – PPG 2009/2010, com pagamentos no exercício de 2009, celebrado entre os Contribuintes e seus empregados, verificou-se que:

2.5.3.1.1 não consta qualquer assinatura, qualificação ou data de celebração no instrumento;

2.5.3.1.2 não foi comprovada a participação de um representante sindical nas negociações, nem que o instrumento esteja devidamente registrado e arquivado na entidade sindical;

2.5.3.1.3 os benefícios não são extensivos a todos os empregados, sendo adstrito a uma parte dos colaboradores da empresa;

2.5.3.1.4 não se pode falar da existência de regras claras e objetivas, nem de conhecimento prévio das metas a serem atingidas, 2.5.4 Programa Executivos – PEX 2007 e 2008, Banco Santander Brasil S.A. (CNPJ 90.400.888/000142)

2.5.4.1 Com relação ao Programa Executivos – PEX 2007 e 2008, com pagamentos entre janeiro de 2008 e dezembro de

2009, Banco Santander Brasil S.A. (CNPJ 90.400.888/000142), foi constatado na auditoria que:

2.5.4.1.1 não consta qualquer assinatura, qualificação ou data de celebração no instrumento;

2.5.4.1.2 não foi comprovada a participação de um representante sindical nas negociações, nem que o instrumento esteja devidamente registrado e arquivado na entidade sindical;

2.5.4.1.3 não se pode falar da existência de regras claras e objetivas, nem de conhecimento prévio das metas a serem atingidas, assim como no Programa Próprio de Gestão;

2.5.5 Acordos Coletivos de Trabalho da Participação nos Resultados (PPR) do Banco Santander Brasil S.A. (CNPJ 90.400.888/000142)

2.5.5.1 Foram analisados os seguintes Acordos Coletivos de Trabalho da Participação nos Resultados (PPR) do Banco Santander Brasil S.A. (CNPJ 90.400.888/000142), vigentes para os pagamentos realizados entre janeiro de 2008 e dezembro de 2009:

Acordos Coletivos 2007, celebrados em 27/12/2007, entre o Grupo Santander S.A, a Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro – CONTRAF e a Confederação Nacional dos Trabalhadores nas Empresas de Crédito – CONTEC, com vigência retroativa a 01/01/2007, por um ano;

Acordos Coletivos 2008, celebrados em 02/02/2009 e 30/12/2008, respectivamente, entre o Grupo Santander S.A, a Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro – CONTRAF e a Confederação Nacional dos Trabalhadores nas Empresas de Crédito – CONTEC, com vigência retroativa a 01/01/2008, por um ano;

Acordos Coletivos 2009, celebrados em 30/12/2009, entre o Banco Santander S.A, a Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro – CONTRAF e a Confederação Nacional dos Trabalhadores nas Empresas de Crédito – CONTEC, com vigência retroativa a 01/01/2009, por dois anos;

2.5.5.2 as assinaturas dos acordos e o conseqüente conhecimento das regras por parte dos empregados ocorreram muito após o início de vigência dos mesmos, e, dessa forma, não objetivaram incentivar a produtividade;

2.5.5.3 não se encontram, nos acordos, regras claras e objetivas sobre as metas a serem atingidas para o benefício da participação;

2.5.6 Convenções Coletivas de PLR, Acordos Coletivos de PLR e Programa Próprio de PLR Problemas Gerais

2.5.6.1 apesar de o parágrafo 2º do art. 3º da lei nº 10101/2000 vedar o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição em periodicidade inferior a um semestre civil ou mais de duas vezes no mesmo ano civil, o Contribuinte não seguiu tal determinação, tendo realizado, para o mesmo beneficiário, no mesmo ano civil, pelo menos três pagamentos de PLR, e em alguns casos, pagamentos em periodicidade inferior a um semestre civil, como pode ser observado nos demonstrativos Salário Anual x PLR 2008/2009, realizados por amostragem em ambos os CNPJ;

2.5.6.2. a empresa remunerou parte de seus funcionários em valores altíssimos na forma de PLR, entretanto essa participação não deve substituir ou complementar a remuneração dos empregados, destacando que, quando a suposta PLR paga pela empresa aos seus funcionários sobrepuja e é tão ou mais relevante do que o próprio salário contratado com a empresa, resta evidenciada a existência de substituição de parcela salarial;

2.5.7 Sendo a Participação nos Lucros ou Resultados de Empregados um conceito único, e tendo os problemas expostos atingido os diferentes instrumentos de negociação, quais sejam Convenções Coletivas de PLR, Acordos Coletivos de PLR e Programas Próprios de PLR, todos os pagamentos baseados nesses instrumentos encontram-se em desacordo com a legislação específica, passando a integrar, portanto, o salário de contribuição, e, assim, foram incluídos no lançamento;

2.6 Das Rubricas "Hiring Bônus" e "Bonificação Extraordinária I06/I06 Est"

2.6.1 No caso em tela foi constatado que o Banco Santander Brasil S.A. efetuou pagamentos a título de:

(a) "Hiring Bônus" (código 765) a segurados empregados, durante os exercícios de 2008 e 2009;

(b) "Bonificação Extraordinária I06 (código 1150) a segurados empregados, durante o exercício de 2008; e

(c) "Bonificação Extraordinária I06 Est" (código 1155) a segurados contribuintes individuais (diretores não empregados), durante o exercício de 2008.

2.6.2. Os valores referentes a essas verbas não foram informados em GFIP e, sobre elas não foram recolhidas as respectivas Contribuições Previdenciárias, descumprindo assim a legislação que rege a matéria, que é a Lei nº 8.212/91, sendo esta a que define o conceito do salário de contribuição, como disposto em seu art. 28, observadas as exceções listadas no rol taxativo do seu parágrafo 9º.

2.6.3 Os montantes pagos constam discriminados por beneficiário nos Extratos de Folha de Pagamento em anexo.

2.7. Das Obrigações Acessórias

2.7.1. Foi lavrado do Auto de Infração de Obrigações Acessórias AIOA nº 37.388.8074, por ter o sujeito passivo incorrido na

infração ao art. 32, inciso IV, e parágrafo 5º, da Lei nº 8.212/91, acrescentado pela Lei nº 9.528/97, combinado com art. 225,

IV e parágrafo 4º do Regulamento da Previdência Social RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, 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 às remunerações pagas aos segurados empregados a título de “Hiring Bônus”, “Bonificação Extraordinária I06” e “Participação nos Lucros e Resultados – PLR”, bem como os valores relativos às remuneração paga aos contribuintes individuais a título de “Bonificação Extraordinária Io6 Est”, e ainda os pagamentos às pessoas físicas prestadoras de serviço, sem vínculo empregatício, informadas em DIRF.

2.7.2 Os itens 7.3 a 7.14 descrevem a metodologia e fundamentação legal da multa aplicada. Em relação aos fatos geradores até novembro de 2008, foi feita a comparação das multas a fim de ser aplicada a multa mais benéfica.

2.8. Os documentos comprobatórios do crédito tributário constam arrolados no item 9.4 do Relatório Fiscal.

2.9 A auditoria foi acompanhada por Luciana Pereira, a quem foram prestados todos os esclarecimentos necessários.

3. Integram o presente processo administrativo: Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo (fl. 02); Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização (fl. 03); Termos de Início de Procedimento Fiscal, de Intimação, Procurações e Atas (fls. 04/117); Recibos de entrega de arquivos digitais (fls. 118/132); IPC – Instruções para o Contribuinte (fls. 330/331); Relatório de Vínculos (fls. 332/335); TEPF – Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal (fls. 409/410).

4. Além do Relatório Fiscal, integram os Autos de Infração (fls. 336, 354, 370) os seguintes documentos: DD – Discriminativos do Débito (fls. 337/345 e 355/362); RL – Relatórios de Lançamentos (fls. 346/350 e 363/367); FLD – Fundamentos Legais do Débito (fls. 351/353 e 368/369); Planilhas PLR Múltiplos Pagamentos 2008 e 2009 e Planilhas PLRx Salário Anual 2008 e 01 a 04/2009 (fls. 263/323); Planilha “Hiring Bônus” (fls. 324/325);

Planilhas Bonificação Extraordinária (fls. 326/328); Planilha Comparativo de Multas (fl. 329).

5. A Fiscalização também fez juntada dos seguintes documentos digitalizados: Acordos Coletivos, Programa Executivos PEX,

Programa Próprio Gestão, Acordos Próprios e Atas de reunião, Convenções Coletivas (fls. 133/262); Procuração, Atas e documentos dos patronos (fls. 411/421).

DA IMPUGNAÇÃO

6. Tendo sido cientificada dos Autos de Infração em 07/06/2013, conforme fls. 336, 354 e 370, a Autuada apresentou, tempestivamente, a teor do despacho de fl. 1.465, a impugnação de fls. 443/531, com juntada de documentos:

6.1 às fls. 532 a 1.290 (cópias de documentos de identificação dos subscritores da impugnação, de Procuração e Substabelecimento, de Atas de Reuniões, de Atas de Assembléias Gerais Ordinária e Extraordinária, dos Autos de Infração e anexos, de Acordos Coletivos, do Plano de Participação nos Resultados – PPR – do Grupo ABN AMRO, de Convenções Coletivas de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos, Planilhas de Pagamento de PLR, Guias da Previdência Social – GPS, exemplos de avaliações);

6.2 às fls. 1.294/1.463 (avaliações, planilhas de pagamento de PLR, propostas de contratação de executivos, termos de concessão de prêmios, propostas de plano de previdência, opção de compra de ações);

6.3 às fls. 1.470/1.646 (avaliações de desempenho).

6.4 O Contribuinte destaca a tempestividade da impugnação apresentada, traça um breve relato sobre o resultado da fiscalização, e alega, em síntese, que:

Dos Fatos

7. Consoante o Relatório Fiscal, os AI's em tela tratam de exigência de contribuições previdenciárias, com acréscimo de multa de mora, de ofício e juros, além da exigência da multa por descumprimento de obrigação acessória, sobre pagamentos de participação nos lucros ou resultados, no ano de 2008, efetuados pelo Banco ABN Amro Real

S.A. (incorporado em 04/2009) e pela Impugnante, com suposta violação à Lei nº 10101/2000.

7.1 A exigência também recai sobre as verbas pagas a título de "Hiring Bônus" e "Bonificação Extraordinária I06/I06 Est", por não estarem incluídas no rol de isenção da Lei nº 8212/91.

7.2 Destaca que o Banco ABN figura na autuação enquanto sociedade incorporada pela Impugnante, em abril de 2009, (Doc. 04). Assim, o termo "Impugnante" faz referência a ambas as instituições, seja "Banco Santander", seja "Banco ANB", sucedida pela primeira.

7.3 No período autuado, o Banco ABN efetuou pagamentos a título de PLR com base nos seguintes instrumentos:

i) Plano Próprio de Participação nos Resultados PPR, celebrado em 11/06/2001 ("PPR ABN") (Doc. 05), vigente no anocalendarário 2008 em razão do Parágrafo Primeiro de sua Cláusula Décima, que prevê sua prorrogação indeterminada até sua revogação expressa por outro instrumento, o que não ocorreu em relação ao ano de 2008; e

ii) Convenção Coletiva de Trabalho (“CCT”) sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2007 (“CCT 2007”), e CCT sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2008 (“CCT 2008”) (conjuntamente – “CCT 2007/2008”) (Doc. 06).

7.4 Elenca, às fls. 445/446, as razões da Fiscalização.

7.5 O Banco Santander, por sua vez, efetuou pagamentos a título de PLR, no curso do anocalendário 2008, com base nos seguintes instrumentos:

i) Acordo Coletivo de Trabalho do Programa da Participação nos Resultados (PPR), celebrado em 27/12/2007 (“ACT Santander 2007”) e Acordos Coletivos de Trabalho do Programa da Participação nos Resultados (PPR), celebrados em 30/12/2008 e 02/02/2009 (“ACT Santander 2008”) (Doc. 07) (conjuntamente – “ACTs Santander”), bem como seu anexo denominado Programa Executivos (“PEX”); e ii) CCT 2007/2008.

7.6 Elenca, à fl. 446, as razões da Fiscalização. 7.7 Como será demonstrado, a pretensão fiscal é absolutamente insubsistente e não merece prosperar, tendo em vista:

7.7.1 Preliminarmente

i) A nulidade dos AI’s, face à precariedade de sua fundamentação, o que acarreta cerceamento do seu direito de defesa;

ii) A extinção, pela decadência, do pretense crédito tributário em relação ao período de janeiro a novembro de 2007, nos termos do art. 150, §4º do Código Tributário Nacional (CTN), notadamente em vista da existência de antecipação de recolhimentos no período autuado;

7.7.2 Mérito

iii) O enquadramento dos pagamentos de PLR autuados nos estritos termos da Lei 10.101/00;

iv) O descabimento da imposição de multas relativas aos débitos recaídos sobre os pagamentos de PLR efetuados pelo Banco ABN, tendo em vista que o lançamento foi efetuado após a sua incorporação pelo Banco Santander, sendo certo que a penalidade oponível àquele não poderia ser transferida a este;

v) A ausência de contraprestação de serviço e habitualidade com relação aos pagamentos efetuados a título de “Hiring Bônus”;

vi) A não incidência de contribuições previdenciárias sobre a rubrica “Bonificação Extraordinária I06/I06 Est”, por se tratar de plano de concessão de opção de compra de ações (Sotck Option);

(vii) *A exclusão da penalidade por descumprimento de obrigação acessória ou, ao menos, a sua redução com base nas Portarias MPS vigentes à época dos fatos geradores autuados; e*

(viii) *O descabimento da aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício.*

Do Direito

Preliminarmente

Da Nulidade do Lançamento por Precariedade na Descrição dos Fatos Ausência de Vinculação Entre os Pagamentos Autuados e os Respectivos Instrumentos Coletivos

8. Os AI's em tela deveriam ser declarados nulos, porque lavrados com precariedade e fragilidade.

8.1 Como exposto, no período autuado, o Banco Santander e o Banco ABN efetuaram pagamentos de PLR com base em diferentes instrumentos coletivos, entretanto, o Agente Fiscal limitou-se a listar os pagamentos, sem apontar a quais instrumentos estariam vinculados, isto é, com base em qual instrumento teria sido aferido o seu desenquadramento.

8.2 A mera indicação dos pagamentos autuados impede a própria Fiscalização de chegar à sua conclusão de irregularidade da PLR paga, pois sequer se teria cotejado os pagamentos com o seu lastro normativo.

8.3 Não há qualquer informação acerca da rubrica em que se inseririam os pagamentos autuados, ou qualquer outro dado que possibilite a identificação da natureza da verba autuada. 8.4 Com o intuito de evidenciar a precariedade dos AI's e o prejuízo acarretado à defesa, cita a relação de pagamentos efetuados à Sra. Adelsima Maria de Lima Mora, à fl. 450, e alega que faltam elementos, especialmente acerca da natureza de cada um desses pagamentos, para que se pudesse afirmar que seriam 8 (oito) pagamentos autônomos, o que teria violado a periodicidade máxima prevista na Lei nº 10101/2000.

8.5 Para comprovar equívoco na premissa, bem como ausência de violação ao aspecto da periodicidade dos pagamentos, colaciona planilha demonstrativa da natureza de cada um destes pagamentos (Doc. 08).

8.6 No caso, houve o pagamento de 2 parcelas, pois os pagamentos efetuados até 02/2008 compõem 1 única parcela, Somente a partir de 11/2008 é que iniciou o pagamento de PLR e PPR de 2008, sendo que os pagamentos foram concluídos no 1º semestre de 2009.

8.7 No Relatório Fiscal, no item 5.15, a Fiscalização chega a mencionar que os montantes por rubrica e conta contábil são apontados na Relação de Pagamentos de Participação nos Lucros ou Resultados por Beneficiário, entretanto a mencionada relação não foi anexada.

8.8 Para ela, a evidenciação da natureza de cada pagamento autuado e sua vinculação aos respectivos instrumentos coletivos seria imprescindível.

8.9 Outra evidência desta nulidade se verificaria ao se cogitar a hipótese de improcedência apenas parcial da autuação em tela, com a exclusão de determinados pagamentos e/ou rubricas, determinação esta que enfrentaria empecilho gravoso, senão intransponível, pela falta de individualização destes elementos básicos (natureza/rubrica).

8.10 Ocorreu, no caso, o descumprimento do artigo 142 do CTN, por parte do lançamento tributário. Ressalta que a correta descrição dos fatos, prevista no artigo 10, inciso III do Decreto n.º 70.235/72, é elemento essencial à constituição do crédito tributário e sua ausência torna impossível o conhecimento da acusação e a defesa de forma ampla.

8.11 A nulidade não se resume à ausência da correta descrição dos fatos, contaminando, também, o procedimento de verificação da ocorrência do fato gerador, pressuposto de validade do lançamento tributário, que consiste na necessária dilação probatória, a cargo do Fisco, da subsunção do fato concreto à hipótese de incidência tributária e do descumprimento de obrigação acessória.

8.12 E ressalta que, no caso em tela, não foi perseguida nem comprovada a ocorrência do fato gerador das exigidas contribuições, mormente por conta da equivocada investigação dos pagamentos feitos a título de PLR.

8.13 Conclui que o lançamento é nulo pela ausência de vinculação entre os pagamentos autuados e os planos que os fundamentaram, bem como face à preterição do direito de defesa, conforme dispõe o artigo 59 do Decreto nº 70235/72.

Ausência de Comprovação de Existência de Prestação de Serviço. Não Vinculação Entre os Pagamentos Efetuados a Título de “Hiring Bônus” e “Bonificação

Extraordinária” ao Salário-de-Contribuição 8.14 Transcreve trecho do Relatório Fiscal e argumenta que a Fiscalização presumiu que os valores pagos a título de “Hiring Bônus” e “Bonificação Extraordinária” foram decorrentes de contraprestação de serviços, sem, contudo, comprovar suas alegações.

8.15 O apontamento genérico de que as referidas rubricas não estão inclusas no rol de isenção do parágrafo 9º do artigo 28 da Lei nº 8212/91 não é capaz de sanar o vício de motivação.

8.16 Em nenhuma hipótese a Impugnante incorreu nos fatos geradores apontados, justamente porque não existe a alegada prestação de serviços relacionada aos referidos pagamentos. Transcreve julgado administrativo.

8.17 Pelo exposto, a falta de descrição dos fatos causou o cerceamento de defesa da Impugnante, o que causa a nulidade dos AI's, conforme artigo 59 do Decreto nº 70235/72.

Da Illegal Inversão do Ônus da Prova

8.18 Pela nulidade apontada, a Autoridade Fiscal promoveu ilegítima inversão do ônus da prova, impondo à Impugnante o ônus de demonstrar que não se enquadra nas presunções alegadas.

8.19 Informa que o ônus da prova do fato gerador é atribuído ao Fisco. 8.20 Ao apontar genericamente os pagamentos autuados, a Fiscalização obrigou a Defendente a investigar o que está sendo exigido e comprovar que tais verbas não se sujeitam à exação previdenciária. No entanto, todos os detalhes e circunstâncias envolvendo o lançamento deveriam estar evidenciados nos AI's em tela. Menciona julgado administrativo.

8.21 Incumbindo à Fiscalização o ônus de provar a subsunção dos pagamentos de PLR, "Hiring Bônus" e "Bonificação Extraordinária" à incidência das pretensas contribuições previdenciárias, deveria ter demonstrado quais as verbas autuadas, qual o instrumento que embasou o seu pagamento e o porquê de sua sujeição às exações.

8.22 Conclui que a precariedade com que o lançamento foi efetuado torna nulo o pretensão crédito tributário objeto dos AI's em tela.

Da Decadência Parcial do Lançamento

8.23 Defende que o crédito tributário exigido relativo ao período anterior a maio de 2008 já se encontra extinto pela decadência, tendo em vista o transcurso do prazo previsto no artigo 150, § 4º do CTN.

8.24 As contribuições previdenciárias são tributos sujeitos ao lançamento por homologação e, como tal, sujeitam-se ao prazo decadencial disposto no referido art. 150, § 4º do CTN, sobretudo após a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei n.º 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, por meio da Súmula Vinculante n.º 08. 8.25 Transcreve o citado dispositivo legal bem como julgados administrativos. foram juntadas guias de recolhimento do Banco Santander e do Banco ABN, e destaca que não efetuou o recolhimento em relação às verbas autuadas (PLR, "Hiring Bônus" e "Bonificação Extraordinária") porque está convicta de que sobre elas não há incidência de contribuições previdenciárias (Doc. 09).

8.27 Ressalta, ainda, que ao efetuar o lançamento de contribuições previdenciárias sobre estas verbas, a Fiscalização equiparou as à verba salarial, e assim, os recolhimentos de contribuições previdenciárias efetuados no período autuado servem de prova para aplicação do artigo 150, parágrafo 4º, do CTN.

8.28 Portanto, o crédito até maio de 2008 foi extinto pela decadência, uma vez que a Impugnante foi cientificada dos AI's

em tela em 07/06/2013, devendo esta parcela da autuação deve ser cancelada.

Subsidiariamente: Da Decadência Parcial Operada na Forma do Artigo 173, Inciso I, do CTN

8.29 Alega que também pelo artigo 173, inciso I, do CTN, operou-se a decadência de parcela da autuação.

8.30 Transcreve o dispositivo legal e afirma que o que “poderia ter sido efetuado” é o lançamento do tributo por quem deve realizá-lo. Assim, em 31/05/2008, o contribuinte já poderia ter efetuado o lançamento dos tributos, declará-los ao Fisco, e pagá-los.

8.31 Deste modo, o exercício em que o lançamento de contribuições previdenciárias poderia ter sido efetuado é o próprio exercício de 2009, correspondente ao anocalendarário de 2008.

8.32 Transcreve jurisprudência e conclui que no caso das contribuições previdenciárias, o exercício é mensal.

8.33 Portanto, em 07/06/2013, ainda que se aplicando o artigo 173, I, do CTN, operou-se a decadência para o período de 01/2008 a 05/2008.

Do Mérito

9. Alega que na hipótese de não serem reconhecidas as nulidades e a decadência, o lançamento deve ser revisado, pois, também no mérito, afigura-se improcedente, face: (i) ao enquadramento dos pagamentos de PLR objeto da autuação nos ditames da Lei nº 10.101/00; (ii) ausência de contraprestação de serviço e habitualidade com relação aos pagamentos efetuados a título de “Hiring Bônus”; e (iii) a não incidência de contribuições previdenciárias sobre a rubrica “Bonificação Extraordinária I06/I06 Est”, por se tratar de plano de concessão de opção de compra de ações (stock options).

Da Improcedência Total da Autuação: Não Incidência de Contribuições Previdenciárias Sobre os Pagamentos de Participação nos Lucros ou Resultados Autuados Do Enquadramento da PLR e PPR Paga Pelo Banco ABN na Lei nº 10.101/00 PPR ABN são inquestionáveis.

9.5 Destaca que todos os representantes eleitos por ela não apenas detinham cargos hierarquicamente iguais ou superiores a gerência, como também eram ligados a áreas dentro da sua estrutura organizacional diretamente relacionadas ao pagamento e cumprimento das obrigações assumidas no ACT ABN, fato este desconsiderado pela Fiscalização, e que infirma a motivação apontada em seu relatório.

9.6 Conclui que resta afastada a alegação do suposto vício de representatividade, e demonstrada a legitimidade do ACT ABN

nesse aspecto, pelo que deve ser reconhecida a improcedência da autuação em questão.

Da Participação da Entidade Sindical na Celebração do ACT ABN

9.7 A alegação fiscal de que não teria ocorrido a efetiva participação da entidade sindical na celebração do ACT ABN, haja vista a ausência de comprovação de registro e arquivo do citado plano no sindicato da categoria, é improcedente, uma vez que o ACT ABN foi devidamente registrado no Sindicato dos Bancários de São Paulo, em 03/09/2001, conforme comprova o carimbo apostado no aludido plano próprio (Doc. 05)

9.8 Inclusive o Sindicato foi convidado para discutir a implantação do ACT ABN (Doc. 11), participando ativamente desta.

9.9 Houve a participação do representante do Sindicato na negociação de seus termos, conforme atestaria sua assinatura nesse acordo, o que foi reconhecido pela Fiscalização, que asseverou: “(...) haver assinatura genérica (...) em nome do Sindicato dos Bancários e Financiados de São Paulo, Osasco e Região (...)”.

9.10 E conclui que resta afastado o suposto vício apontado pelo Fisco, em relação à participação da entidade sindical competente na negociação dos termos do ACT ABN, o que só reforça a necessidade de cancelamento dos AI's em tela.

Da Existência de Regras Claras e Objetivas 9.11 Também é descabida a alegação fiscal de que o ACT ABN não possui regras claras e objetivas de avaliação do desempenho dos empregados e métodos de aferição para o cumprimento do acordado.

9.12 Consta do próprio ACT ABN o rol de requisitos e condições, bem como as metas, cujo cumprimento conferiria o direito ao recebimento de PPR, conforme se infere da Cláusula Quarta (“DO PLANO”) (reproduz).

9.13 Informa também que o Banco ABN produziu e disponibilizou uma cartilha explicativa da metodologia de cálculo do Plano de Participação nos Resultados – 2008.

Os critérios, metas e forma de cálculo são cristalinas, bem como realizou diversas apresentações e notícias em comunicação interna para divulgação do conteúdo do ACT ABN

(Doc. 12).

9.14 O PPR ABN tem como base três dimensões de resultado: individual; área e; área superior. No caso de Gerentes de Agência, a dimensão "individual" corresponde a 50% da avaliação, ao passo que as dimensões “área” e “área superior” correspondem a 25% cada. Para os demais cargos, avaliam-se apenas as dimensões “área” e “área superior”, cada uma correspondendo a 50% da avaliação.

9.15 A nota atribuída a cada dimensão está relacionada ao cumprimento das metas. No caso das metas individuais, estas são definidas entre funcionário e gestor através da ferramenta SMART, no início de cada ano. As metas coletivas, relacionadas às dimensões “área” e “área superior”, constam no “Sistema de resultados On Line – ROL”.

9.16 As notas atribuídas a cada dimensão são utilizadas no enquadramento do empregado em uma “grade”, que corresponde a uma certa quantidade de unidades. Mostra quadro como exemplo do cálculo da PLR, à fl. 469.

9.17 As unidades correspondem a um valor definido em função do lucro líquido do balanço local. O valor da PLR a ser paga será apurado pela multiplicação do total de unidades pelo valor de cada uma delas (traz quadro à fl. 470).

9.18 Além da avaliação como descreveu, o empregado também poderá receber um incremento no pagamento, de acordo com a Margem de Contribuição vinculada ao desempenho da agência/área. Ressalta que a aludida Margem de Contribuição é calculada subtraindo-se as Despesas Administrativas e Perdas de Crédito da Receita da Agência.

9.19 O Banco ABN também, procedeu à correta aferição do cumprimento de tais requisitos e condições, pelos funcionários, para efetuar o pagamento do PPR, conforme se verifica da análise das avaliações individuais dos funcionários, combinada com a análise dos Anexos do ACT. Os métodos de aferição têm clareza e objetividade.

9.20 A fim de demonstrar a utilização de instrumentos hábeis à correta e efetiva aferição do cumprimento das metas e demais condições, juntou à defesa uma relação contendo amostragem de parte dos funcionários listados na autuação (Doc. 13).

9.21 Apresenta planilha à fl. 471, e conclui que o ACT ABN possui regras claras e objetivas, que se encontram evidenciadas em seus anexos, (Doc. 05 e 13).

9.22 Pelo exposto, uma vez demonstrada a adequação do ACT ABN a todos os requisitos da Lei nº 10.101/00, tendo em vista que foi este o único plano próprio que regeu o pagamento de PPR pelo Banco ABN no período autuado, a autuação deve ser cancelada.

Do Descabimento da Equiparação das Reuniões Ocorridas em 2007 e 2008 a um “Novo ACT ABN”

9.23 As reuniões realizadas, em 19/07/2007, 07/08/2007, 21/09/2007, 16/07/2008 e 26/11/2008 (Doc. 14), entre os representantes do Banco ABN e os representantes de seus funcionários ocorreram para discussão da necessidade de eventuais adequações do ACT ABN aos exercícios em questão, não se justificando a alegação de que seriam equiparadas a novos Acordos Coletivos de Trabalho.

9.24 Em momento algum foi deliberada, nessas reuniões, a revogação do ACT ABN, seja integral ou parcial, pelo que este permaneceu em vigor durante todo o ano-calendário de 2008, conforme sua Cláusula Décima, que transcreve.

9.25 As reuniões se prestavam a analisar os pagamentos realizados no exercício passado e debater os pagamentos futuros, mantendo vivas as deliberações entre empregado e empregador, que é a finalidade precípua da Lei nº 10.101/00. Junta cópias das atas das reuniões realizadas (Doc. 14).

9.26 Na reunião de 19/07/2007, a manutenção do ACT ABN foi expressamente aprovada, conforme se infere do excerto de sua ata (transcreve).

9.27 Nas reuniões de 07/08/2007 e 21/09/2007 foi deliberada a manutenção do ACT ABN, nos mesmos moldes dos exercícios anteriores, o mesmo tendo ocorrido nas reuniões de 16/07/2008 e 26/11/2008.

9.28 A alegação no sentido de que as referidas reuniões teriam incorrido nos mesmos vícios de representação do ACT ABN contradiz a fundamentação da Fiscalização na sua tentativa de equipará-las a novos Acordos Coletivos de Trabalho, pois, havendo vício de representação em tais reuniões, elas não poderiam irradiar qualquer efeito jurídico, devendo, portanto, ser reconhecida a nulidade de quaisquer eventuais deliberações tomadas naquelas oportunidades.

9.29 Ao contrário, a realização dessas reuniões só evidencia a sua

constante preocupação com a participação de seus empregados na definição do pagamento de participação nos lucros ou resultados.

9.30 Deste modo, não merece prosperar este equivocado fundamento da autuação, devendo haver o cancelamento integral dos AI's em tela.

Do Enquadramento da PLR e PPR Paga Pelo BANCO SANTANDER na Lei n.º 10.101/00 Da Data de Formalização dos ACTs

9.31 Relativamente aos pagamentos de PPR efetuados pelo Banco Santander com base nos ACT's, a Autoridade Fiscal alega que a data de formalização dos referidos acordos descaracterizaria a natureza de PLR dos respectivos pagamentos, uma vez que denotaria a ausência de negociação, entre ela e seus funcionários, dos termos do ACT.

Transcreve trecho do Relatório Fiscal.

9.32 No entendimento do Agente Fiscal, a assinatura dos ACT's no término dos exercícios aos quais se referiam denotaria a ausência de negociação entre a empresa e os empregados, notadamente pelo fato de que o art. 2º, § 1º, inciso II da Lei n.º 10.101/00 supostamente prescreveria a necessidade de fixação

prévia do programa de metas, resultados e prazos, a fim de legitimar a respectiva PLR.

9.33 Salienta que embora os ACT's tenham sido assinados no término dos exercícios a que se referiam, as metas para recebimento do PPR já eram de amplo conhecimento dos funcionários do Banco Santander.

9.34 Destaca que os acordos próprios de ACT's celebrados pelo Banco Santander, no período autuado, continham metas e disposições absolutamente semelhantes àquelas definidas em acordos próprios de anos anteriores. Menciona a cópia do Acordo Coletivo de Trabalho do Programa da Participação nos Resultados vigente no biênio 2006/2007 ("ACT Santander 2006/2007") (Doc. 15).

9.35 Da análise dos ACT's 2006/2007, verifica-se que as metas estabelecidas eram praticamente idênticas às previstas no PPR (vigente no ano-calendário 2008), que tinham por base a colocação do Banco Santander Banespa S/A no "Critério de Satisfação" no "P.I.F. – Painel das Instituições Financeiras (FRACTAL/USP)", sugerindo a comparação entre as disposições da Cláusula Terceira dos ACT's 2006/2007 com as Cláusulas Terceiras do ACT Santander 2006 (transcreve as referidas cláusulas).

9.36 Reitera que os ACT's apenas renovaram as disposições do ACT Santander pelo que não merece prosperar a alegação fiscal de que os funcionários não teriam conhecimento das metas e regras dos aludidos planos próprios.

9.37 Informa que as metas para recebimento do PPR Santander sempre se pautaram no desempenho da instituição como um todo, seja visando ao aumento da satisfação de seus clientes, seja objetivando um aumento do lucro, que seriam pressupostos básicos e essenciais da atividade empresarial, e entende que nenhum funcionário de uma empresa precisaria ser instruído a trabalhar com o objetivo de atender os interesses de seus clientes e aumentar o lucro da companhia, sendo tais objetivos inerentes e intrínsecos à função do empregado.

9.38 Afirma ter sido comprovado que:

(i) as metas para recebimento do PPR de exercícios anteriores ao período autuado eram semelhantes àquelas dispostas nos ACT's;

(ii) tais metas não consideram os empregados individualmente, mas o desempenho da empresa como um todo; e

(iii) tais metas possuíam como objetivo o aumento do lucro e da satisfação dos clientes.

9.39 Destaca, ainda, que, ao contrário do que teria alegado a fiscalização, o art. 2º, § 1º da Lei n.º 10.101/00 não condicionaria a legitimidade da PLR a um programa de metas,

resultados e prazos pactuados previamente, isto é, antes do exercício a que se refere a PLR.

9.40 O legislador não impôs ao contribuinte a necessidade de observância dos critérios constantes dos incisos I e II do § 1º do supracitado dispositivo, mas utilizou a expressão “podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições”, o que deixa claro que a adoção de “programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente” nada mais é do que uma sugestão do legislador, mas jamais uma condição à legitimidade da PLR.

9.41 O dispositivo em referência foi interpretado de modo a estabelecer um requisito à legitimidade do programa de PLR que a própria Lei n.º 10.101/00 não prevê. Transcreve julgado administrativo.

9.42 Tendo sido o fundamento da Fiscalização, para descaracterização dos pagamentos de PLR efetuados com base nos ACT's, uma condição não estabelecida na Lei nº 10101/00, os AI's em tela devem ser cancelados.

Da Existência de Regras Claras e Objetivas

9.43 Não merece subsistir a alegação de ausência de regras claras e objetivas de avaliação do desempenho dos empregados e métodos de aferição para o cumprimento do acordado nos ACT's.

9.44 Conforme as Cláusulas Terceiras dos ACT's, existem disposições expressas quantos às metas (pagamento com base no “Programa de Melhoria do Índice de Satisfação dos Clientes”) e métodos de aferição do cumprimento do acordado (quantificada de acordo com a classificação, obtida pelo Banco no “Painel das Instituições Financeiras – FRACTAL/USP”).

9.45 Ao contrário do entendimento da Fiscalização, é nítida a presença de meta e mecanismo de avaliação nos ACT's firmados pelo Banco Santander.

Do Anexo aos ACT's Santander – PEX

9.46 O PEX é um anexo dos ACT's, com termos direcionados a segmentos específicos de negócio do Banco Santander, sendo certo que, uma vez demonstrada a legitimidade dos pagamentos efetuados com base nos ACT's, também está demonstrada a validade dos pagamentos efetuados com base no citado PEX.

9.47 A Fiscalização alegou que o PEX não possui qualquer assinatura, qualificação ou data de celebração, não sendo possível comprovar sequer que tal acordo teria sido celebrado.

9.48 No entanto, o PEX não é um plano autônomo, mas apenas um anexo dos ACT's que contem regras direcionadas a determinados segmentos específicos do Banco Santander. Nada mais é que um mero desdobramento dos ACT's, sendo certo que, estando assinados o ACT Santander 2007 e o ACT Santander 2008, é desnecessário que o PEX, anexo a estes planos, também fosse assinado.

9.49 A corroborar a natureza do PEX, de mero anexo dos ACT's, e não de um plano autônomo, esse contém previsão expressa determinando o desconto dos valores pagos com base no PEX dos valores a serem pagos com base nos ACT's (transcreve).

9.50 Menciona, também, que, independentemente do desempenho no PEX, seria assegurado aos empregados o direito ao valor da PLR com base nos ACT's, o que apenas reforçaria o caráter de mero desdobramento dos acordos próprios de PLR.

9.51 Faz referência, ainda, à disposição do Parágrafo Único da Cláusula Sexta do ACT Santander 2008, que reforça e evidencia a natureza do PEX de mero anexo aos ACT's (transcreve).

9.52 Verificada a legitimidade dos ACT's, conseqüentemente será verificada a legitimidade do PEX, uma vez que essas regras específicas são meros desdobramentos dos acordos próprios e não possuem qualquer autonomia.

9.53 Também não merece prosperar a alegação de que o PEX não possui metas ou instrumentos de aferição do cumprimento do acordado.

9.54 Conforme se pode verificar no manual do PEX (Doc. 16), o desempenho dos profissionais será medido de acordo com critérios de metas quantitativas e qualitativas e de competências individuais, sendo-lhe atribuída nota de 0% a 150% para as metas qualitativas e quantitativas, e nota de 1 a 5 nas competências individuais, sendo que o reconhecimento deverá ser realizado de forma proporcional ao atingimento das metas.

9.55 Cita exemplos de avaliação anexados (Doc. 17) e conclui que deve ser reconhecida a legitimidade do pagamento de PLR efetuado com base no PEX, cancelando-se os AI's em tela.

Da Inocorrência dos “Problemas Gerais” Alegados pela Fiscalização Quanto aos Pagamentos Baseados nos Planos Próprios e na CCT 2007/2008

9.56 A Autoridade Fiscal, embora não tenha contestado a validade e os termos da CCT 2007/2008, entendeu que o Banco Santander e o Banco ABN teriam feito pagamentos em desconformidade com a periodicidade estabelecida na Lei n.º 10.101/00, bem como que haveria uma discrepância injustificada entre os valores recebidos por diferentes empregados.

9.57 Embora esta parte da defesa se encontre prejudicada pela ausência de vinculação entre os pagamentos autuados e os respectivos acordos de PLR, a fim de se resguardar dos efeitos da preclusão, fará um esforço para demonstrar a observância à periodicidade estabelecida na Lei n.º 10.101/00, bem como que as discrepâncias apontadas pela fiscalização decorreriam, exclusivamente, do cumprimento do quanto estabelecido nos acordos de PLR.

Da Observância da Periodicidade Estabelecida na Lei n.º 10.101/00

9.58 Transcreve o artigo 3º da Lei n.º 10.101/00, que dispõe sobre a periodicidade de pagamentos de PLR, e sustenta que a referida norma deve ser interpretada no sentido de não ser possível realizar mais de duas distribuições de lucro com base no mesmo exercício no mesmo ano.

9.59 Entende que nada impediria que os pagamentos de PLR com base em instrumentos distintos fossem efetuados em datas distintas.

9.60 Destaca que o intuito da norma é evitar que o contribuinte, a fim de obter vantagens fiscais ilegítimas, efetuasse pagamento de salário como se fosse PLR, reduzindo sua carga tributária, o que não é o caso.

9.61 Na distribuição de PLR das empresas aos seus funcionários, podem ocorrer eventuais insuficiências de pagamento, bem como a determinação sindical do pagamento de parcela adicional, sendo certo que essa complementação jamais poderia ser considerada como uma “parcela de PLR” para fins de verificação de observância à periodicidade de pagamento estabelecida na Lei n.º 10.101/00. Do contrário, se estaria admitindo que as empresas jamais poderiam sanar eventuais incorreções no pagamento de sua PLR ou cumprir determinação sindical, sob pena de descaracterizar tais verbas e sujeitá-las à incidência de contribuições previdenciárias.

9.62 No caso, a Impugnante apurou lucro e efetuou pagamentos com base em instrumentos de formalização de acordos de PLR e PPR, plenamente válidos, não sendo legítima a descaracterização da natureza jurídica dessa verba.

9.63 A ausência de vinculação entre os pagamentos autuados com o seus respectivos instrumentos impossibilita a Defendente de demonstrar que os pagamentos autuados foram feitos em conformidade com a periodicidade imposta na Lei n.º 10.101/00

9.64 No entanto, não houve desrespeito à periodicidade estabelecida na Lei n.º 10.101/00, uma vez que o pagamento, por instrumento, foi efetuado apenas uma vez por semestre civil.

9.65 Como evidência, faz menção à relação de pagamentos efetuados à Sra. Adelsima Maria de Lima Mora, apresentada no Relatório Fiscal, em que o mês de fevereiro de 2008 é indicado 6 vezes, havendo mais dois pagamentos nos meses de agosto e outubro de 2007.

9.66 Com base nestas informações, o Agente Fiscal concluiu, simplesmente, que foram efetuados 8 pagamentos de PLR à Sra. Adelsima Maria de Lima Mora, no ano de 2008, o que violaria a periodicidade máxima prevista na Lei n.º 10.101/00.

9.67 Entretanto, faltam elementos para tal conclusão, especialmente acerca da natureza de cada um desses pagamentos.

9.68 Informa ter colacionado, em sua defesa, planilha contendo amostragem dos pagamentos de PLR e PPR autuados, com a correta vinculação dos pagamentos aos respectivos períodos aquisitivos (anocalendário) e a natureza de cada parcela paga, evidenciando a plena observância da periodicidade prescrita na legislação (Doc. 18).

9.69 No que se refere aos pagamentos feitos à Sra. Adelsima Maria de Lima Mora, afirma que não houve o alegado pagamento de 8 parcelas de PLR/PPR relativos a 2008, mas sim, de 2 parcelas, pois os pagamentos efetuados até 02/2008 compõem uma única parcela. Apenas a partir de 11/2008 a Impugnante iniciou o pagamento de PLR e PPR relativos a 2008, sendo certo que tal pagamento foi concluído no 1º semestre de 2009, após apuração definitiva do resultado do exercício.

9.70 Apresenta tabela à fl. 489 e afirma que cada uma das rubricas refere-se a um instrumento laboral, de modo que devem ser consideradas isoladamente. Portanto, a periodicidade legalmente estabelecida foi observada.

9.71 Assim, é improcedente o entendimento pela violação à periodicidade prevista na Lei n.º 10.101/00, sendo certo que a Autoridade Fiscal concluiu de forma precoce, sem a devida análise da natureza de cada parcela paga, e do período aquisitivo a que se referia, devendo ser afastado tal equívoco.

Da Discrepância Entre os Valores Pagos a Diferentes Empregados

9.72 A Fiscalização, ao considerar que o pagamento de PLR e PPR efetuado pelo Banco Santander e pelo Banco ABN, consistiria em substituição da remuneração, em razão da discrepância entre os valores pagos a diferentes empregados, mais uma vez pretendeu constituir um óbice à caracterização da verba não disposto em Lei. 9.73 A Lei n.º 10.101/00 não faz qualquer ressalva de que os pagamentos de PLR, efetuados a diferentes funcionários possuam o mesmo valor, ou representassem o mesmo percentual de seus respectivos salários. Qualquer previsão nesse sentido seria ilógica, uma vez que o pagamento de PLR está sujeito ao cumprimento de metas, que podem ou não ser alcançadas pelos diferentes funcionários.

9.74 Alega que a diferença entre os valores pagos decorre, estritamente, do cumprimento do quanto estabelecido nos acordos.

9.75 Transcreve renomado jurista e conclui que os fundamentos dos AI's em tela são improcedentes.

Da Impossibilidade de Desconsideração Total dos Valores Pagos a Título de PLR Pela Impugnante

9.76 Defende que a Autoridade Fiscal não poderia simplesmente ter desconsiderado a natureza jurídica da totalidade dos pagamentos efetuados a título de PLR com

base na CCT 2007/2008, vigente no período autuado.

9.77 Ressalta que, em momento algum, a validade da CCT 2007/2008 foi questionada pela Autoridade Fiscal. Ou seja, o debate do presente feito se refere somente à periodicidade dos pagamentos.

9.78 Não se pode admitir que nenhuma das verbas pagas caracterize-se como PLR, inclusive para fins tributários previdenciários, uma vez que: a) foi apurado lucro no período relacionado; e b) a validade da CCT 2007/2008 não foi contestada pela Fiscalização.

9.79 Caso se entenda que a Impugnante efetuou pagamentos de PLR em periodicidade superior àquela legalmente permitida, devem ser autuados somente os pagamentos supostamente efetuados em desacordo com a Lei n.º 10.101/2000 (i.e. suposta terceira ou quarta parcela), mas, jamais, todos os pagamentos efetuados a título de PLR e PPR no período autuado.

9.80 Também é aplicável ao presente caso o entendimento firmado pelo CARF em duas situações análogas, quais sejam: (i) a “desconsideração total das despesas de uma empresa, nas hipóteses de omissão de receitas”; e, (ii) a “desconsideração integral da contabilidade de uma empresa”, ambas rechaçadas pela jurisprudência administrativa justamente por devassarem o direito dos contribuintes.

9.81 Para fins de contribuições previdenciárias, a desconsideração por completo da distribuição de PLR das empresas deve ser exceção, legitimada apenas quando verificada a total irregularidade do pagamento. Apresenta jurisprudência trabalhista.

9.82 Entende, assim, estar evidenciando a insubsistência fática da autuação relativa à PLR paga com base na CCT 2007/2008, por adotar a equivocada e infundada premissa de que a Impugnante não distribuiu PLR no período, quando está provado que houve pagamentos a este título e em estrita conformidade com os respectivos acordos.

9.83 Conclui que, na hipótese de serem mantidos os lançamentos em tela, deve ser determinada sua revisão, a fim de que, relativamente aos pagamentos efetuados com base na CCT 2007/2008, sejam exigidas as contribuições previdenciárias somente sobre os pagamentos supostamente efetuados em desacordo com a Lei n.º 10.101/2000 e não sobre a totalidade dos pagamentos efetuados por ela a título de PLR.

Conclusão: Da Insubsistência da Desqualificação da PPR e PLR Intentada pela D. Autoridade Fiscal à Luz da Jurisprudência do E. CARF e do STJ

9.84 *A Autoridade Fiscal se apega a aspectos estritamente formais para tentar desqualificar os pagamentos efetuados a título de PLR.*

9.85 *E para corroborar o alegado por ela, passa a demonstrar o equívoco do entendimento da Fiscalização, à luz da jurisprudência do CARF e do STJ (itens 225 a 247 da Impugnação).*

Da Improcedência da Autuação Quanto aos Valores Pagos a Título de “Hiring Bônus”. Ausência de Contraprestação de Serviço e Habitualidade

9.86 *Esclarece que o “Hiring Bônus” é um pagamento realizado somente no momento da admissão do funcionário, oferecido como atrativo à contratação de profissionais com perfil altamente especializado. Os documentos anexados comprovam o fato (Doc. 19).*

9.87 *Portanto, a referida verba não tem o condão de ressarcir o empregado em vista de um serviço prestado, mas sim, de proporcionar um incentivo à contratação de profissionais qualificados, e altamente disputados no mercado de trabalho.*

9.88 *Também comprovam a ausência de contraprestação de serviço, e a natureza de atrativo comercial, as Cartas Propostas enviadas (transcreve trecho).*

9.89 *Caso se tratasse de remuneração, a Impugnante estaria remunerando seu novo funcionário num valor consideravelmente alto, por somente algumas horas de trabalho, o que seria ilógico.*

9.90 *Inclusive, a gratificação pode ser interpretada como uma forma de indenização, pois o recém contratado abriu mão de uma certa segurança que possuía no trabalho anterior.* 9.91 *Transcreve julgados do CARF, do STJ, do TST, e alega que a referida verba não se subsume ao contido no artigo 22 e 28 da Lei nº 8212/91.*

9.92 *A referida gratificação não é habitual, e é paga por total e exclusiva liberalidade da empregadora, a fim de incentivar a contratação. Não tem natureza salarial, não devendo ser incluída na base de cálculo das contribuições previdenciárias.*

9.93 *Assim, a autuação sobre as verbas pagas a título de “Hiring Bônus” deve ser cancelada, bem como a respectiva multa por descumprimento de obrigação acessória.*

Não Incidência de Contribuições Previdenciárias Sobre a Rubrica “Bonificação Extraordinária I06/I06 Est” – Opção de Compra de Ações (Stock Option)

Da Não Configuração da Natureza Salarial do Stock Option Ante a Ausência de Contraprestação de Serviço

9.94 *A Impugnante aduz que os valores pagos em relação à rubrica “Bonificação Extraordinária I06/I06 Est”, decorrem do*

resgate de ações, adquiridas em decorrência de planos de concessão de opção de compra de ações ("Stock Option"), os quais não se encontram sujeitos à incidência de Contribuições Previdenciárias.

9.95 Discorre sobre a natureza jurídica do "Stock Option", aduzindo que a participação acionária de empregados está prevista na Lei 6.404/76, art. 168, §3º e, que seu art.

190, faz referência às participações estatutárias de empregados e administradores, dentre outros (transcreve os dispositivos legais).

9.96 Sobre os planos de "Stock Option", menciona que estes consistem em programas cuja finalidade principal é atrair e reter profissionais de talento. São eficazes porque comprometem o executivo com os resultados da companhia.

9.97 Descreve os critérios: (i) o preço de emissão da ação, (ii) o prazo para obtenção da elegibilidade do exercício das opções (prazo de carência) e, (iii) o prazo máximo para o exercício das opções (termo da opção).

9.98 Informa que o prazo de carência é o período em que o empregado deve permanecer na empresa até que possa exercer a sua opção de compra de ações, caso as ações venham a se valorizar durante este período, pode resultar em considerável vantagem financeira ao empregado.

9.99 Aduz que é o período de carência o que incentiva os empregados, principalmente aqueles ocupantes de altos escalões, a continuar em seus postos de trabalho, abstendo-se de eventuais ofertas de emprego e/ou oportunidades apresentadas pela concorrência.

9.100 Sobre o preço de emissão da ação, alega ser o valor da ação da empresa no mercado de capitais, à época da assinatura do plano e, que se pode, ainda, definir o preço de emissão através da média do valor das ações nos últimos doze meses, com o intuito de se evitar grandes distorções no que se refere às eventuais perdas ou ganhos quando do exercício do direito de compra e venda das ações.

9.101 Os planos de Stock Option representam a concessão de um direito futuro de compra de ações mediante o pagamento de um preço prefixado, ou seja, o empregado, após um prazo de carência determinado pelo contrato, pode, se quiser, exercer o direito de compra daquelas ações e negociá-las posteriormente.

9.102 Como consequência direta das variações do mercado de ações, no momento da negociação, as ações cujo direito de compra foi concedido aos empregados poderão ter um valor de mercado maior, igual ou até mesmo menor que o valor estabelecido na opção, sendo certo que o empregado titular da opção de compra pode auferir, ou não, algum benefício com a negociação dos referidos títulos.

9.103 No momento da concessão do Stock Option, o empregado não recebe ações de sua empregadora ou de outra empresa do

grupo, mas apenas o direito de comprar tais ações. Em verdade, lhe é concedido apenas uma expectativa de direito, que só vai

se materializar em direito subjetivo após o final do prazo de carência fixado pelo plano e, ainda, somente no caso do direito de compra ser exercido.

9.104 Caso o empregado venha a exercer o seu direito de compra de ações, pagará por tal aquisição, sendo que após comprar as ações, o empregado passa a enfrentar os riscos do mercado de capitais.

9.105 No momento do exercício do direito à compra de ações, o valor das ações estiver menor do que o valor da opção combinado previamente, o empregador não subsidiará a diferença.

9.106 Alega que os planos de Stock Option tem por base a Lei das S.A e, não se confundem com o contrato de trabalho, uma vez que representam uma relação meramente mercantil, embora ensejada no curso da relação de emprego.

9.107 Assim, o plano de Stock Option não representa um benefício pago ao empregado pelo trabalho prestado ao empregador, é um contrato de natureza mercantil, por meio do qual o empregado recebe o direito de compra das ações por um preço predeterminado e poderá, sem nenhuma garantia do empregador, auferir lucro com a venda dessas ações no futuro.

9.108 Argumenta que é indiscutível a falta de adequação do referido plano a qualquer benefício de natureza salarial e, portanto, remuneratória, sendo ilegítima qualquer pretensão de incidência de contribuições previdenciárias sobre este direito.

9.109 Alega que se trata de um negócio oneroso ao beneficiário, pois ele deverá despende determinada quantia para proceder à aquisição ou subscrição das ações da companhia a que fizer jus, assim, entende afastar o Stock Option de qualquer tipo de remuneração paga ao empregado por tratar-se de uma combinação de cunho eminentemente mercantil e sujeito às disposições da legislação contratual civil. Transcreve jurisprudência dos Tribunais Regionais do Trabalho.

Dos Programas de Stock Option da Impugnante

9.110 Apresenta, em síntese, as principais características do Stock Option:

(i) a participação no programa é facultativa; (ii) a obtenção de ganhos por meio da adesão ao programa não depende de prestação de serviços; (iii) o ganho auferido no programa decorre de mera expectativa de ganho futuro, baseado na flutuação do valor das ações no mercado de capitais; e (iv) o empregado assume os riscos de desvalorização das ações.

9.111 Transcreve trechos dos Instrumentos Particulares de Opção de Compra de Ações celebrados entre a Impugnante e

alguns de seus funcionários (Doc. 20), e ressalta que a participação no programa é facultativa, não podendo se confundir com remuneração de prestação de serviço.

9.112 Além do que, não é oferecida nenhuma garantia de rendimento aos funcionários, o auferimento de algum lucro depende, exclusivamente, da flutuação do valor das ações no mercado de capitais.

9.113 Transcreve trechos dos referidos instrumentos, e destaca, ainda, que:

9.113.1 uma das hipóteses de extinção é a hipótese de resultados inferiores a 80%, ou seja, não há dependência com a prestação de serviço por parte do empregado;

9.113.2 caso o empregado tenha seu contrato laboral rescindido sem justa causa, também fará jus à compra das ações, mesmo sem prestar serviços à Impugnante.

9.114 Menciona julgados do CARF e conclui pela improcedência da autuação quanto à rubrica “Bonificação Extraordinária I06/I06 Est” (Stock Option), pois seu objeto não tem natureza salarial e sim mercantil.

Subsidiariamente: da Necessária Exclusão das Multas Lançadas Sobre as Verbas de PLR e PPR Pagas Pelo Banco ABN – Lançamento Posterior à Incorporação

10. O lançamento em tela deve ser revisto, tendo em vista a equivocada imposição de multas em face da Impugnante sobre débitos de responsabilidade do Banco ABN e anteriores à sua incorporação.

10.1 Informa que a autuação em tela volta-se contra o Banco ABN e o Banco Santander, e que a parcela do débito de responsabilidade do Banco ABN lhe é exigida, enquanto incorporadora daquele, por conta de sucessão tributária.

10.2 Alega que, não obstante seja responsável, por sucessão, quanto à parcela principal dos débitos relativos ao Banco ABN, o mesmo não se aplicaria às penalidades decorrentes, vinculadas às alegadas infrações praticadas pelo Banco ABN, empresa sucedida por incorporação por ela, no anocalendarário de 2009, sendo que o lançamento em questão ocorreu posteriormente à referida incorporação, de modo que a Defendente não poderia ser responsabilizada pelo ônus da sanção imposta.

10.3 Ressalta que somente são passíveis de sucessão as obrigações tributárias existentes antes da data do ato de sucessão ou em curso de constituição no mesmo momento, nos termos do artigo 129 do CTN.

10.4 Assim, nos casos em que não tenha ocorrido o recolhimento de imposto, ou seu recolhimento a menor, o lançamento posterior à data do ato de sucessão não ilide a sucessão do tributo, haja vista que a obrigação principal nasceu com a ocorrência do fato gerador, sendo que tal sistemática não

socorre à multa “ex officio”. Destaca que, na hipótese de lançamento posterior ao ato de sucessão, a obrigação não é preexistente, surgindo, tão somente com o ato administrativo de lançamento, não podendo, por tal razão, ser imputada ao sucessor.

10.5 Afirma que a obrigação tributária secundária não nasce no ato da infração, surgindo, tão somente, no momento da imposição administrativa através do ato próprio, qual seja, o lançamento. Cita doutrina e jurisprudência.

10.6 Conclui que, como o ato de incorporação do Banco ABN ocorreu no anocalendário de 2009, e o presente lançamento se deu apenas em 2013, resta evidente a improcedência das multas vinculadas às verbas pagas pelo Banco ABN, devendo, portanto, ser excluídas do lançamento, sob pena de afronta ao disposto no artigo 132 do CTN.

Da Necessária Exclusão da Penalidade por Descumprimento de Obrigação Acessória

11. No presente caso, também se impõe multa por suposto descumprimento de obrigação acessória (declaração inexata de GFIP), relativamente a pagamentos efetuados a título de PLR, “Hiring Bônus” e “Bonificação Extraordinária”, no anocalendário de 2008.

11.1 No entanto, inexistente o alegado descumprimento, tendo em vista que os débitos tidos por “não declarados” são indevidos e, por isso, não constaram da GFIP do período.

11.2 A caracterização do descumprimento de obrigação acessória que enseja a aplicação de multa depende da demonstração de que a obrigação principal era reconhecidamente devida, o que não ocorreu no caso em tela.

11.3 Não há descumprimento de obrigação acessória quando o contribuinte somente deixou de declarar em GFIP determinados débitos por entender que os pagamentos correlatos não se sujeitavam à incidência de exações previdenciárias, especialmente se as demais verbas, reconhecidamente sujeitas às contribuições previdenciárias, tenham sido devidamente tributadas e declaradas.

11.4 Assim, caso o contribuinte tenha procedido à efetiva tributação de sua folha salarial, recolhendo as contribuições previdenciárias incidentes sobre os pagamentos reconhecidos como salário, não há que se falar em descumprimento de obrigação acessória consubstanciado na ausência de declaração de débitos que entende serem indevidos.

Transcreve julgado administrativo.

11.5 Informa que, no caso, deixou de recolher contribuições previdenciárias sobre verbas reconhecidamente fora do seu campo de incidência.

11.6 Defende o direito e dever do contribuinte de declarar ao Fisco verbas tributáveis, sendo que eventual discordância fiscal sobre a interpretação do contribuinte pode até ensejar sua cobrança, mas, de nenhuma forma, a exigência de que fosse declarada originalmente, a despeito da não incidência reputada pelo contribuinte.

Do Equívoco Quanto ao Valor Base da Multa Imposta

11.7 A multa em questão foi apurada com equívoco em relação ao seu valor base, deflagrando multa excessiva.

11.8 Informa que a Autoridade Fiscal considerou, inadvertidamente, que a Impugnante estaria sujeita ao valor base da multa estipulada na Portaria Interministerial MPS/MF n.º 06/2012, de R\$ 1.617,12.

11.9 No entanto, este entendimento está equivocado, uma vez que o valor utilizado como base da multa aplicada, qual seja, R\$ 1.617,12, foi fixado por meio da Portaria Interministerial MPS/MF n.º 06/2012, ou seja, norma posterior a todos os supostos fatos geradores relacionados (anocalendarário 2008).

11.10 A autoridade, ao se embasar em tal Portaria, infringiu o princípio da irretroatividade das leis, insculpido no artigo 105 do CTN (reproduz).

11.11 Menciona, também, que o art. 106 do CTN veda a retroação da legislação tributária, salvo nas hipóteses expressamente arroladas, as quais não possuem qualquer identidade com o caso vertente.

11.12 Afirma que o CARF já decidiu, reiteradas vezes, no sentido de que o lançamento fiscal deve se reportar à legislação vigente à época dos fatos, em consonância com o disposto no art. 105 do CTN, e que, na superveniência de legislação que estabeleça novos critérios para a apuração da multa por descumprimento de obrigação acessória, é necessário verificar se a sistemática atual é mais favorável ao contribuinte que a anterior (Transcreve julgados).

11.13 Ainda que a multa combatida fosse legítima, é evidente que o valor base adotado pela autoridade está equivocado, devendo-se, ao menos, adotar o valor constante nas normas vigentes à época dos fatos geradores, quais sejam: Portaria MPS n.º 342/2006 e Portaria MPS n.º 142/2007.

11.14 Lembra, ainda, que a atividade de lançamento orienta-se pelo princípio da legalidade, insculpido no artigo 150, inciso I da Constituição Federal, de modo que a constituição (ou declaração) da obrigação tributária somente pode ser feita em estrita conformidade com o que está disposto em lei, consoante o artigo 142 do CTN.

11.15 Menciona renomados juristas e alega que o lançamento praticado sem o atendimento às normas vigentes à época do fato gerador, na apuração de suposta multa devida, encontra-se contaminado por erro de direito, acarretando a nulidade do ato,

e surgindo a necessidade de cancelamento do Auto de Infração, nos termos do artigo 149 do CTN.

11.16 Ressalta, assim, que, quando da lavratura dos AI's, o Agente Fiscal deveria ter aplicado a norma vigente à época dos fatos geradores, e, conseqüentemente, apurado o valor base da multa de acordo com a Portaria MPS n.º 342/2006 e Portaria MPS n.º 142/2007. Como assim não fez, incorreu em erro de direito, ensejando a nulidade dos AI's.

11.17 Conclui que, ainda que mantidos os lançamentos relativos às obrigações principais, consubstanciados nos AI's DEBCAD's 37.333.6772 e 37.333.6780, deve ser cancelada a exigência contida no AI DEBCAD n.º 37.388.8074.

Subsidiariamente: Do Descabimento da Aplicação de Juros de Mora Sobre a Multa de Ofício 12. Na hipótese de não ser cancelada a integralidade do pretense crédito tributário, bem como a multa de ofício, deve-se, ao menos, excluir a cobrança de juros de mora sobre a referida multa de ofício. Cita jurisprudência administrativa.

12.1 A exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício aplicada carece de base legal, já que o § 3º do artigo 61 da Lei n.º 9.430/96 é claro ao restringir a incidência dos juros de mora sobre o valor do principal lançado (transcreve).

12.2 Destaca que os débitos a que se refere o § 3º são aqueles decorrentes de tributos e contribuições mencionados no “caput”, e que aqueles não podem ser confundidos com as multas (penalidade), pois têm causas diversas, conforme dispõe o artigo 3º do CTN.

12.3 Ao utilizar a expressão “débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições”, a Lei n.º 9.430/96 somente pode estar se referindo a débitos não lançados, visto que normatiza a incidência, sobre estes, da multa de mora, sendo ilógico entender que ali se inclui a multa de ofício lançada proporcionalmente.

12.4 Conclui que a expressão “débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições” não contempla a multa de ofício, pois se assim não fosse, não haveria necessidade para a existência do parágrafo único do artigo 43 da Lei n.º 9.430/96, que prevê a incidência de juros de mora sobre as multas e os juros cobrados isoladamente (reproduz o dispositivo legal).

12.5 A legislação ordinária autoriza, expressamente, a incidência de juros de mora somente sobre o valor dos tributos e contribuições, e não sobre o valor da multa de ofício lançada.

12.6 Menciona que, ao analisar conjuntamente os artigos 161, 139 e 113 do CTN (transcreve), verifica-se que o próprio CTN não autoriza a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada proporcionalmente ao tributo:

12.6.1 o artigo 161 do CTN autoriza a incidência de juros sobre o “crédito não integralmente pago no vencimento”;

12.6.2 o artigo 139 do CTN estabelece que “o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”, e;

12.6.3 o artigo 113 do CTN dispõe sobre a obrigação tributária.

12.7 Entende que a expressão “penalidade pecuniária” contida no parágrafo 1º do artigo 113 do CTN nada mais é do que a penalidade decorrente da inobservância de determinada obrigação acessória, que se converte em obrigação principal, nos termos do parágrafo 3º, não podendo ser interpretada como penalidade pecuniária exigida em conjunto com o tributo não pago.

12.8 Caso a multa de ofício estivesse incluída na expressão “crédito”, sobre o qual incidem os juros de mora nos termos do artigo 161 do CTN, não haveria razão alguma para a ressalva final constante no referido artigo, de que o crédito deveria ser exigido “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis”.

12.9 Conclui que o CTN não autoriza a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, devendo ser excluída tal cobrança dos AI's em tela.

Do Pedido

13. Diante do exposto, requer que seja determinado o integral cancelamento da exigência consubstanciada nos AI's em epígrafe, tendo em vista:

Preliminarmente

i) a nulidade dos AI's em epígrafe, face à sua precariedade, o que acarreta o cerceamento do seu direito de defesa;

ii) a extinção, pela decadência, do crédito tributário referente ao período até maio de 2008, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, notadamente em vista da existência de antecipação de recolhimentos no período autuado;

No Mérito

iii) o enquadramento dos pagamentos de PLR autuados aos estritos termos da Lei n.º 10.101/00;

iv) o descabimento da imposição de multas relativas a débitos do Banco ABN (participação nos lucros ou resultados), tendo em vista que o lançamento foi efetuado após sua incorporação pela autuada;

v) a ausência de contraprestação de serviço e habitualidade com relação aos pagamentos a título de “Hiring Bônus”;

vi) a não incidência de contribuições previdenciárias sobre a rubrica “Bonificação Extraordinária 106/106 Est”, por se tratar de plano de concessão de opção de compra de ações (Stock Option);

vii) a exclusão da penalidade por descumprimento de obrigação acessória ou, ao menos, a sua redução com base nas Portarias MPS vigentes à época dos fatos geradores autuados; e

viii) o descabimento da aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício.

13.1 Por fim, protesta pela produção de todos os meios de prova admitidos em direito."

Em âmbito recursal, às fls. 1731/1842, se lança contra Acórdão proferido pela d. Delegacia da Receita Federal do Brasil, de fls. 1649/1725, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação do ora Recorrente, mantendo, assim, os créditos tributários exigidos.

Em sua minuta, reprisa o Recorrente os argumentos manejados em sua Impugnação de fls. 443/531, arrazoando que deve ser cancelado o auto de infração lavrado, em vista de sua nulidade ou, alternativamente, requer a extinção parcial do débito, uma vez que alcançado pela decadência.

Argui, em preliminar, que as planilhas não demonstram a origem do objeto da autuação, por isso deveria ser ela cancelada. Diz que *“ao contrário do quanto alegado pela D. DRJ/SP1, o lançamento em referência é nulo, face à preterição do direito de defesa (...) conforme dispõe o art. 59 do Decreto 70.235/72”* (fls. 1749).

Dessa forma, alega que a d. Autoridade Fiscal, não demonstrou estar presente o elemento do fato gerador das Contribuições Previdenciárias, faltando a autuação, assim, requisito essencial.

Pondera, em seguida, que o v. Acórdão vergastado apresentaria inexatidão posto que, erroneamente, teria invertido o *onus probandi*, afastando-se assim, do que determinado pelo art. 142 do Código Tributário Nacional, estando precário o lançamento ora impugnado.

Ainda preliminarmente, reitera seus argumentos de fls. 460/465, no tocante à decadência parcial dos débitos perseguidos, com arrimo, respectivamente, nos arts. 150, §4º e 173, I, ambos do *Codex Tributário*.

No mérito, defende o Banco recorrente, repisando os argumentos de fls. 466/474, que não há incidência de contribuições previdenciárias sobre os pagamentos de participações nos lucros e resultados.

Quanto à representatividade dos signatários do ACT ABN, acrescenta, às fls. 1762, que:

“Deveras todos os representantes eleitos pela Recorrente não apenas detinham cargos hierarquicamente iguais ou superiores a gerência, como também eram ligados a áreas dentro da sua estrutura organizacional diretamente relacionadas ao pagamento e cumprimento das obrigações assumidas no ACT ABN, fato este desconsiderado pela fiscalização e que infirma por completo a motivação apontada em seu relatório.

A bem da verdade, verifica-se que tanto a d. Autoridade Fiscal quanto a D. DRJ/SP1 se apegam a aspectos estritamente formais apara tentar desqualificar os pagamentos efetuados a título de participação nos lucros ou resultados. ”

Assim, requer seja afastada a alegação de vício de representatividade apontado e seja demonstrada a legitimidade do ACT ABN, para que seja reconhecida a improcedência da autuação.

Em seguida, no tocante a periodicidade estabelecida na lei 10.101/00, acentua o Recorrente que o e. TRT de São Paulo, ao editar sua Súmula de nº 14, encontrou excelente solução para o deslinde da controvérsia ao delinear que:

“Ao analisarem o instituto da participação nos lucros e resultados, concluíram que, independentemente da periodicidade com a qual foi paga tal verba, deve prevalecer a autonomia da vontade privada coletiva, que, naquele caso, seria declarada em Acordo coletivo celebrado entre a empresa e seus funcionários. Se a vontade dos participantes foi a de que a participação nos lucros e resultados deveria ser paga mensalmente, não há motivo para a desqualificação da natureza dessa verba. ”

Acrescenta:

“...in casu, a participação nos lucros e resultados sequer foi paga mensalmente. Como já disse, a D. Autoridade Fiscal alega a inobservância da periodicidade estabelecida na Lei nº 10.101/00, uma vez que não cumpriu com o seu dever fiscalizatório corretamente.”

Defende, portanto, que *“improcede o entendimento pela violação à periodicidade prevista na Lei nº 10.101/00”*, requerendo seja reconhecido tal equívoco na autuação para que seja afastada a irregularidade da verba autuada.

Subsidiariamente, reivindica a aplicação da retroatividade da Lei 11.941/09 ao caso em comento, requerendo, a seu turno, a observância do inc. II do art. 106 do CTN.

Aponta que teria havido erro na aplicação da retroatividade benigna pela d. Autoridade Fiscal, uma vez que teria ela comparado fatos de natureza distinta (descumprimento de obrigação acessória, descumprimento de obrigação principal e lançamento de ofício) *“atribuindo-lhes consequência única, como se pertencessem à mesma espécie, acabando por não aplicar de forma correta e efetiva a penalidade mais benéfica ao contribuinte no caso concreto”* (fls. 1830).

Mencionando o Acórdão 2302-00-978, proferido pela Segunda Turma da Terceira Câmara da Segunda Seção, entende que:

“...o confronto entre as penalidades impostas pelo descumprimento de obrigação principal, calculadas segundo a lei vigente á data de ocorrência dos fatos geradores e aquela calculada nos termos da novel legislação deve ocorrer sem a interferência da multa decorrente de lançamento de ofício de obrigação tributária. E, tendo em vista que a cominação de multa de ofício somente foi introduzida à disciplina dos tributos ‘previdenciários’ com o advento da Lei nº 11.941/09, não há que se falarem sua aplicação in casu.”

Posteriormente, e ainda subsidiariamente, pleiteia a não aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, reiterando os termos do que apresentado às fls. 526/529.

Assim, requer seja o recurso conhecido e provido para que seja integralmente canceladas as exigências que consolidam os Autos de Infração em testilha.

As contrarrazões da Fazenda Nacional, às fls. 1.978/2.037, são no sentido de prestigiar o Acórdão *a quo*.

Em sua peça, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional aponta que o lançamento não apresentaria qualquer vício capaz de ensejar sua nulidade, uma vez que a autoridade lançadora teria identificado corretamente o fato gerador da obrigação ora perseguido.

Em seguida, afiança que os pagamentos efetuados foram feito em "*desatendimento aos ditames da Lei 10.101/2000*" e, portanto, estaria eivado de vícios, suficientemente comprovados, de modo a ensejar o presente lançamento.

Quanto à falta de regras claras e objetivas dos planos apresentados, advoga no sentido de que as diversas falhas no Plano de Participação nos Resultados o comprometem como instrumento legítimo de negociam, posto que "*maculam a necessidade de existência de regras claras e objetivas quanto aos direito substantivos de participação*" (palavra por palavra, fls. 1.995).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Jamed Abdul Nasser Feitoza - Relator

1. Admissibilidade

Presentes os pressupostos intrínsecos (legitimidade, interesse, cabimento e inexistência de fato impeditivo ou extintivo) e extrínsecos (tempestividade e regularidade formal) de admissibilidade recursal em conformidade com o disposto no Decreto nº 70.235/72, voto por conhecer do recurso e passando à análise de suas razões.

2. Preliminares

O Recorrente inicia seus argumentos de resistência a perfectibilização do lançamento e busca de reforma da decisão recorrida opondo razões preliminares.

Alega serem os autos de infração construídos a partir de dados inconsistentes, não tendo realizado vinculação aos acordos coletivos existentes, o que implica em cerceamento de defesa. Para tanto, ingressa no conjunto probatório indicando exemplos de operações não vinculadas. Além disso, argui parcial decadência do lançamento, relativo ao período anterior a maio de 2008.

2.1. Ausência de Vinculação entre os pagamentos autuados e os respectivos instrumentos coletivos.

A bem da verdade, a análise requerida pelo recorrente redundaria em incursão no mérito da demanda. Dizer que existe nulidade por ausência de vinculação do lançamento a acordos coletivos e outros elementos alegados pelo Recorrente é o mesmo que julgar procedente o pedido sem analisar o mérito. Ora, os pontos indicados pelo Recorrente como prejudiciais ao mérito, se repetem, quando adentrarmos na análise meritória.

Outrossim, um dos pontos centrais desta lide consiste, justamente, na avaliação dos acordos coletivos citados pelo Recorrente, o que demanda dilação probatória, tanto é que o próprio Recorrente apoia sua tese em elementos documentais que também são objeto da análise de mérito.

2.2. Cerceamento de Defesa

Quanto ao cerceamento de defesa, a partir da leitura da impugnação e recurso voluntário, fica patente o excelente e profundo trabalho realizado pelo Recorrente, não denotando qualquer dificuldade no exercício da ampla defesa e do contraditório.

Quanto aos elementos estruturais dos autos de infração, não vislumbramos qualquer precariedade na descrição dos fatos que possa ser verificada de plano, estando bem completos nesse sentido, tão pouco vislumbramos outros elementos aptos a gerar sua declaração de nulidade de modo preliminar.

2.3. Inversão do *Ônus Probandi*

Alega, ainda em preliminar recursal, reprisando os termos de sua Impugnação, que houve inversão do ônus da prova, eis que o lançamento estaria sendo baseado em presunções “simples” ou “em arbítrio do Auditor Fiscal”. Aduz que a d. Fiscalização apontou genericamente os pagamentos autuados, sem investigar os acontecimentos.

A DRJ afastou a ocorrência da inversão ao asserto de que é cabível na espécie, o que reza o art. 333, inc. II, do Código Buzaid, em que competiria ao réu o ônus de provar suas alegações.

Tais preliminares, por se confundir com o mérito, com ele serão analisadas.

2.4. Decadência

2.4.1. Decadência Parcial – Art. 173, inc. I do CTN

Aduz o recorrente ter havido decadência quanto aos períodos anteriores a maio de 2008, uma vez que a empresa recorrente teria sido intimada da autuação apenas em 07/06/2013, configurada, assim, a decadência na forma do art. 150, §4º do CTN.

Assim, alega que a d. Fiscalização perdeu o prazo para o exercício de seu direito de lançar, uma vez que ultrapassado o período de 5 anos para a constituição do crédito tributário, alinhado ao entendimento da Suprema Corte manifestado por meio da Súmula Vinculante nº 8.

Em defesa de sua tese, colaciona diversos julgados deste e. Conselho bem como o entendimento do Supremo Tribunal Federa.

Demonstra que juntou diversas guias de recolhimento de Contribuições Previdenciárias (Doc. 9 da Impugnação), o que caracterizaria recolhimento antecipado dos valores desse período.

A d. DRJ afastou a decadência sob o argumento de que os pagamentos das GPS juntadas pela impugnante não caracterizariam pagamento antecipado, uma vez que, como declarado no RF, tais valores não integrariam a base de cálculo dos recolhimentos efetuados pela empresa. De tal modo, entendeu a Delegacia de Julgamento, por aplicar o que reza o artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, fazendo constar que não haveria qualquer competência fulminada pela decadência, uma vez que a competência mais antiga seria a de 01/2008.

Em seu recurso, como já anteriormente esposado, o Banco reprisa os argumentos lançados às fls. 460/463.

Subsidiariamente, requer o autor, às fls. 1.758/1.760, reprisando os exatos termos do que lançado às fls. 463/465, propugna pela extinção parcial dos débitos, uma vez que o lançamento seria “parcialmente extemporâneo”.

Aduz que, caso não se entenda pelo acolhimento da preliminar anteriormente manejada, ainda assim, sob inteligência do art. 173, I do Código Tributário, estaria operada a

decadência parcial do direito de lançar as Contribuições pretensamente apuradas em 01/2008 a 05/2008.

A DRJ, ao lançar seu *mister*, entendeu pelo afastamento de tal alegação – que se refere ao AIOA DEBCAD 37.388.807-4 – posto que seria inadequada a aplicação do parágrafo 4º do artigo 150 do CTN ao caso. As Contrarrazões da Fazenda Nacional coaduna a tese da DRJ.

A 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no REsp nº 973.733/SC. Julgado em 12/8/2009, em sede de recurso repetitivo (art. 543-C do Código de Processo Civil), o respectivo acórdão traz a seguinte ementa, parcialmente transcrita:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE. PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: Resp 766.050/PR, Rel.Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

(...)

Segundo as palavras extraídas do voto do relator, Ministro Luiz Fux:

*Assim é que o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou **quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre**, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito.*(grifos meus e do original)

O STJ, desse modo, se posicionou no sentido de que a atividade objeto de homologação pela autoridade administrativa, nos termos do art. 150 e §§ do Código Tributário Nacional (CTN), tem por objeto o pagamento antecipado do tributo, ainda que em montante menor que o devido, e não outro eventual proceder do contribuinte correlacionado com a apuração do fato gerador.

Com relação a Súmula Vinculante nº 8 do Supremo Tribunal Federal esta passou a produzir efeitos a partir de 20 de junho de 2008 para os demais órgãos do Poder Judiciário, bem como para a administração pública, direta e indireta, e pelos demais entes federativos, isso inclui o presente Conselho Administrativo de Recursos Fiscais nos termos do Art. 62, §1º do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015:

"Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§1º - O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;"

Assim, apesar do Senado Federal ainda não ter expedido Resolução suspendendo os efeitos dos artigos 45 e 46 da Lei 8.212/1991, tão pouco ter sido editada Medida Provisória alterando os prazos de dez para cinco anos do referido texto, este colegiado estaria autorizado a adotar posicionamento compatível com os termos da referida Súmula Vinculante nº 8 do Supremo Tribunal Federal.

"SÚMULA VINCULANTE 8 - São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário."

Isto posto, a nova conformação jurídica sobre decadência de contribuições previdenciárias, atrai obrigações com tal natureza a uma subsunção a regra geral de decadencial prevista no CTN, fixando o prazo para realização de um lançamento eficaz em 5 anos.

O termo inicial de contagem do prazo no presente processo seria aquele disposto na Súmula CARF nº 99, vez que o relatório fiscal indica que houve algum recolhimento no período ainda que não relacionado ao mesmo fato gerador.

"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."

Assim, ao presente caso, considerando que não se trata de ausência total de recolhimento conforme comprovado pelo Recorrente, para análise da decadência se aplicaria a regra contida no Art. 150, §4º do CTN.

Em outros termos, no caso concreto, tem-se lançamento de contribuições previdenciárias e FNDE que não incluíram os valores pagos a título de PLR, portanto, existindo pagamento antecipado o que importa na aplicação do art. 150, § 4º do CTN, em consonância com o entendimento judicial vinculante supra referido.

A notificação de lançamento ocorreu no mes 06/2013, portanto, os fatos geradores ocorridos a competência até de maio de 2008 restariam fulminados pela decadência, portanto, voto por dar provimento a preliminar neste ponto.

3. Mérito

3.1. Base normativa atinente a Participação nos Lucros e Resultados.

A participação nos lucros e resultados é direito social do trabalho previsto constitucionalmente no inciso XI do Art. 7º da CFRB/88:

"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;"

Quanto a desvinculação da remuneração atribuída constitucionalmente à PLR, a alínea J, do §9º, do Art. 28 da Lei nº 8.212/91 assim dispõe:

"Art. 28. (...)

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

(...)

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

Atualmente, consta da Lei 10.101/00 a indicação dos requisitos e condições para caracterização de pagamentos como sendo decorrência de participação nos lucros ou resultados e, por consequência, sua classificação como fato econômico não alcançado pela incidência de contribuições previdenciárias.

A consequência do pagamento de tais valores em desacordo com a legislação de referencia está prevista no §10º do Art. 214 do Regulamento da Previdência Social (RPS) - Decreto n.º 3.048/99:

"Art. 214. (...)

(...)

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

sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis."

Da revisão dos dispositivos citados, resta clara a relevância do atendimento integral ao que dispõe a legislação, no caso a Lei nº 10.101/00, para que os pagamentos realizados a título de PLR assim sejam reconhecidos, sendo esta a contenda que se passa a analisar no caso concreto.

3.1.1. Do Relatório Fiscal e da Decisão Recorrida – Dos Fatos Tributáveis

O Relatório Fiscal, de fls. 371/408, em apertada síntese, registra como fatos geradores do lançamento:

- *Pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados referentes aos meses de janeiro a setembro de 2008 e novembro a dezembro de 2008, bem como de janeiro a dezembro de 2009;*
- *Pagamento de "Hiring Bônus" (código 765) nos períodos de janeiro a abril de 2008, junho e julho de 2008, setembro de 2008 e novembro e dezembro de 2008;*
- *Pagamento de "Bonificação Extraordinária I06/I06 Est" (códigos 1150 e 1155), nos períodos de janeiro a maio de 2008 e julho e agosto de 2008.*

Dessa forma, foram lavrados os Autos de Infração assim descritos:

AIOP DEBCAD nº 37.333.6772:

Auto de Infração de Obrigação Principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, da parte da empresa, e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), incidentes sobre as remunerações pagas a segurados empregados e contribuintes individuais, não declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) e não recolhidas, no montante de R\$ 348.515.481,60 (trezentos e quarenta e oito milhões, quinhentos e quinze mil e quatrocentos e oitenta e um reais e sessenta centavos), incluindo juros e multa, abrangendo as competências 01/2008 a 09/2008 e 11/2008 a 12/2008, consolidado em 03/06/2013;

AIOP DEBCAD nº 37.333.6780:

Auto de Infração de Obrigação Principal, relativo às contribuições destinadas às Outras Entidades e Fundos – Terceiros (Salário Educação e INCRA), incidentes sobre as remunerações pagas a segurados empregados, não declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) e não recolhidas, no montante de R\$ 35.811.506,27 (trinta e cinco milhões, oitocentos e onze mil e quinhentos e seis reais e vinte e sete centavos), incluindo juros e multa, abrangendo as competências 01/2008 a 09/2008 e 11/2008 a 12/2008, consolidado em 03/06/2013;

AIOA DEBCAD nº 37.388.8074:

Auto de Infração de Obrigação Acessória, lavrado por infração ao artigo 32, inciso IV e parágrafo 5º da Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, na redação da Lei n.º 9.528, de 10/12/1997, e ao artigo 225, inciso IV e parágrafo 4º do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, código de fundamento legal 68, no montante de R\$ 772.821,00 (setecentos e setenta e dois mil e oitocentos e vinte e um reais), consolidado em 03/06/2013.

3.2. Considerações gerais sobre os Planos de Participação nos Lucros e Resultados pagos aos empregados e diretores dos Bancos ABN Amro Real S.A. e Santander Brasil S.A.

A fiscalização entendeu haver vícios nos instrumentos jurídicos de instituição dos Planos de PLR dos Bancos ABN Amro Real S.A. e Santander Brasil S.A.

Dentre os vícios relatados durante a Auditoria constam ilegitimidade dos representantes da empresa, falta de participação de representante do sindicato, falta de registro do ato junto ao sindicato, falta de clareza na definição de metas entre outras que serão objeto de análise ao longo deste voto.

3.2.1. Plano Próprio de Participação nos resultados – PPR

3.2.1.1. Do Pagamento de PLR Realizado e Da Representatividade dos Signatários

Nos itens 5.20 e 5.21 do Relatório Fiscal (fl. 377), é dada como um dos vícios de validade do Acordo de pagamento da PLR por suposta ausência de poderes dos signatários integrantes da comissão de representantes da empresa para firmá-lo. Eram signatários, à época, Fábio Colleti Barbosa, Lilian Maria F. Guimarães, Nalson Pasini, Pedro Paulo Longuini e Valério João Mugnol:

"O preâmbulo do instrumento de negociação dispõe que a empresa será representada pelos signatários qualificados ao final do acordo, sendo estes Fabio Colleti Barbosa, Lilian Maria F. Guimarães, Nelson Pasini, Pedro Paulo Longuini e Valério João Mugnol. Entrementes, tais representantes legais não são qualificados ao final, encontrando-se somente assinaturas ao final do acordo.

Durante a auditoria não houve comprovação com qualquer documentação do poder de representação de tais pessoas na assinatura de um acordo para pagamento de PLR.

Desta forma, vemos que não ficou comprovado o poder de representação dos integrantes da comissão de representantes da empresa na celebração do plano de concessão de PLR assinado em 2001."

A decisão recorrida seguiu na mesma linha do entendimento adotado pela fiscalização, votando por conformar a existência de vício de representação no que se refere ao PPR ABN.

O Recorrente reprisa os argumentos da impugnação, ressaltando que a comissão de representantes da empresa teria sido composta por pessoas com plenos poderes de representação para firmar o mencionado PPR do Grupo ABN AMRO.

Cita como prova as Atas de Reunião do Conselho de Administração, do Banco ABN AMRO REAL S.A., realizada em 31/03/2000, tendo como objeto a eleição da

diretoria, com mandato até a Assembléia Geral Ordinária de 2003. Na referida ata, verifica-se claramente que Fábio Colletti Barbosa era Diretor Presidente, Nelson Pasini e Pedro Paulo Longuini Diretores Executivos à época dos fatos.

A decisão recorrida fundamenta seu posicionamento no fato de não constar dos autos qualquer documento formalizando a indicação dos representantes da empresa, bem como não constar da ata de eleição de diretoria os nomes de Lílian Maria F. Guimarães e Valério João Mugnol, integrantes na comissão pela empresa.

Neste ponto, não comungamos do mesmo entendimento adotado na decisão recorrida. Não há como sustentar tese de ausência de representatividade quando o principal decisor da empresa, em conjunto com os dois outros diretores, na forma disposta no Estatuto Social, firmam o acordo. A nosso ver, estes são legítimos e suficientes para validar o ato.

O fato de dois outros membros estarem citados no acordo, não altera tal condição. Ainda, não há como impor requisitos de validade para além daquilo que consta em Lei.

É preciso observar que o Art. 2º da Lei 10.101/00 tem previsão de dois procedimentos para efetivação dos Planos de PLR. O que estamos analisando neste momento, referente ao caso concreto, foi constituído com base no inciso I do referido artigo.

Trata-se de procedimento integralmente regido pela Lei nº 10.101/00, sendo uma alternativa menos burocrática e ritualística, marcada pela informalidade, havendo apenas que se atender a requisitos mínimos como a formação de comissão paritária, com participação de representante do sindicato da categoria profissional e arquivamento do ato junto ao sindicato.

Não cabe ao fisco impor requisitos que a lei não atribuiu, a fase prévia à formalização do Acordo não está regrada, não se exige por parte da empresa que adote prática de comunicação formal, deliberação ritualística quanto à indicação dos nomes que a representarão.

Assim, dado o exposto, voto por reconhecer a adequada representatividade da empresa no que concerne à formalização do instrumento em questão.

3.2.1.2. Da Participação da Entidade Sindical

O RF, no ponto 5.25 e seguintes, atenta que não houve participação de entidade sindical nas fases pré e pós dos acordos e planos relativos à PLR. Confira-se:

"5.25 No caso em apreço, não obstante haver uma assinatura genérica (sem qualificação) em nome do Sindicato dos Bancários e Financeiros de São Paulo, Osasco e Região, não houve, durante a ação fiscal, a comprovação do registro e arquivamento do acordo na entidade sindical da categoria.

5.26 Logo, não houve durante a auditoria a comprovação cabal de que a negociação teve o acompanhamento de um representante sindical, ainda mais devido ao fato do acordo não estar devidamente registrado e arquivado no sindicato, o que lhe retira a possibilidade de adequação à legislação específica."

A decisão em testilha ratificou o entendimento esposado no Relatório, quanto à ausência de participação da entidade, uma vez que não teria sido o Banco exitoso em trazer aos autos qualquer documento que formalizando a indicação Sindical.

O banco recorrente demonstra, às fls. 1.765, da mesma forma como lançado em sua Impugnação, que o PPR ABN teria sido devidamente registrado no Sindicato dos Bancários de São Paulo, conforme o carimbo no plano. Assim, alinhado ao que já havia sustentado na impugnação, ressalta que apesar assinatura ser genérica, o PPR ABN foi registrado no Sindicato dos Bancários de São Paulo, em 03/09/2001, conforme comprova o carimbo apostado no aludido plano próprio, que, segundo ela, faz prova do depósito do PPR ABN junto àquele Sindicato. Defende que houve a participação do representante do Sindicato na negociação de seus termos, conforme atesta sua assinatura nesse acordo.

Verifica-se que no referido documento, de fato, há uma assinatura sobre o nome do sindicato, porém, sem qualquer qualificação ou identificação daquele que assina. Ao mesmo tempo constam de todas as folhas carimbo indicado o depósito do ajuste nos arquivos da entidade sindical referida.

É preciso observar que impera em nosso ordenamento jurídico o princípio da boa fé objetiva. Conforme leciona Sílvio de Salvo Venosa, o Código Civil em vigor trata do tema de maneira expressa nos artigos 113, 187 e 422.

O artigo 113 impõe, frente aos negócios jurídicos, a adoção de postura interpretativa condizente com o citado princípio: “os negócios jurídicos devem ser interpretados conforme a boa-fé e os usos do lugar de sua celebração”.

O Art. 187, exige daquele que é titular de um direito, que tenha limites atribuídos pela boa fé: “também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.”

Por fim, o artigo 422 exige que “os contratantes são obrigados a guardar, assim na conclusão do contrato, como em sua execução, os princípios de probidade e boa-fé.”

Como se pode perceber, a boa fé é mais que uma recomendação, é condição inicial de qualquer avaliação jurídica em nosso ordenamento.

Voltando ao caso, ao afirmar que não haveria participação do sindicato no referido acordo, a conclusão lógica a que se chega é que estaria o fiscal inferido a ocorrência de uma fraude, pois, se consta do documento o nome do sindicato e a uma assinatura, em prestígio a boa fé, não haveria como se chegar a tal conclusão.

Nesse sentido, caberia ao Agente Fiscal provar a ocorrência de fraude. Bastaria uma simples comunicação direcionada ao sindicato com pedidos de informações a respeito da referida assinatura para confirmar ou infirmar sua autenticidade.

Outrossim, apesar da falta de clareza quanto a identificação do representante do sindicato, o documento foi arquivado na entidade, o que reforça a veracidade da assinatura aposta em representação do mesmo.

Ante ao exposto, reconheço a participação do sindicato no referido processo negocial coletivo, estando atendido tal requisito legal de validade do PPR.

3.2.1.3. Das Regras - Clareza e Objetividade.

Quanto a esse ponto o Relatório Fiscal assenta: que não há presença nem de regras substantivas, nem de regras adjetivas; não são fixadas as metas a serem atingidas para que haja conhecimento prévio por parte dos funcionários do esforço necessário para o recebimento da PLR; não é descrito o processo de avaliação e nem são apresentados os formulários que embasarão tal processo, sendo apenas citada a existência de metas pré-estabelecidas para esta área, bem como de uma avaliação quantitativa e qualitativa de desempenho dos empregados, sem que nenhum desses dois integre o acordo firmado; e, que não é possível identificar o valor que deveria ser pago aos empregados a título de PLR, caso as metas e objetivos fossem atingidos. Tal posicionamento foi acompanhado pela DRJ em sua decisão.

Registra o Recorrente, às fls. 1.768, que, além de uma cartilha explicativa e várias comunicações internas (a partir de fls. 901), também disponibilizou ferramenta SMART e Sistemas de resultados.

Justamente tais documentos revelam que existe clareza e objetividade quanto a *"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"*. Tais anexos, conforme consta do próprio acordo, integram o documento base e, portanto, não poderia o fiscal deixar de juntá-los aos autos.

É, justamente, nestes documentos que estão contidos os detalhamentos da forma de avaliação quantitativa e qualitativa individual, por área e por área superior, unidades de pontuação e avaliadores conforme área, os formulários e meios pelos quais os empregados podem tomar conhecimento da situação individual e coletiva para recebimento da PLR, meios de acesso as informações e glossário de termos aplicáveis.

O Recorrente foi além, disponibilizou aos empregados ferramentas digitais e *online* que permitem tanto a realização das avaliações quanto a aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordo.

Constam ainda dos autos, cópia de uma série de formulários que demonstram ter o Recorrente não apenas regras claras e objetivas de avaliação como efetivamente as aplica, mede e registra, possuindo amplo controle de desempenho individual e coletivo, não havendo qualquer base para negar tal realidade no que se refere ao PPR ABN.

O agente fiscal não se preocupou em verificar se o estabelecido nos acordos estava efetivamente sendo atendido. Se a avaliação era aplicada e como o era. Se assim tivesse procedido, teria percebido que qualquer funcionário tem plena possibilidade de tomar conhecimento de seus direitos substantivos de participação e das regras adjetivas.

Vale reprimir o que dispõe a Lei 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 paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;

(...)

§ 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."

A Lei não apresenta um rol *numerus clausus* de critérios de avaliação e nem poderia, pois cada empresa tem sua realidade, sazonalidade, produtividade e cultura.

No caso do Recorrente, há ainda uma diversidade de áreas com lógicas operacionais das mais variadas. Portanto, não se poderia esperar de um negócios deste porte, critérios únicos e metas estáticas estéticas.

O que se espera é que as regras sejam claras e objetivas e que os direitos sejam postos de modo que se permita amplo conhecimento e capacidade de medição pelas partes, o que está presente no referido acordo.

Quanto aos resultados, no caso das agências, o acordo e seus anexos indicam que o resultado individual corresponde a 50% e os resultados da área e área superior 25% cada. Para os demais cargos, apenas os de área e área superior são considerados.

O processo de definição de metas segue um sistema de gestão internacionalmente reconhecido, o método SMART. No que tange a metas, essa metodologia tem sido aplicada e indicada como uma das mais simples ferramentas para criar metas, pois é uma espécie de *check list*, por meio do qual é possível verificar se cada uma das metas tem uma das seguintes premissas atendidas:

A meta é específica? O S corresponde a *specific* ou específica. Quer dizer que sua meta obrigatoriamente tem que ter especificidade naquilo que se quer atingir, com números e dados. No presente caso, se tomarmos como exemplo os documentos de fls. 919, por exemplo, podemos verificar que, no exercício de 2007, a Gerência de Marketing de Relacionamento, possuía metas como aumentar em 10% a base de correntistas na época composta de 3.380,00 mil, dos quais 520,4 mil eram preferenciais, 504,3 mil Exclusivos, 984,7 mil clássicos e 1.370,7 mil massivos.

Ao nosso ver, são metas bem específicas, sendo inquestionável tal ponto, até porque, o Recorrente apresenta vários exemplos como esses.

As metas devem ser mensuráveis, o M vem de *measurable* ou mensurável. Isso quer dizer que, para toda meta escrita, é preciso determinar o indicador pelo qual iremos verificar sua evolução todos os meses e também a fonte oficial de medição deste indicador, o que se pode obter pelo sistema disponibilizado pelo banco a seus funcionários, conforme consta dos documentos anexados a impugnação. Os indicadores são bem objetivos conforme demonstrado no exemplo anterior.

A meta precisa ser atingível, o A corresponde a *achievable* ou *attainable*. Ainda no exemplo em questão, um aumento de 10% na carteira de um banco que estava passando por um processo de incorporação parece algo bem razoável.

A meta ainda precisa ser relevante para a empresa, o R vem de *relevant*. Mais uma vez, um aumento da carteira de clientes é o que de mais relevante se pode ter para uma instituição financeira.

O T vem de *time* e indica que estas metas precisam ter prazo definido, o que está posto também no mesmo formulários e nas cartilhas, sendo de 12 meses ou semestrais conforme a área.

Assim, considerando que estamos diante de uma empresa de grande porte, nos pareceria até temerária a adoção de metodologias de gestão de metas e pessoas que não estivessem de acordo com as boas práticas internacionais e a metodologia SMART é uma forma simples e acessível de gerenciar metas e pessoas que já foi bastante testado em estudos de liderança e gestão.

Por todo o exposto, não há como comungar com as visões fiscais sobre este ponto, tão pouco com o exposto na decisão recorrida, assim sendo, voto por reconhecer a existência de regras claras e objetivas de avaliação, pré-estabelecidas e realizadas forma democrática, eis que os funcionários têm ampla participação em sua definição seja para área ou para as metas individuais, conforme restou comprovado pelos documentos anexados na impugnação.

3.3. Da Participação nos Lucros ou Resultados pelo Banco Santander

3.3.1. Da Formalização dos ACT's

O Relatório Fiscal, fazendo referências aos documentos comprobatórios anexados pela Fiscalização às fls. 133 a 176 contendo os acordos relativos aos exercícios de 2007, 2008, e 2009, indica que tais acordos foram assinados apenas em 27/12/2007, 02/02/2009 e 30/12/2008, e 30/12/2009, respectivamente, não sendo, por consequência, prévios, não servindo como incentivo à produtividade, nos termos do artigo 1º da Lei 10.101/01, uma vez que as regras aí estabelecidas não eram de conhecimento dos empregados previamente.

Sustenta o Agente fiscal que até as datas de assinatura dos referidos acordos, os empregados não tinham conhecimento do que deveriam realizar para fazer jus ao recebimento da PLR, não sendo possível saber se haveria a manutenção das condições estabelecidas em acordos anteriores.

Em consequência deste fato, sustenta, os referidos acordos não foram prévios, ou seja, não foram elaborados antes do início dos períodos a que se referiam os lucros ou resultados, tendo sido assinados apenas no 4º trimestre dos respectivos anos, ou até no ano seguinte, contrariando o artigo 2º, “*caput*” e parágrafo 1º, inciso II da Lei n.º 10.101/00, que estabelecem a necessidade de negociação prévia entre empresa e empregados.

A DRJ emitiu decisão alinhada ao entendimento fiscal, não dando provimento à impugnação.

O Recorrente alega que os empregados tiveram prévio conhecimento das condições para o recebimento da PLR decorrente dos Acordos Coletivos de Trabalho do Programa de Participação nos Resultados (PPR), para os exercícios de 2008 e 2009, por se tratar apenas de renovação das disposições definidas em acordos próprios de anos anteriores.

Analisando os documentos, em que pese faltarem algumas informações como Ata de Assembleia Geral autorizando a celebração do ACT, Ata de Assembleia especialmente convocada para aprovação do referido plano, prova de arquivamento do ato no MTE entre outros elementos essenciais a existência do ACT, considerando que o Agente Fiscal nada falou a respeito destes documentos, estamos assumindo que tais estão em ordem, passando a analisar o termo pelo que consta nos autos.

A contenda gira em torno do momento da celebração e da anterioridade das regras. Analisando os instrumentos, verificamos que, apesar de sua celebração, de fato ter ocorrido no 3º trimestre, ocorreu apenas a renovação dos termos posto.

Assim, não há que se falar em falta de prévio conhecimento quanto as regras estabelecidas, eis que estas não tiveram qualquer mudança.

A questão da prorrogação de vigência de Acordos Coletivos de Trabalho já foi sumulada pelo TST, indicando que, enquanto não houver alteração de seus termos, esta permanece válida para todos os fins de direito, é o que se denomina princípio da ultratividade.

"Súmula nº 277 do TST - CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO OU ACORDO COLETIVO DE TRABALHO. EFICÁCIA. ULTRATIVIDADE

As cláusulas normativas dos acordos coletivos ou convenções coletivas integram os contratos individuais de trabalho e somente poderão ser modificados ou suprimidas mediante negociação coletiva de trabalho."

Não tem o Recorrente direito de, em razão do vencimento da vigência do ACT, deixar de pagar a PLR. Para isto, deve haver uma revogação expressa do acordado. E isto não aconteceu no presente caso, ao contrário disso, as normas foram renovadas sob os mesmos termos.

A PLR integra os contratos individuais de trabalho dos empregados do Recorrente, constam, inclusive, como atrativos para novos talentos e retenção dos que já integram o quadro, conforme se deduz dos documentos anexos a impugnação.

A Constituição concede relevante prestígio e reconhecimento aos instrumentos coletivos (art. 7º XXVI) e, a doutrina majoritária mostra-se convergente quanto a o entendimento de que o acordo e a convenção coletiva de trabalho, revestem-se de natureza jurídica híbrida ou dualista, como tal possuem características de contrato porque decorrem da vontade de categorias econômicas e profissionais as quais assumem obrigações recíprocas

(cláusulas obrigacionais) e, também, como ato normativo, já que tem o condão de criar normas e condições que regerão as relações individuais e coletivas de trabalho no âmbito de representação sindical das categorias profissionais e econômicas envolvidas.

Sendo norma, não havendo revogação expressa, os funcionários, ainda que não ocorra a renovação dos termos coletivos relativos a PLR, têm conhecimento das normas coletivas vigentes, eis que, como demonstra o Recorrente, se repetiram por anos a fio, portanto, não havendo que se falar em ausência de prévio conhecimento quanto aquilo que consta em instrumento normativo que por anos repete os mesmos termos.

Com isso ponderado, não merece prosperar a tese fiscal, razão pela qual, neste ponto voto por dar provimento ao Recurso.

3.3.2 Da Existência de Regras Claras e Objetivas

Neste ponto, o relatório fiscal destaca as mesmas questões que tratadas no item 4.3.1.3. deste voto. Apesar de estarmos tratando de empresas diferentes e até mesmo procedimentos de pactuação dos Planos de PLR, diversos, quanto ao conteúdo, seguem o mesmo padrão, com pequenas variações que não alteram sua estrutura, até mesmo porque, as empresas já operavam com certo alinhamento institucional neste período.

E quanto ao caso, mais uma vez reprisamos nosso entendimento, sob os mesmos argumentos já abordados no item anterior. Para nos as regras são claras, objetivas se sua aplicação está perfeitamente demonstrada nos autos.

Desse modo, também quanto a este item, voto por dar provimento ao recurso.

3.4. Dos Planos Específicos – PEX e PPG.

A fiscalização questiona a validade do “Programa Executivos” (PEX) e do Programa Próprio de Gestão (PPG), dada a ausência de assinaturas, qualificação ou data de celebração, não sendo possível comprovar sua celebração. Registra que não há provas da participação de um representante do sindicato na fase de tratativas, não tendo regras claras e objetivas quanto a definição de metas e critérios de avaliação.

De início é preciso registrar que o “Programa Executivos” (PEX) e o “Programa Próprio de Gestão (PPG), são mencionado no Parágrafo Único da Cláusula Sexta do Acordo Coletivo de Trabalho (ACT) do Programa da Participação nos Resultados (PPR) referente ao exercício de 2007, firmado em 27/12/2007, e no Parágrafo Único da Cláusula Sexta dos Acordos Coletivos de Trabalho (ACT) do Programa da Participação nos Resultados (PPR) referentes ao exercício de 2008, firmados em 30/12/2008 e 02/02/2009 e também no ACT do Biênio 2009/2010.

*"CLÁUSULA SEXTA: PROGRAMAS ESPECÍFICOS
MANTIDOS PELOS ACORDANTES*

(...)

PARÁGRAFO ÚNICO - As participações nos lucros ou resultados dos trabalhadores ocupantes dos cargos executivos, como tais compreendidos os administradores e os demais cargos diretivos, de gerência e de supervisão ou assessores, integram o

*presente acordo e obedecerão às regras e valores fixados pela diretoria com base no respectivo cargo ou função, no **PEX, Programa Executivos**.*

CLÁUSULA SEXTA: PROGRAMAS ESPECÍFICOS MANTIDOS PELOS ACORDANTES

(...)

*PARÁGRAFO ÚNICO - Integra, também, o presente Acordo Coletivo de Trabalho, o **PPG – Programa Próprio Gestão**, destinado às áreas institucionais..."*

Em realidade, tal programa representa um anexo aos referidos termos e, como tal, certamente não necessitaria de qualificação, data de celebração, prova de participação do sindicato, pois tais questões são inerentes ao documento principal.

Outrossim, os Acordos Coletivos de Trabalho tem por características a publicidade e se havia dúvidas quanto a sua estruturação deveria o Agente Fiscal ter diligenciado junto ao MTE para obtenção de informações quanto a composição e validade do documento.

A busca de informações em registros públicos é dever da Administração como um todo e isso inclui a Administração Tributária. Tais pressupostos de atuação sempre estiveram presentes em nosso ordenamento jurídico, porém de modo esparso, tendo tornado-se uma diretriz consolidada no ano de 2017 com base no Decreto nº 9.094/17, que em seu Art. 1º dispõe:

"Art. 1º Os órgãos e as entidades do Poder Executivo federal observarão as seguintes diretrizes nas relações entre si e com os usuários dos serviços públicos:

I - presunção de boa-fé;

II - compartilhamento de informações, nos termos da lei;

III - atuação integrada e sistêmica na expedição de atestados, certidões e documentos comprobatórios de regularidade;

IV - racionalização de métodos e procedimentos de controle;

V - eliminação de formalidades e exigências cujo custo econômico ou social seja superior ao risco envolvido;

VI - aplicação de soluções tecnológicas que visem a simplificar processos e procedimentos de atendimento aos usuários dos serviços públicos e a propiciar melhores condições para o compartilhamento das informações;

VII - utilização de linguagem clara, que evite o uso de siglas, jargões e estrangeirismos; e

VIII - articulação com os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e os outros Poderes para a integração, racionalização, disponibilização e simplificação de serviços públicos.

Parágrafo único. Usuários dos serviços públicos são as pessoas físicas e jurídicas, de direito público ou privado, diretamente atendidas por serviço público."

De certo, não estamos defendendo a imposição do decreto ao presente caso, em que pese, na visão deste Relator, tais indicações apenas consolidarem aquilo que já constava de nosso ordenamento jurídico em uma série de leis esparsas.

Tomando em específico o princípio da boa fé objetiva, que rege o Direito Brasileiro de modo mais explícito desde 2002, uma vez que o Recorrente apresentou documento em que há clara remissão ao PPG e PEX como partes integrantes para desqualificação dos mesmos, deveria o Agente Fiscal ter diligenciado junto ao MTE ou Sindicatos para obtenção de prova de que tais documentos não integravam o Acordo Coletivo ou não condiziam com aquilo que foi celebrado.

As informações quanto aos acordos coletivos de trabalho são públicas e estão em arquivos federais, conforme dispõe a CLT, bastaria remeter uma simples comunicação ao Ministério do Trabalho e Emprego ou a qualquer das entidades sindicais solicitando informações detalhadas quanto a celebração de tais acordos para provar de validade ou invalidade dos referidos documentos. Mas, preferiu o fiscal desqualificar aquilo que foi apresentado pelo contribuinte com base em inferências que vão contra a boa fé objetiva.

Por todo exposto, voto no sentido considerar válidos o PEX e PPG na condição de partes integrantes do ACT Santander.

3.5. Dos Problemas Gerais Quanto aos Pagamentos Baseados nos Planos Próprios e na CCT 2008/2009.

3.5.1. Da questão da observância da periodicidade estabelecida na Lei n.º 10.101/00

O relatório fiscal a partir do item 5.89, relata a existência de uma série de pagamentos em periodicidade inferior a definida no Art. 3º da Lei nº 10.101/00. Segundo os levantamentos realizados por amostragem, ocorrem, pelo menos 03 pagamentos a cada exercício, tanto no Banco Real quanto no Santander (item 5.91 do RF, fls. 398).

O recorrente alega ter que teria cumprido com os requisitos da Lei n.º 10.101/00 referentes à periodicidade dos pagamentos de PLR, citando inclusive alguns segurados como prova de que não haveria pagamentos superiores a 2 parcelas.

Aduz que os pagamentos efetuados até 02/2009 compõem uma única parcela, calculada de acordo com a CCT 2008 e ACT 2008, sendo que as rubricas autuadas neste período devem ser aglutinadas e por consequência, só havendo um pagamento de PLR e PPR no 1º semestre de 2009, por exemplo.

Sustenta que a interpretação da norma em questão não deve ser literal, mas teleológica, buscando-se a sua finalidade. Sustenta ainda que os pagamentos em questão são ajustes de parcelas a menor pagas ou de pagamentos adicionais definidos em acordo, mas não representam parcelas extraordinárias, novas parcelas, no computo global são os exatos valores a que seus funcionários teriam direito, mas que por questões de caixa ou outras foram pagas em mais parcelas.

Indica o fato de realizar apenas duas avaliações anuais para dar base ao cálculo da PLR sendo esta uma prova de que não há pagamentos em desacordo com a legislação, mas apenas ajustes, correções nos referentes a fluxos de pagamentos.

Quanto a tema, registramos nosso entendimento de que a lei definiu a necessidade de apuração semestral dos resultados e um máximo de 2 pagamentos a cada exercício. Tal definição pretendeu desvincular, de forma inequívoca, a PLR da renda do empregado, evitar que tal benefício venha a ser tratado como algo complementar ao salário e ganhe características de habitualidade.

Lei 10.101/00:

"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.

§1º - Para efeito de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacional as participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados, nos termos da presente Lei, dentro do próprio exercício de sua constituição.

§2º - É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil. (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

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

§4º - A periodicidade semestral mínima referida no § 2º poderá ser alterada pelo Poder Executivo, até 31 de dezembro de 2000, em função de eventuais impactos nas receitas tributárias.

(...)

Quanto a possibilidade de efetuar ajustes de pagamentos realizados a menor, seja por ato de revisão ou determinação sindical, tal questão é plenamente possível, mas, necessita de prova quanto a ser, de fato, essa a presente situação, o que não vemos presente no caso.

Outrossim, mesmo nesses casos, o ideal é aguardar o segundo momento legalmente previsto para o pagamento de PLR e efetuar os ajustes. Realizar ajustes fora destes períodos, impõe a necessidade de uma conduta diligente e orientada a plena evidenciação de trata-se de complementação paga em razão de erro e não de um novo pagamento, o que já seria uma atuação excepcionalíssima.

Por outro lado, já é posicionamento assentado na jurisprudência do CARF a impossibilidade de desqualificação da totalidade dos pagamentos, sendo desqualificáveis apenas aqueles realizados em periodicidade acrônica. Nesse sentido:

*"Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias
Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011*

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. LEI Nº 10.101/00.REQUISITOS.CUMPRIMENTO.

Os valores pagos a título de PLR não sofrem incidência tributária somente se cumpridos os requisitos estabelecidos na Lei nº 10.101/00.

PLR. PERIODICIDADE. PAGAMENTOS EM DUAS PARCELAS NO MESMO SEMESTRE. DESRESPEITO AO LIMITE ANUAL. IMPOSSIBILIDADE.

A redação do § 2.º do art. 3.º da Lei nº 10.101/2000 vigente na data dos fatos geradores vedava o pagamento da PLR em duas vezes no mesmo semestre.

PLR. ACORDO FIRMADO NA MATRIZ. EXTENSÃO PARA EMPREGADOS QUE PRESTAM SERVIÇO FORA DA ÁREA DE ABRANGÊNCIA DO SINDICATO. POSSIBILIDADE. Não altera a natureza da PLR o fato de haver extensão de acordos firmados com o sindicato da base territorial da matriz para empregados que prestam serviços em localidades diversas. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. AUXÍLIO EDUCAÇÃO. NÃO INTEGRAÇÃO.

Até o advento da Lei nº 12.513/11, os valores pagos a título de auxílio educação não integram o salário de contribuição posto que não integrantes da remuneração do segurado empregado. JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. A multa de ofício, penalidade pecuniária, compõe a obrigação tributária principal, e, por conseguinte, integra o crédito tributário, que se encontra submetido à incidência de juros moratórios, após o seu vencimento, em consonância com os artigos 113, 139 e 161, do CTN, e 61, § 3º, da Lei 9.430/96."

*Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias
Período de apuração: 01/04/2007 a 30/11/2008
PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS -
REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. PERIODICIDADE
SEMESTRAL.*

É vedado o pagamento de PLR em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil, sendo que os dois requisitos são cumulativos. O pagamento fora dos limites temporais dá natureza de complementação salarial à totalidade da verba paga a título de participação nos lucros ou resultados.

No caso, restou comprovado descumprimento do critério da periodicidade para alguns dos empregados.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Se as multas por descumprimento de obrigações acessória e principal foram exigidas em procedimentos de ofício, ainda que em separado, cabível a aplicação retroativa do art.

35-A da Lei nº 8.212, de 1991, incluído pela Lei nº 11.941, de 2009, eis que se trata, neste dispositivo, de penalidade única combinando as duas condutas. Recurso Especial do Procurador Provido em Parte.

Por todo exposto, neste ponto, voto por dar parcial provimento ao recurso.

3.5.2. Da Questão da Discrepância Entre os Valores Pagos a Diferentes Empregados

A partir do 5.94 o I. Agente Fiscal inicia uma avaliação quanto a questão da existência de discrepância de valores pagos a diferentes empregados. Indica que o pagamento da PLR em alguns casos chega a exceder o valor do salário anual de alguns empregados, e registra o fato de ser constatada uma grande diferença entre os valores recebidos a título de PLR, tal como foi informado no Relatório Fiscal, apenas com o intuito de evidenciar a questão da substituição da remuneração e do não atendimento ao objetivo de incentivo à produtividade, previsto na Lei n.º 10.101/2000.

Sustenta que:

"5.95 No caso dos acordos ora questionados foram apontados, por amostragem, nos dois CNPJ, nos demonstrativos Salário Anual x PLR 2008/2009, dados através dos quais é possível notar a existência de diferentes "castas" de empregados no que tange ao recebimento da PLR devido a uma grande diferença de valores recebidos. (...)

5.100 Observa-se que a empresa remunerou parte de seus funcionários em valores altíssimos na forma de PLR, apesar de já termos visto que essa participação não deve substituir ou complementar a remuneração dos empregados.

5.101 ... quando a suposta Participação nos Lucros ou Resultados paga pela empresa aos seus funcionários sobrepuja e é tão ou mais relevante do que o próprio salário contratado com a empresa, resta evidenciada a existência de substituição de parcela salarial. 5.102. ... Um pagamento dispare como esse pode ter por fim de integração entre o capital e o trabalho e incentivo à produtividade? (...)"

A DRJ em sua decisão adotou a tese fiscal entendendo que o lançamento, neste ponto não merece reforma.

O recorrente alega que a Lei 10.101/00 não estabelece qualquer obrigatoriedade de pagamentos idênticos aos funcionários, o que seria até ilógico já que o cálculo é balizado por metas que podem ou não ser alcançadas por determinado funcionário e que as diferenças de valores pagos a título de PLR decorre do atendimento ao que foi acordado entre as partes.

Quanto ao valor ser superior ao salário cita Sergio Pinto Partins, que faz uma digressão quanto a adequação de tal proceder e seu alinhamento às práticas mundiais em um mundo globalizado.

Avaliando a questão, de fato não há qualquer norma legal que fundamente a tese fiscal quanto a ilicitude de atribuição de pagamentos de PLR e PPR em valores deferentes para o conjunto de empregados. Ao contrário, a intenção da lei é premiar a produtividade, logo, aquele que não produz ou que tem uma atividade de menor relevância para a empresa,

naturalmente, receberá menos participação do que outros que produzem e possuem atividade estratégica para o negócio.

Os pagamentos estão alinhados ao que foi acordado e as diferenças se dão por metas e resultados atingidos em super áreas, áreas e individualmente sendo o resultado de cada setor atribuído de acordo com sua ordem de grandeza e seguindo a lógica da Lei. É natural que alguns setores tenham resultados extremamente superiores a outros. Lembrando que não estamos falando de um único negócio, mas, em ambas as empresas, os planos fazem referência a um leque de operações com resultados dos mais variados, agências, ações, previdência, financiamentos, seguros etc.

Quanto ao valor ser superior ao salário, mais uma vez, equivocam-se o I. Agente Fiscal e a DRJ, pois a lei nada estabeleceu quanto a este ponto. E, em realidade, se considerarmos os valores envolvidos, seriam os salários que ingressariam em uma condição de complementaridade.

A Lei nº 10.101/00 não pode ser interpretada da forma que pretende o I. Agente Fiscal ou estaríamos limitando as possibilidade de acesso dos empregados ao resultados. Estes, na visão do Fisco, teriam por limite o salário dos empregados, o que é um inadequado dadas as finalidades de distribuição de renda e de incentivo a produtividade que permeiam esta lei.

Observe-se, nesse ponto, o que já decidido por este e. Conselho:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/02/2009 a 31/12/201

*PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.
EXISTÊNCIA DE PLANOS DIFERENCIADOS ENTRE OS
EMPREGADOS. POSSIBILIDADE.*

A discrepância de valores pagos a título de participação nos lucros ou resultados, em função do cargo do trabalhador e da área que atua é motivo insuficiente para desqualificar a natureza dos pagamentos realizados. Segundo a lei de regência, não há óbice que se estabeleçam metas e critérios diferenciados segundo a faixa salarial do empregado, considerando o cargo ocupado ou a função desempenhada pelo trabalhador, valorizando-se, desse modo, o papel do colaborador na empresa.

*(...)
PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.
PAGAMENTOS EM VALORES DESPROPORCIONAIS ENTRE
OS EMPREGADOS DA EMPRESA. PAGAMENTO EM
MONTANTE SUPERIOR AO SALÁRIO ANUAL.
A Lei nº 10.101, de 2000, não contemplou a necessidade de pagamentos equânimes entre todos os funcionários da empresa, para fins de gozo do benefício fiscal, tampouco determinou um valor máximo a ser pago a título de Participação nos Lucros ou Resultados. O pagamento da participação em valor superior ao salário anual do trabalhador só ganha relevância, para fins tributários, na hipótese de demonstração pela fiscalização da sua utilização como substituição ou complementação da remuneração devida ao segurado empregado, ou quando em*

desacordo com as próprias regras estabelecidas pelo Programa de Participação nos Lucros ou Resultados.(...)"(Acórdão nº 2401-004.797, Processo nº 16327.721316/2013-19)

Ante ao exposto, entendo que a tese fiscal carece de fundamentação legal, decorrendo de uma construção hermenêutica que contraria o espírito e finalidades dos institutos da PLR e PPR. Assim, voto por dar provimento ao recurso neste ponto.

6. Pagamentos a título de "*Hiring Bonus*"

No item 6 do Relatório Fiscal o I. Agente apresenta manifestação quanto a natureza jurídica do "*Hiring Bonus*" como espécie remuneratória integrante do conceito de salário-decontribuição. Segundo sua tese, o §9º do Art. 28 da Lei 8.212/91 não trata de bonificações e pagamentos em ações. Segue indicando o método de interpretação adequado ao caso (CTN Art. 175, I e II).

Quanto às questões de fato, limita-se a informar que foram pagos pelo Santander, a título de "(a) 'hiring bonus' (código 765) a segurados empregados, durante os exercícios de 2008 e 2009. (b) 'Bonificação Extraordinária 166' (código 1150) a segurados empregados, durante o exercício de 2008, e (c) 'Bonificação Extraordinária 106 Est' (código 1155) a segurados contribuintes individuais (diretores não empregados), durante o exercício de 2008."

Tendo em conta o fato de que "os valores referentes a essas verbas não foram informados na GFIP e sobre elas não foram recolhidas as respectivas Contribuições Previdenciárias, caracterizando-se assim o descumprimento da legislação vigente". Com fundamento em sua construção teórica, efetuou lançamento tomando tais verbas como abrangidas pelo conceito de salário-de-contribuição. A DRJ adotou o entendimento fiscal em sua decisão.

Inicialmente, cabe um sumaríssimo esclarecimento quanto à finalidade de tal verba. Originária dos mercados de trabalho dos Estados Unidos e Canadá, o "*Hiring Bonus*" ou "bônus de contratação" consiste no pagamento de determinada verba, acordado entre a empresa e determinado profissional, visando sua efetiva contratação.

O pagamento deve acontecer antes do início da prestação de serviços sendo utilizado como instrumento para atração e retenção de profissionais altamente qualificados através da cobertura de eventuais vantagens do antigo emprego.

Quando realizado de modo adequado, dada a sua excepcionalidade (não habilitabilidade) e desvinculação relativa a salário, tal verba não seria alcançada pela incidência de obrigações trabalhistas e previdenciárias, nos termos do §9º do artigo 28 da lei 8.212/91 e a alínea j, §9º, inciso IV do Artigo 214 do Decreto 3.048/99 que elencam, de forma expressa, todas as verbas que estão excluídas da base de cálculo da incidência da contribuição previdenciária, havendo previsão de não incidência quanto ao pagamento de gratificação eventual.

O ponto de lide, no presente caso, não está posto em relação a questões fáticas referentes ao pagamento do bônus de contratação. A lide consiste em discussão quanto a natureza jurídica do referido bônus, se salário-de-contribuição ou não.

A Lei nº 8.212/91 exclui, expressamente, do âmbito do conceito de salário-de-contribuição:

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

(...)

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

(...)

e) as importâncias:

(...)

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

Com efeito, regra geral, os pagamentos a título de bônus de contratação e extraordinários estão descritos no dispositivo em questão. Entretanto, é necessário, ante ao caso concreto, verificar o atendimento a requisitos como pagamento desvinculado do salário, sem habitualidade, não condicionado a metas ou prazo mínimo de permanência.

Tais situações, se verificadas no caso concreto, acabam por vincular o pagamento ao trabalho, indiretamente ao salário e, por consequência, caracterizando a renda como salário-de-contribuição.

Com efeito, o I. Agente Fiscal, no presente ponto, deixou de abordar as questões fáticas necessárias a sustentação de sua tese, limitado-se aos aspectos conceituais e à indicação da ocorrência dos pagamentos, tão pouco, na fase de auditoria, juntou qualquer documento que permitisse aduzir que os pagamentos em questão estariam vinculados ao salário e ao trabalho, portanto desqualificando a sua condição de abono eventual.

A DRJ, extrapolou suas competências tentando emendar os fundamentos do lançamento, pois trata da questão de eventuais falhas no proceder dos pagamentos, verificadas a partir de documentos juntados pelo Recorrente. Entretanto, este não foi o fundamento fiscal para o lançamento.

O Agente Fiscal não tomou eventuais vinculações a salário, metas ou prazos de permanência como fundamento para o lançamento, apenas entendeu que os pagamentos de abonos extraordinários, quaisquer que sejam, de modo amplo e irrestrito, integram o conceito de salário de contribuição.

Decidir com base em fundamento diverso daquele exposto no Relatório Fiscal seria equivalente a refazer o lançamento, o que não é competência dos órgãos de julgamento.

O pagamento de "*hiring bonus*" e bonus extraordinário por si só não são passíveis de enquadramento no conceito de salário-de-contribuição, salvo se pagos de modo vinculado ao salário, com recorrência, condicionado a metas ou prazo mínimo de permanência, situações que nem mesmo foram mencionadas no Relatório Fiscal.

A natureza jurídica de tal bônus ainda não está consolidada em âmbito jurisprudencial, entretanto, sua natureza indenizatória, no Carf, vem sendo objeto de algumas decisões recentes e nesse sentido citamos: ACÓRDÃO 2301-003.392, CARF - 2ª. Seção, Data

de publicação: 07/07/2014, ACÓRDÃO 2403-002.938, CARF - 2ª. Seção - 4ª CAMARA / 3ª TURMA ORDINARIA, Data de publicação: 06/04/2015 e ACÓRDÃO 2301-004.364, CARF - 2ª. Seção - 3ª CAMARA / 1ª TURMA ORDINARIA, Data de publicação: 14/04/2015.

Por todo exposto, nos limites que fundamentariam o lançamento, não há como comungar da tese fiscal, razão pela qual dou provimento a recurso.

3.7. Rubrica Bonificação Extraordinária 106/106 Est – Stock Option

Em seu apelo, reprisa o recorrente os argumentos lançados em sua peça de defesa, no que concerne à natureza do pagamento de Stock Option.

Aduz não ter natureza salarial, *“uma vez que os valores seriam decorrentes do resgate de ações, adquiridas em decorrência de planos de concessão de opção de compra de ações”* (fls. 506 e reprisado às fls. 1.807).

Dessa forma, aponta, em apertada síntese, que “(i) a participação no programa é facultativa; (ii) a obtenção de ganhos prêmio da adesão ao programa não depende de prestação de serviços; (iii) o ganho auferido no programa decorre de mera expectativa de ganho futuro, baseado na flutuação do valor das ações no mercado de capitais; e (iv) o empregado assume os riscos de desvalorização das ações.”

Portanto, acena que a autuação merece ser cancelada, uma vez que a Bonificação em comento não se reveste de caráter salarial, ficando fora do alcance das Contribuições Previdenciárias. Prepondera que os ganhos são eventuais, já que não há garantias sobre se qualquer vantagem será auferida.

A d. DRJ, no entanto, entendeu estarem presentes os preceitos (i) prestação de serviços; e (ii) remuneração, configurando, dessa forma, a incidência das Contribuições Previdenciárias, conforme ditado nos incisos, I e III da Lei nº 8.212/91. Uma vez que, em seu entendimento, tal bonificação acentua-se a caráter salarial, devendo integrar o salário de contribuição (base de cálculo) da Contribuição.

A d. PGFN, às fls. 2007 a 2012, coaduna o entendimento lançado pela DRJ.

Para apreensão da noção conceitual deste instituto transcreveremos a manifestação da CVM - Comissão de Valores Mobiliários formalizada através do Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007. Brasília, 14 fev. 2007, item 25.3:

“Na configuração mais comum, a opção de ações dá ao empregado o direito de comprar um certo número de ações da companhia a um preço fixo por um certo número de anos. O preço pelo qual a opção é concedida é usualmente o preço de mercado na data em que as opções são concedidas. A lógica deste benefício é a expectativa que o preço das ações subirá e os empregados poderão comprá-la pelo exercício (compra) a um preço mais baixo que foi referenciado no momento da concessão e vendê-lo pelo preço corrente do mercado, por exemplo.”

O conceito transcrito revela alguns elementos essenciais a descaracterização dos planos de Opção de Ações como uma espécie de remuneração, pois, representa uma operação de mercado sujeita a risco.

Recentemente este tema foi votado neste turma e uma vez que o voto do relator do Acórdão nº **2402005.823 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**, até o momento, reflita a posição deste Conselheiro, vamos transcrever parte dos fundamentos do referido julgado:

"Planos Stock Options

De se ressaltar que, nos últimos anos, este Conselho vem tratando com certa frequência da tributação de planos stock options existindo diversos julgados acerca do tema, inclusive relacionados à própria recorrente, sobretudo com relação à incidência de contribuições previdenciárias e quanto à obrigatoriedade de retenção e recolhimento de IRFonte.

Trecho do trabalho da professora Adriana Calvo, traz importantes esclarecimentos que permitem compreender melhor essa modalidade de benefício:

1. Introdução

Nas últimas décadas, o sistema de remuneração adotado pelas empresas brasileiras modificou-se drasticamente, devido à transferência de investimentos de empresas estrangeiras para o Brasil, principalmente da área de tecnologia. Tal fato alterou o nosso cenário empresarial e influenciou diretamente a nossa política de recursos humanos.

A nova política de remuneração abandonou como modelo único o sistema de salário fixo e introduziu o sistema de remuneração variável. A mais importante estratégia de remuneração variável passou a ser a promessa da distribuição agressiva de planos de opções de compra de ações por preço prefixado ("employee stock options").

No início, estes programas foram implementados no Brasil com o intuito de manter os benefícios que os expatriados possuíam quando eram empregados da matriz da empresa no exterior.

Posteriormente, passou a ser comum a oferta destes benefícios não somente aos empregados estrangeiros, como também aos novos gerentes contratados no Brasil. Mais tarde, passou a ser estendido também aos demais empregados brasileiros da empresa.

Segundo o dicionário Barron's Dictionary of Legal Terms, o termo "stock option" significa: "a outorga a um indivíduo do direito de comprar, em uma data futura, ações de uma sociedade por um preço especificado ao tempo em que a opção lhe é conferida, e não ao tempo em que as ações são adquiridas".

O plano de opção de compra de ações permite que o empregado tenha uma participação na valorização futura da empresa. O intervalo de tempo entre a atribuição das opções e a compra de ações transforma o plano em típico sistema de remuneração diferida, na medida em que quem recebe as opções de ações não

pode dispor imediatamente do valor potencial dessa remuneração.

Esta prática permite alcançar 2 (dois) grandes objetivos primordiais para o sucesso de qualquer empresa: retenção dos empregados considerados “talentos” da empresa e o atingimento de resultados por meio de uma parceria entre os acionistas e empregados da empresa. É à busca da verdadeira relação do tipo “ganha ganha” no ambiente de trabalho.

Vale a pena ressaltar que o termo “remuneração” utilizado pela área de recursos humanos compreende todos os ganhos oferecidos aos empregados, contudo, na área jurídica trabalhista o seu sentido é muito diferente, podendo implicar em contingência trabalhista normalmente inesperada para a empresa.

2. O plano de opção de compra de ações

Em primeiro lugar, é importante compreender o sistema de opção de compra de ações para se discutir a natureza jurídica deste instituto.

O sistema de “stock options” consiste no direito de comprar lotes de ações por um preço fixo dentro de um prazo determinado. A empresa confere ao seu titular o direito de, num determinado prazo, subscrever ações da empresa para o qual trabalha ou na grande maioria da sua controladora no exterior, a um preço determinado ou determinável, segundo critérios estabelecidos por ocasião da outorga, através de um plano previamente aprovado pela assembléia geral da empresa.

A opção pode ser comprada ou vendida (“call option ou put option”), ou pode ser outorgada por um indivíduo pela empresa (“employee stock option”) ou pode decorrer de um contrato de natureza mercantil (“call option or put option”).

Há ainda diversos tipos de plano de opção de compra de ações originários do sistema americano, tais como: plano de ações fantasmas (“phantom stocks”), o plano de ações por desempenho (“performance stock”) e o fundo de ações (“equity pool”).

O plano de ações fantasma é adotado por sociedades anônimas de capital fechado que não oferecem ações em bolsa ou por aquelas que não tem interesse em oferecer ações em bolsa. Neste sistema, é criada uma unidade de valor, corrigida por diferentes indicadores de crescimento da empresa.

No plano de ações por desempenho (“performance stock”), a empresa oferece um lote de ações ligado a uma meta num certo período. Neste sistema, quando os objetivos corporativos são alcançados dentro do prazo fixado, os empregados recebem em dinheiro o equivalente ao número de ações.

O fundo de ações (“equity pool”) é um fundo de cotas, sendo que os empregados são alocados com um número determinado de cotas que valorizam conforme o desempenho da empresa.

Em geral, o plano de “stock options” contém os seguintes elementos: (1) preço de exercício preço pelo qual o empregado de carência regras ou condições para o exercício das opções (“vesting”) e; (3) termo de opção prazo máximo para o exercício da opção de compra da ação (“expiration date”): O preço de exercício é o preço de mercado da ação na data da concessão da opção, sendo comum estabelecer-se um desconto ou um prêmio sobre o valor do mercado.

Neste aspecto, vale destacar que o referido valor do desconto ou prêmio não pode ser tão significativo que elimine o risco da operação futura, pois implicaria em gratuidade na concessão do plano, critério típico do salárioutilidade.

Quanto ao prazo de carência é definido como um número mínimo de tempo de serviço na empresa, que costuma variar de 3 (três) a 5 (cinco) anos. A prática de mercado é de um prazo máximo de termo de opção que varia de 5 (cinco) a 10 (dez) anos da data da concessão da opção de compra.

No ato da assinatura do plano de “stock option”, o empregado não possui automaticamente o direito de comprar ações da sua empregadora ou da controladora da sua empregadora.

Na verdade, o empregado possui somente uma mera expectativa de direito, que só poderá se materializar em direito subjetivo após o final do prazo de carência fixado pelo plano.

O plano de “stock option” nada mais representa que a concessão futura do direito de opção de compra de ações a determinados sujeitos de direito (empregados da companhia ou de suas subsidiárias), que adquirem o direito de exercer a compra de ações, mediante o pagamento de um preço prefixado.

O ordenamento jurídico pátrio admite a possibilidade de outorga de opção de compra de ações a administradores, empregados e prestadores de serviços por meio do § 3º do art. 168 da Lei nº 6.404/1976 – Lei das S.A.:

Art. 168. O estatuto pode conter autorização para aumento do capital social, independente de reforma estatutária.

[...]

Parágrafo 3º. O estatuto pode prever que a companhia, dentro do limite do capital autorizado, e de acordo com o plano aprovado pela assembléia geral, outorgue opção de compra de ações a seus administradores ou empregados, ou a pessoas naturais que prestem serviços à companhia ou à sociedade sob seu controle.

O dispositivo em referência prevê os seguintes requisitos para implementação de citados planos:

a) existência de capital autorizado;

b) a previsão expressa, nos estatutos da empresa, da possibilidade de concessão da opção de compra de ações a empregados; e

c) que o plano de oferta de opção de compra de ações seja devidamente aprovado pela assembléia geral da sociedade. tem o direito de exercer sua opção (“exercise price”); (2) prazo

Extrai-se das considerações contidas no texto acima transcrito e do art. 168 da Lei das S.A. que as Stock Options (opções de ações), espécies do gênero Stock Plans (plano de ações), tratam-se de concessões feitas pelas sociedades anônimas de capital aberto aos seus empregados, administradores ou prestadores de serviços, de oportunidades para exercer o direito de comprar e vender suas ações ou ações de empresas do mesmo grupo econômico, dentro do limite do capital autorizado.

Referido direito é consubstanciado por ‘Plano de Opções de Ações’, devidamente autorizado pela Assembléia Geral da Companhia, do qual consta, em regra, a carência que deverá ser respeitada para o exercício do direito de comprar as ações (vesting), o valor de emissão das ações para compra (valuation) e o prazo máximo em que poderá ser realizado o exercício (expiration).

Em outros termos, stock option é mera expectativa de direito do trabalhador (administrador, empregado ou prestador de serviço), consistindo em um regime de opção de compra de ações por preço prefixado, concedida pela empresa aos seus colaboradores, garantindo-lhes a possibilidade de participação no crescimento do empreendimento (na medida que o sucesso da empresa implica valorização das ações no mercado), não tendo, em sua concepção original, caráter salarial.

Trata-se de incentivo ao trabalhador após um período pré-determinado ao longo do curso da prestação de serviços desde que respeitada a natureza do plano.

Desse modo, entendo que não se pode partir da premissa de que todo ou qualquer plano stock options tem natureza salarial. No mesmo sentido, também não há como afirmar que ao se atribuir a nomenclatura “stock options” a determinada vantagem oferecida a colaboradores de uma companhia se está diante de plano de caráter meramente mercantil.

O simples fato de uma empresa ofertar aos seus trabalhadores um plano de outorga de opção pela compra de ações de forma onerosa não pode ser fundamentação isolada para determinar-lhe natureza remuneratória. Dessa forma, mesmo que um contrato de concessão de opção por ações possa ter decorrido da prestação de serviços, trata-se, em sua origem conceitual, em regra, de típico contrato mercantil, notadamente quando envolva riscos desde a sua concepção, submetendo o trabalhador à volatilidade inerente ao mercado.

Por outro lado, o estudo apresentado até aqui teve por escopo a discussão de aspectos doutrinários dos stock options plan. Contudo, a análise acerca da natureza dos planos de opção oferecidos pela recorrente, se mercantil ou remuneratório, deve levar em conta não somente, e de forma genérica, aspectos

conceituais, mas especialmente, se o pagamento feito pela recorrente encontra-se em perfeita consonância com a concepção original descrita acima, o que afastaria, conforme argumentado no recurso voluntário, sua natureza remuneratória."

Postos os aspectos conceituais e a posição que vem prevalecendo nesta turma até o momento, percebe-se que a questão probatória é essencial a verificação de um eventual desvio de finalidade quanto a Planos de SOP (Stock Option).

No presente caso, o relatório fiscal, parte fundamental da estrutura probatória, no item 06 é extremamente superficial na descrição dos fatos que fundamentam a classificação dos pagamentos realizados a título de SOP sejam desclassificados como operação de mercado e tidos por remuneração.

Dos itens 6.1 a 6.13 apenas se limita a uma exposição teoria a respeito do conceito de remuneração e do âmbito de incidência das contribuições previdenciárias, sendo seus únicos fundamentos a tese de que qualquer pagamento realizado em razão do trabalho, seja salário ou não, é remuneração e por consequência base de cálculo da contribuição ora combatida.

Relativamente ao caso concreto, dedicou apenas os itens 6.14 e 6.15 limitando-se a informar que fora realizados pagamentos a título de H. Bônus e SOP, não tendo o Recorrente declarado tais valores em GFIP e tão pouco recolhido os tributos supostamente incidentes.

Não houve qualquer abordagem dos instrumentos de instituição, dos termos em que as opções foram concedidas tão pouco a demonstração de ausência de assunção de risco no caso concreto, não restando provado que o presente plano de SOP desviou-se de sua finalidade perdendo o caráter de operação de mercado.

O Decreto nº 70.235/72 é claro ao determinar que os lançamentos devem conter a descrição do fato, o que não é o caso aqui, eis que não se trata de mera identificação de um fato incontroverso tido por tributável, mas sim da desqualificação de uma operação de mercado para tratá-la como sendo uma remuneração paga como contraprestação laboral.

De modo que não restaram devidamente demonstradas as razões fáticas que levaram ao presente lançamento, mas apenas uma aposição de normas legais sobre remuneração e base de cálculo da contribuição previdenciária e a mera constatação de que houveram pagamentos a título de SOP não declarados em GFIP.

O Relatório Fiscal compõe o lançamento, é elemento de prova essencial a verificação do fato e uma vez não demonstrado o fato que geraria a desqualificação dos valores pagos em razão da SOP, haveria nulidade material do presente lançamento.

O Recorrente, ao contrário, demonstrou que o Planos de S.OP. objeto da contenda representam, de fato, uma operação de mercado acessada em razão de uma relação de trabalho, porém não integralmente vinculada a esta relação.

O risco está claramente demonstrado nos referidos termos, conforme item 1 que trata do objeto e 10.6 que versa exatamente sobre a extinção dos acordos de opção em caso de obtenção de resultados abaixo do ajustado.

Por fim, o item 10.2 do instrumento de instituição da Stock Option deixa claro que, apesar do acesso demandar a preexistência de uma relação de trabalho, não está vinculado a tal, eis que o direito e as condições relativas a opção perduram mesmo em caso de rompimento do contrato de trabalho por culpa do empregador.

Ainda que sejam argumentos relativamente frágeis, o auto de infração foi ainda mais falho e deficiente ao não tratar da desqualificação dos instrumento, pois, citar lei e afirmar que houve pagamento, não equivale a retratar o fato e demonstrar eventual desvirtuamento dos Planos de Stock Option.

Ante ao exposto, voto por dar provimento ao recurso neste ponto.

3.8. Das penalidades.

3.8.1. Das Multas sobre os débitos relacionados ao BANCO ABN – Lançamento posterior à incorporação.

No presente ponto a lide está centrada na discussão de limitação de responsabilidade da sociedade incorporadora frente as infrações cometidas pela incorporada, tendo em vista que o lançamento foi posterior a incorporação.

Para o Recorrente, sua responsabilidade está limitada aos débitos do ABN Amro Real no que concerne as obrigações principais, não tendo qualquer responsabilidade quanto as infrações praticadas pela pessoa jurídica sucedida por incorporação em 2009, eis que o lançamento ocorreu somente em 2013.

Quanto a este tema, o recurso não merece acolhimento. As normas jurídicas que tratam da sucessão, para fins tributários, são clara ao indicar que o sucessor passa a ser responsável pelas obrigações tributárias e não somente pelos tributos.

Em que pese já ter sido ponto abordado na decisão recorrida, vale reprisar as disposições do CTN a esse respeito:

"TÍTULO II - Obrigação Tributária

CAPÍTULO I - Disposições Gerais

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

[...]

CAPÍTULO V - Responsabilidade Tributária

[...]

SEÇÃO II - Responsabilidade dos Sucessores

Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

[...]

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas."

Quanto a este ponto foi acertada a decisão da DRJ pois "a responsabilidade solidária definida na Seção II (Responsabilidade dos Sucessores) do Capítulo V (Responsabilidade Tributária) do CTN, por força do disposto no art. 129, é aplicada aos sucessores frente à totalidade dos créditos decorrentes de obrigações tributárias surgidas até a data em que se deu a sucessão"

Desse modo, irrelevante o fato do lançamento ter ocorrido posteriormente a incorporação, já que na incorporação a incorporadora recebe a universalidade dos direitos e obrigações da empresa incorporada, e isto inclui as obrigações tributárias, principais e acessórias ainda que não lançadas.

Nesse sentido é bem esclarecedor o julgado apresentado pela DRJ para fundamentar sua decisão:

"TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ARTIGO 159 DO CC DE 1916. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. MULTA TRIBUTÁRIA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. SUCESSÃO EMPRESARIAL. OBRIGAÇÃO ANTERIOR E LANÇAMENTO POSTERIOR. RESPONSABILIDADE DA SOCIEDADE SUCESSORA.

1. Não se conhece do recurso especial se a matéria suscitada não foi objeto de análise pelo Tribunal de origem, em virtude da falta do requisito do prequestionamento. Súmulas 282 e 356/STF.

2. A responsabilidade tributária não está limitada aos tributos devidos pelos sucedidos, mas abrange as multas, moratórias ou de outra espécie, que, por representarem penalidade pecuniária, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor.

3. Segundo dispõe o artigo 113, § 3º, do CTN, o descumprimento de obrigação acessória faz surgir, imediatamente, nova obrigação consistente no pagamento da multa tributária. A responsabilidade do sucessor abrange, nos termos do artigo 129 do CTN, os créditos definitivamente constituídos, em curso de constituição ou "constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data", que é o caso dos autos.

4. Recurso especial conhecido em parte e não provido. (RESP – Recurso Especial 959389; Superior Tribunal de Justiça; Segunda Turma; Relator Castro Meira; DJE de 21/05/2009)"

Assim, não há como acolher tese recursal quanto a ausência de responsabilidade sobre as infrações tributárias atribuídas por sucessão, sendo mantidas, exclusivamente sobre os pontos em que o Recorrente venha a ser vencido, as multas vinculadas às verbas pagas pelo Banco ABN.

3.8.2. Necessidade de exclusão das penalidades por descumprimento de obrigação acessória.

Sustenta o recorrente que a imposição de multa por descumprimento de obrigação acessória, aplicada por deixar de declarar em GFIP os valores tidos pelo fisco como remuneratórios e pagos pelo Recorrente a título de Hiring Bonus e Bonificação Extraordinária seria equivocado, em princípio pela inexistência de descumprimento, eis que tais pagamentos não constam no rol de valores sujeitos a tal declaração.

Guardando coerência com o decidido nos itens anteriores, não havendo fato gerador devidamente apurado, não há como aplicar tal penalidade. No mesmo sentido do posicionamento ora manifestado referenciamos o Acórdão 9202-01-989 da CSRF deste CARF.

Mantendo-se, contudo, o lançamento no todo ou em parte, por decisão deste Colegiado ao final deste julgamento, voto no sentido de que o valor da multa por descumprimento da obrigação de informar fatos geradores das contribuições na GFIP seja recalculado de conformidade com a decisão relativa às obrigações principais, ou seja, realizando-se o recálculo ponderando as eventuais exclusões ou ajustes no lançamento dessas obrigações, resultantes da decisão.

3.8.3. Do equivoco quanto ao valor-base da multa imposta, descabimento de juros sobre multa de ofício e retroatividade benigna.

Em atenção ao princípio da eventualidade, restando vencido quanto ao posicionamento exarado no que se refere as obrigações principais, cabe analisar as alegações relativa a equivoco quanto ao valor-base da multa imposta, descabimento de juros sobre multa de ofício e retroatividade benigna.

O recorrente sustenta haver equivoco quanto a ao valor-base da multa aplicada [Item II 2.8 do Recurso], isso porque "*a D. Autoridade Fiscal considerou, inadvertidamente, que a Recorrente estaria sujeita ao valor-base da multa estipulada na Portaria Interministerial MPS/MF nº 06/12, de R\$ 1.617,12.*", portanto, tomando por base norma posterior a todos os supostos fatos geradores relacionados ao ano-calendário 2008, atentando contra o princípio da irretroatividade previsto no Art. 106 do CTN.

Segundo sustenta, o valor a ser aplicado seria o previsto na Portaria MPS nº 342/2006 e Portaria MPS nº 142/2007.

Quanto a retroatividade benigna da Lei nº 11.941/09, sustenta o Recorrente que a D. Autoridade Fiscal procedeu à comparação das penalidades que seriam aplicáveis segundo as sistemáticas legais em vigor antes e após a Medida Provisória nº 449/08, convertida na Lei nº 11.941/09, entendendo que aplicar tais normas atenderia ao retroatividade benigna previsto no Art. 106, II, do CTN.

E por fim sustenta a impossibilidade de aplicação de juros sobre multa de ofício alegando que a mesma carece de base legal, já que o §3º do artigo 61 da Lei nº 9.436/96, é claro ao restringir a incidência dos juros sobre o valor do principal lançado.

Quanto a tais fatos, importa salientar de início, que o valor básico da multa por deixar a empresa de informar fatos geradores em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, o qual foi levado à comparação para a aplicação da penalidade mais benéfica, tomou por base o art. 32 da Lei nº 8.212/1991, na redação vigente à época da ocorrência da infração, o qual dispõe:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

[...]

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS.

[...]

§4º - A não apresentação do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo: (Parágrafo e tabela acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§5º - A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§8º- O valor mínimo a que se refere o § 4º será o vigente na data da lavratura do auto-de-infração. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009) (Grifou-se)

Da análise das disposições encimadas verifica-se que o §8º da Lei nº 8.212/1991 era quem estabelecia que o valor mínimo utilizado como base para o cálculo da multa por não informação de fatos geradores em GFIP seria aquele “vigente na data da lavratura do auto-de-infração”.

A respeito do “valor mínimo” suscitado nos §§ 4º e 8º do referido art. 32, o art. 92 da Lei nº 8.212/1991 esclarece:

Art. 92. A infração de qualquer dispositivo desta Lei para a qual não haja penalidade expressamente cominada sujeita o responsável, conforme a gravidade da infração, a multa variável de Cr\$ 100.000,00 (cem mil cruzeiros) a Cr\$ 10.000.000,00 (dez milhões de cruzeiros), conforme dispuser o regulamento. (Grifou-se)

Nos termos do art. 102 da Lei de Custeio Previdenciário tem-se que:

Art. 102. Os valores expressos em moeda corrente nesta Lei serão reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social. (Grifou-se)

Assim, o reajustamento dos valores expressos em moeda corrente na Lei de Custeio Previdenciário deve considerar o índice estabelecido na Lei nº 8.213/1991, conforme previsão contida em seu art. 41-A. Vejamos:

Art. 41-A. O valor dos benefícios em manutenção será reajustado, anualmente, na mesma data do reajuste do salário mínimo, pro rata, de acordo com suas respectivas datas de início ou do último reajustamento, com base no Índice Nacional de Preços ao Consumidor - INPC, apurado pela Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE. (Grifou-se)

Importa esclarecer que obrigação de informar fatos geradores de contribuições previdenciárias em GFIP foi regulamentada pelo IV do art. 225 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, sendo que a infração decorrente do descumprimento de tal obrigação encontra disciplina, dentre outros, nos incisos I e II do art. 284 do RPS. Já a multa aplicável é calculada a partir do valor mínimo previsto no art. 283 do mesmo Regulamento.

De outra parte, para dar efetividade ao art. 41-A da Lei nº 8.213/1991, são editadas anualmente portarias por parte dos órgãos responsáveis pela arrecadação de contribuições previdenciárias e pagamento dos benefícios respectivos, informando os valores atualizados com base no índice previsto em lei.

Em relação ao ano de 2013, quando ocorreu o lançamento da multa pelo descumprimento da obrigação aqui referida, vigorava a Portaria Interministerial MPS / MF nº 15/2013, que em relação ao valor mínimo aplicável ao cálculo da multa, evidenciou o que segue:

Art. 8º A partir de 1º de janeiro de 2013:

[...]

IV - o valor da multa pela infração a qualquer dispositivo do RPS, para a qual não haja penalidade expressamente cominada no art. 283 do RPS, varia, conforme a gravidade da infração, de R\$ 1.717,38 (um mil setecentos e dezessete reais e trinta e oito centavos) a R\$ 171.736,10 (cento e setenta e um mil setecentos e trinta e seis reais e dez centavos); (Grifou-se)

Recorrendo-se ao item 7.3 do Relatório Fiscal (fl. 405) constata-se o que o cálculo da multa foi efetuado de conformidade com o inciso IV do art. 8º da Portaria Interministerial MPS/MF nº 15/2013. Confira-se:

7.3 No período de autuação pelo descumprimento das obrigações acessórias ora descritas, o número total de segurados da empresa enquadrou-se na faixa “acima de 5000” segurados. Sendo assim, os limites mensais, previstos no § 5º, do art. 32, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, acrescido pela Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997 e no Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, arts. 284, inc. II e 373 foram de R\$ 85.869,00, correspondente a “50 x o valor mínimo (R\$ 1.717,38)”. Tais limites foram calculados conforme determina a Portaria Interministerial MPS/MF nº 15, de 10 de janeiro de 2013. (Grifou-se)

Convém repisar que a sistemática adotada para a determinação do valor da multa atendeu rigorosamente ao disposto no § 8º do art. 32 da Lei nº 8.212/1991. Afastar a incidência de tal dispositivo ao caso concreto equivaleria reconhecer sua inconstitucionalidade o que é vedado aos julgadores administrativos a teor do art. 26- do Decreto nº 70.235/1972 e do art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 – RICARF. A matéria em questão foi inclusive objeto da Súmula CARF nº 2, de observância obrigatória por este Órgão de Julgamento, e cuja transcrição se faz mister:

Súmula CARF nº 2: *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Em vista disso, não vendo como acolher os argumentos recursais sobre tal temática.

Quanto a incidência de juros sobre multa, trata-se de temática recorrente nesta turma sobre a qual o entendimento contrario a pretensão do Recorrente, salvo por conta de eventuais divergências de novos componentes, nos parece consolidado.

Nosso entendimento neste ponto esta lastrado em posicionamentos jurisprudenciais recorrentes e manifestações doutrinárias que, majoritariamente, convergem no sentido da legalidade de tal proceder.

Leandro Paulsen, rematando, citando posicionamento de Bruno Fajerstajn, assim se manifesta:

"A partir da redação do dispositivo, fica evidente que os tributos não podem corresponder à aplicação de sanção pela prática de ato ilícito, diferentemente da penalidade, a qual, em sua essência, representa uma sanção decorrente do descumprimento de uma obrigação.

A despeito das diferenças existentes entre os dois institutos, ambos são prestações pecuniárias devidas ao Estado. E no caso em estudo, as penalidades decorrem justamente do descumprimento de obrigação de recolher tributos.

Diante disso, ainda que inconfundíveis, o tributo e a penalidade dele decorrente são figuras intimamente relacionadas. Ciente disso, o Código Tributário Nacional, ao definir o crédito tributário e a respectiva obrigação, incluiu nesses conceitos tanto os tributos como as penalidades." [Direito Tributário Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 9ª ed., 2007, p. 1.0271.028]

A jurisprudência do STJ segue consolidada quanto a possibilidade de incidência de juros sobre multa, conforme se depreende da leitura da ementa do acórdão do AgRg no REsp n. 1.335.688/PR (1ª Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe de 10/12/2012):

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

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

2. Agravo regimental não provido.

Vejamos o REsp nº 1.129.990PR, publicado no Djé no dia 14/09/2009, relator Ministro Castro Meira:

"Da sistemática instituída pelo art. 113, caput e parágrafos, do Código Tributário Nacional CTN, extrai-se que o objetivo do legislador foi estabelecer um regime único de cobrança para as exações e as penalidades pecuniárias, as quais caracterizam e definem a obrigação tributária principal, de cunho essencialmente patrimonialista, que dá origem ao crédito tributário e suas conhecidas prerrogativas, como, a título de exemplo, cobrança por meio de execução distinta fundada em Certidão de Dívida Ativa-CDA.

A expressão "crédito tributário" é mais ampla do que o conceito de tributo, pois abrange também as penalidades decorrentes do descumprimento das obrigações acessórias.

Em sede doutrinária, ensina o Desembargador Federal Luiz Alberto Gurgel de Faria que, "havendo descumprimento da obrigação acessória, ela se converte em principal relativamente à penalidade pecuniária (§ 3º), o que significa dizer que a sanção imposta ao inadimplente é uma multa, que, como tal, constitui uma obrigação principal, sendo exigida e cobrada através dos mesmos mecanismos aplicados aos tributos"

Em conclusão, o crédito tributário compreende a multa pecuniária, o que legitima a incidência de juros moratórios sobre a totalidade da dívida, portanto, não há como dar provimento a pretensão recursal também neste ponto.

Por derradeiro, quanto a alegação de aplicabilidade das questões afetas ao cálculo da multa mais benéfica, em decorrência da superveniência da Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2008 e da aplicação da alínea “c” do art. 106 do CTN, tal ponto deve ser investigado no presente caso.

Quanto a sistemática de cálculo da multa da multa mais benéfica para casos semelhantes, têm sido aplicados no CARF e administrativamente os critérios da Portaria Conjunta PGFN / RFB nº 14 de 04 de Dezembro de 2009, que dispõe sobre a aplicação do disposto nos arts. 35 e 35-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 em casos semelhantes ao ora julgado.

"A PROCURADORA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL e o SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, no uso das atribuições que lhes conferem o art. 72 do Regimento Interno da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pela Portaria MF nº 257 de 23 de junho de 2009, e o inciso III do art. 261 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 125, de 4 de março de 2009, e tendo em vista o disposto nos arts. 35 e 35-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e nos arts. 26 e 57 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, resolvem:

Art. 1º A aplicação do disposto nos arts. 35 e 35-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, às prestações de parcelamento e aos demais débitos não pagos até 3 de dezembro de 2008, inscritos ou não em Dívida Ativa, cobrados por meio de processo ainda não definitivamente julgado, observará o disposto nesta Portaria.

Art. 2º No momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, o valor das multas aplicadas será analisado e os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).

§1º Caso não haja pagamento ou parcelamento do débito, a análise do valor das multas referidas no caput será realizada no momento do ajuizamento da execução fiscal pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

§ 2º A análise a que se refere o caput dar-se-á por competência.

§ 3º A aplicação da penalidade mais benéfica na forma deste artigo dar-se-á:

I - mediante requerimento do sujeito passivo, dirigido à autoridade administrativa competente, informando e comprovando que se subsume à mencionada hipótese; ou II - de

ofício, quando verificada pela autoridade administrativa a possibilidade de aplicação.

§ 4º Se o processo encontrar-se em trâmite no contencioso administrativo de primeira instância, a autoridade julgadora fará constar de sua decisão que a análise do valor das multas para verificação e aplicação daquela que for mais benéfica, se cabível, será realizada no momento do pagamento ou do parcelamento.

Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 2º A comparação na forma do caput deverá ser efetuada em relação aos processos conexos, devendo ser considerados, inclusive, os débitos pagos, os parcelados, os não-impugnados, os inscritos em Dívida Ativa da União e os ajuizados após a publicação da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008.

Art. 4º O valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, sobre as contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, deverá ser comparado com o valor das multa de ofício previsto no art. 35-A daquela Lei, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009, e, caso resulte mais benéfico ao sujeito passivo, será reduzido àquele patamar.

Art. 5º Na hipótese de ter havido lançamento de ofício relativo a contribuições declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), a multa aplicada limitar-se-á àquela prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009."

Nesse sentido vem trilhando recentes decisões da CSRF, que vem uniformizando seu entendimento quanto à matéria. À guisa de exemplo, cito os recentes Acórdãos nº 9202-003.997 (j. 11/05/2016) e 9202-005.373 (j. 26/04/2017).

Segundo tais decisões, para fins de aplicação da retroatividade benéfica, havendo lançamento conjunto de obrigação principal e acessória, devem ser somadas a multa

relativa à obrigação principal (art. 35, inciso II da Lei nº 8.212/91) com a multa por descumprimento da obrigação acessória conexa (art. 32, inciso IV, §§ 4º, 5º ou 6º da Lei nº 8.212/91), conforme previstas antes da vigência da MP nº 449/08, sendo o resultado comparado com a multa regradada no art. 44 da Lei nº 9.430/96, e atualmente aplicável quando dos lançamentos de ofício, de acordo com o disposto no art. 35-A da Lei nº 8.212/91 (correspondente ao percentual de 75%).

Na espécie, tem-se que, consoante Relatório Fiscal às fls. 404/406, foi esse, precisamente, o procedimento da fiscalização, que apresentou comparativo das penalidades previstas à época dos fatos e à época da autuação, e aplicou a multa mais benéfica ao contribuinte.

Restando vencido quanto ao posicionamento manifestado sobre as obrigações principais, voto por negar provimento ao recurso neste ponto, salientando apenas que nesse caso, após a retificação da multa por deixar de informar fatos geradores de contribuições sociais em GFIP, deve ser efetuado o recálculo da multa mais benéfica ao contribuinte, com base na Portaria PGFN/RFB nº 14/2009.

3.9. Da exclusão das pessoas físicas listadas no relatório de vínculos. Súmula CARF nº 88.

Neste ponto, de modo subsidiário, o Recorrente requer o afastamento das pessoas físicas listadas no Relatório de Vínculo anexo aos Autos de Infração conforme Súmula CARF nº 88.

O lançamento, em momento algum tenta construir qualquer tese relacionada a responsabilidade das pessoas físicas listadas no Relatório de Vínculo.

A atribuição de responsabilidade pessoal dos administradores e sócios consiste em situação jurídica decorrente da prática de atos que constituam excesso de poder, infração à lei ou a instrumentos societários, podendo os administradores da pessoa jurídica recorrente figurar no pólo passivo apenas em casos excepcionais, conforme disposto no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional:

"Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

[...]

VII - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas direito privado." (g.n.)

Nos parece que o inconformismo do Recorrente quanto a tal questão, advém do malogrado nome adotado pelo Relatório de Fls. 5/6 - CORESP - Relação de Co-Responsáveis.

Apesar de adotar denominação fora de qualquer critério técnico, o CORESP não se presta a definir responsabilidade pessoal dos administradores, mas apenas indicar os representantes legais da pessoa jurídica.

A Instrução Normativa SRP nº 20, de 11.01.2007, alterou a denominação do referido relatório para "Relatório de Representantes Legais", adequando-o definitivamente à sua verdadeira natureza e encerrando qualquer controvérsia sobre o tema.

Tal tema, como sustentado pelo Recorrente, foi objeto da Súmula CARF nº 88 e, no caso concreto, não vislumbramos qualquer nuance que imponha a não aplicação da referida súmula.

"Súmula CARF nº 88: A Relação de Co-Responsáveis - CORESP", o "Relatório de Representantes Legais - RepLeg" e a "Relação de Vínculos - VÍNCULOS", anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa."

Isto posto, no presente caso não há qualquer hipótese de atribuição de responsabilidade aos administradores e sócios, mas apenas a identificação daqueles que, no momento da autuação, eram representantes legais da Recorrente. Assim sendo, nego provimento ao recurso neste ponto.

Conclusão

Por todo exposto voto por conhecer do Recurso, acolhendo parcialmente as preliminares, apenas quanto ao reconhecimento da decadência do direito de lançar créditos relacionados a fatos geradores ocorrido até maio de 2008 inclusive e, no mérito, voto por dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Jamed Abdul Nasser Feitoza

Voto Vencedor

Conselheiro Ronnie Soares Anderson - Redator Designado

Da participação nos lucros ou resultados.

Não obstante os argumentos do D. Relator, não partilho de seu entendimento no sentido de que os Programas Específicos - Programas SIM e respectivo SuperRanking, e PEX integrem, de fato, os acordos coletivos firmados entre o recorrente e os sindicatos dos trabalhadores envolvidos (fls. 143 e ss, para o ano-calendário 2008), possuindo os pagamentos com base neles realizados caráter de PLR.

Note-se que todas as cláusulas dos acordos, à exceção da sexta - tomando-se como exemplo o acordo coletivo do exercício 2008 - regram os termos do PPR (Programa da Participação nos Resultados), não havendo outro dispositivo acerca dos programas próprios, salvo breve referência na cláusula quinta, que trata das compensações entre os planos, e a sétima, que refere que os valores a esses pertinentes serão pago na mesma data de parcela dos valores relativos à convenção coletiva.

Tal cláusula sexta possui, como já mencionado pelo relator e pelo recorrente, disposição ratificando-os genericamente, "com as metas, indicadores, formas de aquisição e prazo de vigência que constaram nos respectivos instrumentos, nominados PROGRAMAS SIM e respectivo Super Ranking, os quais integram o presente acordo". De modo similar, o parágrafo único diz que os PLR dos ocupantes de cargos executivos, integram o acordo, e obedecerão "às regras e valores fixados pela diretoria com base no respectivo cargo ou função, no PEX - Programa Executivo".

Sem embargo, o fato é que os contornos concretos desses programas ficaram relegados a serem estipuladas pelos funcionários e suas respectivas chefias/gestores, sem traço de participação de entidade sindical, tratando-se à toda vista de planos apartados dos acordos coletivos. Não há prova alguma nos autos de que sequer suas linhas gerais tenham sido discutidas no âmbito dos acordos, o que abriria a possibilidade de suas minúcias serem relegadas a outros documentos.

Ora, há que se reconhecer que acordos coletivos não são instrumento sequer viável para o detalhamento dessas metas em instituições de grande porte. Justamente para essas situações, a Lei nº 10.101/00 prevê no inciso I do seu art. 2º que elas possam ser acordadas via comissão paritária, integrada por representante sindical, o que tornaria perfeitamente possível utilizar esse meio para resguardar os interesses dos trabalhadores em casos do gênero, proteção essa inafastável por expressa disposição do indigitado diploma legal.

O fato de os acordos do Santander incorporarem posteriormente, via cláusula genérica, os mencionados programas de PLR não supre a necessária, posto que legalmente

estipulada, participação do representante e/ou entidade sindical quando das negociações e formalização desses programas.

Isso, sem falar da participação dos próprios trabalhadores nas negociações, da qual tampouco há sinal, pois não há quaisquer evidências, diversamente do que aconteceu com os PPR do ABN Amro, de que tenha havido reuniões de comissões, ou discussões dos termos constantes nos programas específicos em comento, bem como análise das demandas sindicais.

A par disso, não houve arquivamento desses programas nas entidades sindicais, tampouco constam assinaturas dos empregados e as datas em que firmados os correspondentes instrumentos, evidenciando sua precariedade como prova das relações e condições a que se referem, e uma proximidade com instrumentos meramente formais utilizados pela instituição para estipular os critérios e regras unilateralmente. De fato, a mera remissão nos acordos coletivos à ratificação e/ou integração dos programas específicos não supre tais carências.

Reitere-se que inexistem provas nos autos de que as regras substantivas e adjetivas desses planos/programas tenham sido, em algum momento, concertadas entre as partes, mediante o necessário debate e efetiva negociação, integrando o capital e o trabalho, como requer a Lei nº 10.101/00.

Tal situação revela terem sido eles elaborados de forma unilateral pela administração da recorrente, tratando-se, na realidade, de programas autônomos de premiação, com ínsita natureza remuneratória, os quais se procura abrigar, de maneira um tanto forçada, sob o manto de participação em lucros ou resultados nos termos da precitada lei, almejando as decorrentes benesses tributárias.

Sob essas razões, conclui-se não terem sido os programas próprios em destaque objeto de negociação coletiva entre as partes, muito menos com participação sindical, a despeito da cláusula formal que a eles alude, no acordo coletivo, motivo pelo qual constituem-se em instrumentos apartados e autônomos, no que tange as regras neles contidas, relativamente aos acordos.

Também no que toca à questão da anterioridade dos planos, dissinto, ainda que em menor grau, do voto do Relator.

Lembre-se, de início, que a Lei nº 10.101/00 refere-se à participação nos lucros ou resultados como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.

Forçoso reconhecer que, não sendo possível estabelecer uma correspondência direta entre a atividade do trabalhador e a percepção de lucros da pessoa jurídica, os valores pagos a título de PLR, quando não prescrevem uma individualização da conduta para os beneficiários, aproximam-se do conceito de gratificações, definidas por Mauricio Godinho Delgado¹ como *"parcelas contraprestativas pagas pelo empregador ao empregado em decorrência de um evento ou circunstância tida como relevante pelo empregador (gratificações convencionais) ou por norma jurídica (gratificações normativas)"*.

Já os montantes pagos a título de participação nos resultados guardam proximidade com pagamentos efetuados como prêmios, definidos pelo precitado doutrinador como *"as parcelas contraprestativas pagas pelo empregador ao empregado em decorrência de*

¹ DELGADO, Mauricio Godinho. Curso de Direito do Trabalho, 5ª Ed. São Paulo: LTr, 2006, p. 738.

um evento ou circunstância tida como relevante pelo empregador e vinculada à conduta individual do obreiro ou coletiva dos trabalhadores da empresa"² (sublinhei).

Sob esse prisma, vê-se que os pagamentos de PLR apresentam importantes pontos de semelhança com as gratificações ou prêmios, a depender dos critérios acordados. O maior diferencial é que estão abrigados sob a proteção da Lei nº 10.101/00, face ao cumprimento dos requisitos nela estipulados.

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

Acerca do tema, tenho como muito bem postas, em linhas amplas, as considerações vertidas pelo Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, ao relatar o Acórdão nº 2402-005.392 (j. 13/07/2016):

Observe-se que, a depender do marco que se adote como obrigatório para a formalização dos acordos, pode-se apequenar ou dar um relevo desproporcional a cada um dos aspectos acima mencionados. Caso se adote o entendimento daqueles que defendem que o fechamento das negociações possa ser feito até momentos antes do pagamento da parcela, prejudica-se a integração capital trabalho e se compromete o desejado aumento da produtividade, posto que durante o período aquisitivo os trabalhadores não seriam estimulados a incrementá-la por não terem conhecimento das metas a serem ultrapassadas ou requisitos a serem cumpridos para a obtenção do tão almejado prêmio.

Por outro lado, o patrão, muitas das vezes pressionado pelos trabalhadores para concessão de ganhos salariais, poderia ser tentado a instituir, durante o período aquisitivo da PLR, metas irreais de modo que o seu pagamento fosse efetuado como forma de atendimento às reivindicações salariais dos empregados e não como resultado de um processo negociado para melhorar o desempenho empresarial.

Esse procedimento desnatura a essência do instituto e se revela danoso ao substituir salário por prêmio, prejudicando os trabalhadores no cômputo das suas verbas trabalhistas (férias, décimo terceiros, FGTS, etc), além de claramente desfalcas os cofres da Seguridade Social, com a exclusão das parcelas da base de cálculo das contribuições. É prática que abre margem para manobras que apenas beneficiariam o mau contribuinte.

Certamente muitos se levantarão contra esse raciocínio, argumentando que não há na norma um prazo estipulado para formalização do acordo e que a adoção da exigência de que a assinatura do acordo seja prévia ao período aquisitivo decorreria de mero subjetivismo do intérprete, que acarretaria em prejuízo principalmente para os trabalhadores, que deixariam de receber essa benesse de cunho constitucional.

Não vejo por essa lente, na verdade estamos diante de uma lacuna legal, a qual deve ser integrada, no meu entendimento, mediante a interpretação sistemática que leve ao menor prejuízo à relação capital trabalho, aos trabalhadores, ao empregador e à Fazenda Pública. Veja-se que a inexistência de metas prévias equivale a ausência dos parâmetros que nortearão a aferição do direito ao benefício

² Idem, ibidem, p. 747.

trabalhista, os quais são claramente exigidos no § 1.º do art. 2.º da Lei n.º 10.101/2000.

É curioso que, mesmo os que defendem que o acordo pode ser formalizado após o encerramento do período aquisitivo do direito, acabam por firmar como data limite o pagamento da verba, o que de certa forma coloca um requisito que não consta da norma, posto que, conforme ponderei acima, a norma é omissa quanto a esse aspecto. Assim, também nesse caso o intérprete acaba por fixar um marco que, no entender daqueles que defendem essa tese, vem a se configurar em um subjetivismo. Tal fato revela uma grande contradição para essa solução exegetica.

Muito mais problemática para mim, no entanto, é a fixação de um momento dentro do período aquisitivo que seria aceitável para delimitar a data limite para formalização do acordo. Nesse caso, aí se sim, com o perdão dos que defendem esse raciocínio, entra-se no total subjetivismo, posto que o critério passa a ser unicamente a cabeça do aplicador da lei. Eu posso achar que três meses é um prazo razoável para fechar a negociação, outros ao revés, atendo-se as peculiaridades do caso concreto, tomarão seis meses como período razoável e alguns poderão entender que, para situações limite, um ano ainda é pouco.

Temendo ser um pouco repetitivo, volto a enfatizar que a apreciação dessa questão não deve apenas se ater ao direito imediato do empregado de receber a PLR, mas também ao seu direito de não ter verbas salariais transmudadas em participação nos lucros, bem como o direito do fisco de evitar que as práticas nocivas ao erário e, por fim, o direito da sociedade brasileira de obter melhorias nas relações entre capital e trabalho, com consequente aumento geral da produtividade.

Ouso ainda discordar daqueles que têm defendido a tese de que se já era do conhecimento dos trabalhadores os termos a serem apostos no acordo, deve ser dado um tratamento diferenciado a essa situação. Esse entendimento não se coaduna com a norma de regência, por um simples motivo: a lei privilegia a negociação coletiva, seja com ente sindical ou em comissão específica. Nestas negociações, acredito que deva ser assim, são colocadas as propostas das partes e estas buscam chegar a um acordo, que, via de regra, resulta em um meio termo entre as proposições colocadas na mesa. Todavia, nada impede que até a formalização do ajuste uma das partes resolva retirar sua proposta e as negociações retroajam.

Assim, pelo fato de não haver previsão legal para que as cláusulas costumeiramente acordadas em processos anteriores venham a ser incorporadas ao novo acordo, não há espaço interpretativo para que se flexibilize a necessidade de acordo prévio em razão do suposto conhecimento dos empregados acerca das regras a serem inseridas nos acordos para pagamento da PLR.

Raciocínio similar vem sendo acolhido, registre-se, nos recentes julgamentos da CSRF sobre o assunto, dentre os quais cito, ilustrativamente, o Acórdão nº 9202-004.308 (j. 21/7/2016).

Então, nos casos em que o cumprimento dos objetivos negociado envolvem a realização de determinada conduta por parte dos beneficiários, ainda que dimensionadas por setor/área da companhia, não vejo reparos a fazer nessas bem colocadas razões.

Não acompanho esse entendimento, contudo, no tocante aos planos de PLR nos quais os pagamentos acordados estão desvinculados de um comportamento volitivo comprometido com o alcance de determinados objetivos.

Por exemplo, quando se estabelece que os empregados de uma empresa perceberão dado PLR se aquela atingir determinados índices de lucratividade.

Veja-se que não há como estabelecer um liame minimamente concreto entre a prestação de serviço realizada pelo trabalhador e a lucratividade alcançada pela pessoa jurídica, tanto mais quando se trata de uma instituição financeira com milhares de funcionários.

Recorde-se, caso necessário, que o lucro, seja econômico ou contábil, é um conceito dimensionado com base em uma multiplicidade de variáveis, tais como receitas, despesas, custos, ativo, passivo, obrigações diversas, dependendo fortemente de fatores totalmente fora do controle da empresa, e às vezes até mesmo do mercado no qual ela opera (por exemplo, políticas governamentais macroeconômicas, etc.)

Nessas situações, então, prepondera no PLR o aspecto de instrumento de integração capital e trabalho, visto que do empenho de ambos são colhidos os lucros auferidos no período, sendo apenas indiretamente contemplada a função de incentivo à produtividade.

Já no PLR cujas metas estão atreladas ao desempenho individual de uma maneira mais direta e concreta, como o alcance de incremento no índice de vendas por setor, por exemplo, a faceta predominante é a de incentivo à produtividade, sendo a integração capital e trabalho naturalmente reflexa com o ulterior aumento nos lucros e/ou resultados a serem distribuídos, decorrente desses aumentos de produtividade tomados em seu conjunto.

Planos com essas características requerem assim que suas regras e condições sejam claramente delineadas antes do período de aferição, para que atenda aos preceitos de incentivar a produtividade, e indiretamente, estimular a integração capital-trabalho.

Diversamente, nos planos em que o PLR é mensurado com base em critérios em grande medida independentes da uma pré-determinada atuação dos trabalhadores, ou seja, revestindo-se de feição mais propriamente corporativa, deve ser relativizada a exigência mais acima frisada.

Vale dizer que nesses casos, em geral, são conduzidas negociações ao nível de convenção ou acordo coletiva, muitas vezes adentrando no ano-calendário de sua vigência, tendo em vista a amplitude dos agentes envolvidos e potenciais beneficiários. Em outras palavras, não assoma como requisito imprescindível que os termos negociados sejam estabelecidos previamente ao período de aferição.

Não por acaso, a própria Lei nº 10.101/00, quando se refere objetivamente à necessidade de ajuste prévio, o faz com referência aos programas de metas, resultados e prazos especificados no inciso II do artigo, de maneira apartada, assim, da menção aos índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa, referidos no seu inciso I, *verbis*:

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

(...)

§1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição,

período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

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

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

(...) (grifei)

Na espécie, constata-se que não havendo sido comprovado que os Programas Específicos - Programas SIM e respectivo SuperRanking foram firmados, bem como suas regras e condições delineadas, antes do início do período a que se referem, desatendem eles os preceitos da Lei nº 10.101/00, motivo o qual, por si só, é suficiente para caracterizar os pagamentos neles baseados como sendo de caráter remuneratório.

De sua parte, as convenções coletivas estabeleciam o pagamento de PLR aos funcionários com esteio nos lucros dos períodos, sendo que, na sua ausência, nada seria pago sob aquele título. Também os PPRS (Programa de Participação nos Resultados Santander) previstos nos acordos coletivos eram baseados no atingimento de fatores relacionados ao lucro, o chamado ROE (relação entre lucro líquido e patrimônio líquido).

Tendo em vista as razões mais acima expendidas, tenho que os valores de PLR pagos com base nas Convenções Coletivas, e nos PPRS atrelados aos Acordos Coletivos, não podem ser tidos por remuneratórios somente com amparo no critério "ausência de acordo prévio", ou seja, por terem sido celebrados os correspondentes instrumentos no curso do ano-calendário a que eles se referem.

Distintamente, os PEX e Programas SIM/Super Ranking, além das questões já levantadas acerca da negociação e participação sindical, carecem de qualquer assinatura vinculada a data aposta nos respectivos instrumentos para fins de se aferir sua anterioridade frente aos períodos a que se referem, sendo, também sob esse prisma, incompatíveis com as disposições legais de regência de PLR.

A respeito do tópico periodicidade dos pagamentos, há que se ressaltar que, na aferição do cumprimento das regras de periodicidade, devem ser examinados *todos* os pagamentos efetuados *a título de PLR*, como bem firmado no § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101/00.

E, ainda que concorde com as conclusões do relator no sentido de que houve, em diversas situações, pagamento de PLR em desconformidade com o citado dispositivo, peço vênha para discordar parcialmente, para entender que o critério legal, claro e objetivo, contido na lei é que, sendo verificado terem sido efetuados mais de dois pagamentos de PLR em dado ano civil, ou com periodicidade inferior a um semestre, como no caso em apreço, não há falar em aplicação da norma em tela, com relação ao empregado beneficiado.

Como bem observado no seguinte trecho de recente decisão da CSRF, Acórdão nº 9202-004.342 (j. 24/8/2016):

(...) não estamos tratando de limite de verba não tributada, mas sim de condição para fixação de sua natureza. Ora, o pagamento em menor periodicidade do que aquela definida em lei, tem o condão de dar natureza de complementação salarial à verba pretensamente paga a título de PLR.

Em consonância com essa correta compreensão, deve ser excluída da autuação, para cada empregado, a exigência baseada nos pagamentos vinculados às convenções e acordos coletivos de trabalho, efetuados a título de PLR, desde que o total de pagamentos a esse título, independentemente do instrumento que lhes embase, tenham sido efetuados em até duas vezes ao ano e com periodicidade superior a um semestre.

Relembre-se, para que não restem dúvidas, que este encaminhamento tem por base a não consideração dos planos/programas próprios, tais como PEX e Programas Sim/Super Ranking, como integrantes dos acordos e/ou convenções coletivas.

No mais, saliento que acompanho o relator no que concerne ao tema existência de regras claras e objetivas, e, ainda que por razões somente em parte convergentes, no atinente à inexistência de substituição de salário.

Do *hiring bonus*

Ao contrário do que concluiu o D. relator, não me parece que a fiscalização tenha deixado de abordar as questões fáticas necessárias a sustentação de sua tese respeito do tema, pois circunstanciou adequadamente ter encontrados nas folhas de pagamento e na contabilidade as rubricas nº 7645 e 767, atinentes ao *hiring bonus*, indo além, inclusive, ao analisar os contratos a elas vinculados.

E, a respeito do tema, esta Turma já se pronunciou no Acórdão nº 2402-005.392 (j. 13/07/2016), do qual extraio o seguinte excerto, por comungar com o entendimento ali exarado, e por bem se aplicar ao caso examinado:

Na minha visão, para esse caso específico o bônus de contratação assemelha-se a um adiantamento de remuneração, o qual vai se incorporando ao salário do segurado ao longo do seu tempo de prestação de serviço.

Analisemos o que dispõe o inciso I do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991, que trata da base de cálculo da contribuição incidente sobre a remuneração do empregado:

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

(...)

De se concluir que esse tipo de pagamento, independente da nomenclatura utilizada, subsume-se ao conceito de salário-de-contribuição acima reproduzido, posto que é um rendimento pago como forma de atrair o empregado e que, malgrado seja disponibilizada ao beneficiário em parcela única, há a necessidade da prestação de serviço para que o valor incorpore-se totalmente ao seu patrimônio, posto que, caso não cumpra o prazo de permanência mínima na empresa estabelecido contratualmente, terá que devolver total ou parcialmente o valor transferido.

Não há dúvida de que a configuração fática revela não uma verba de natureza indenizatória, mas um pagamento que é efetuado como antecipação salarial pelo tempo que o segurado deve permanecer vinculado à empresa, o que revela sua feição nitidamente remuneratória.

Ora, o fato de ficar claro no acordo do pagamento do *hiring bonus* que tais valores são um adiantamento pelo período futuro em que o empregado deverá ficar vinculado à empresa, já demonstra forte indício de que existe uma vinculação do seu pagamento à contraprestação pelo serviço. No presente caso vê-se sem dúvida uma remuneração antecipada.

A Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), em seu art. 457, prescreve que compõe o salário toda contraprestação pelo trabalho do empregado. Tal premissa nos leva a indagar a que título o bônus de contratação é pago. A contratante paga um bônus de contratação (no caso denominado *hiring bônus*) para atrair e manter por um período em seus quadros um profissional reconhecidamente competente no seu ramo.

Pretende dispor do trabalho do profissional por um tempo e compromete-se a pagar uma quantia adicional em relação ao salário contratado. Portanto, de um lado temos a empresa oferecendo uma quantia ao trabalhador e de outro temos o empregado que deverá ficar vinculado à nova contratante por um período. Dessa configuração emerge a natureza contraprestacional do bônus.

Esse entendimento tem sido também adotado nas cortes trabalhistas, onde se entende que os pagamentos em questão se assemelham as luvas do atleta profissional, que não têm natureza de indenização, mas de pagamento vinculado à performance do trabalhador no cumprimento do seu contrato de trabalho. Vale a pena trazer à colação as seguintes decisões do TST:

"INTEGRAÇÃO DOS VALORES PAGOS A TÍTULO DE -EMPRÉSTIMO-LUVAS .NATUREZA SALARIAL. Evidenciada a figura equiparada às luvas do atleta profissional, paga pelo empregador com o objetivo de tornar mais atraente o ingresso da Reclamante em seu quadro funcional, é de se concluir que as parcelas concedidas ostentam nítida natureza salarial, razão pela qual devem integrar o salário para todos os efeitos legais. Nesse sentido, precedentes desta Corte. Recurso de Revista conhecido e provido, no particular. (TST-RR-56741-38.2003.5.04.0028, 4ª Turma, Rel. Min. Maria de Assis Calsing, DEJT 01.4.2011)"

" RECURSO DE REVISTA. INTEGRAÇÃO DOS VALORES PAGOS A TÍTULO DE -LUVAS-. NATUREZA SALARIAL. Evidenciada a figura equiparada às -luvas- do atleta profissional, paga pelo empregador com o objetivo de tornar mais atraente o ingresso do Reclamante em seu quadro funcional, é de se concluir que as parcelas concedidas ostentam nítida natureza salarial, razão pela qual devem integrar o salário para todos os efeitos legais. Nesse sentido, precedentes desta Corte. Recurso de Revista não conhecido. (RR - 152600-58.2009.5.15.0095, 4ª Turma, Relatora Ministra Maria de Assis Calsing, DJ de 19.04.2013)"

" RECURSO DE REVISTA. DIFERENÇAS SALARIAIS. ABONO PAGO NO MOMENTO DA CONTRATAÇÃO. "LUVAS". NATUREZA JURÍDICA. O valor pago a título de empréstimo, formalizado por meio de contrato de mútuo, com a finalidade de tornar mais atrativa a contratação de empregado bancário, equipara-se às luvas pagas aos atletas profissionais, razão por que tem nítida natureza salarial e, não obstante o pagamento ter ocorrido uma única vez, a parcela deve integrar a remuneração da autora para todos os efeitos. Recurso de revista conhecido e provido (PROCESSO Nº TST-RR-1336- 98.2012.5.03.0005, 6ª Turma, Relator Ministro Aloysio Correia da Veiga, DJ de 16.04.2014)"

Também não deve ser aceita a afirmação de que os ganhos seriam eventuais e, por esse motivo, excluídos do salário-de-contribuição, conforme dispõe o art. 28, § 9.º, alínea "e", item 7, da Lei nº 8.212/1991.

A eventualidade, como elemento caracterizador da isenção prevista no dispositivo citado, significa que as vantagens para o segurado decorram de importâncias recebidas a títulos de ganhos eventuais, digam respeito à ocorrência de caso fortuito.

Como se pode ver da pesquisa efetuada no Dicionário Michaelis:

Eventual 1 Dependente de acontecimento incerto. 2 Casual, fortuito. 3 Variável.

Não encontro qualquer traço de eventualidade no pagamento de bônus de contratação, haja vista que estes decorrem de contrato firmado entre empresa e empregado para manutenção do trabalhador a serviço do empregador por um tempo previamente ajustado.

Acrescente-se que o fato de haver previsão contratual de devolução dos valores em caso de pedido de demissão ou dispensa por justa causa, antes do prazo estabelecido no momento da avença (ver Doc. 19 da impugnação, fls. 1355 e ss), além de se tratar de acerto privado que não influencia a incidência de contribuições previdenciárias, desvela, de modo claro, a inexistência do caráter indenizatório defendido pelo contribuinte.

Também deve ser afastada a associação entre os valores em discussão e espécie *sui generis* de indenização restituível, pois o que se constata é que a percepção dessas quantias tem como pressuposto necessário a realização da prestação de serviço durante determinado período, possuindo daí nítida natureza retributiva.

Importa registrar que a Lei de Custeio exigiu o requisito de habitualidade somente para as utilidades. E, de sua parte, a obrigatoriedade de prestação de serviços por determinado período de tempo, sob pena de devolução do montante em questão, aponta para a ausência de caráter gracioso ou eventual do pagamento, e para a existência de uma gratificação ajustada antecipadamente, vinculada à prestação de serviço a ser efetuada. Ou seja, ao invés de receber mês a mês tal valor, o beneficiário recebe previamente a remuneração estabelecida, de acordo com as expectativas incorporadas no texto da proposta de contratação.

Reitere-se que, quanto a pretensa eventualidade a atrair a incidência do disposto no item 7 da alínea 'e' do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, não verifica ela na espécie, pois como bem frisado pela decisão de piso, há conhecimento prévio de que tal pagamento será realizado quando implementada a condição estabelecida para o seu recebimento, a prestação de serviços para o empregador durante dado período.

A jurisprudência recente do CARF vem caminhando nessa senda, como atestam os Acórdãos nº 2401-003.708 (j. 07/10/2014), nº 2402-005.274 (j. 11/05/2016) e nº 2202-003.438 (j. 14/06/2016). Cumpre destacar, ao final, recente decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais sobre o tema - Acórdão nº 9202-005.156, j. 25/01/2017 - no qual o voto vencedor aborda com lucidez o conceito de ganho eventual:

Entendo que somente os pagamentos que não guardam relação com o contrato de trabalho podem ser tidos por ganhos eventuais desvinculados, devendo decorrer de condições específicas de um trabalhador, como por exemplo destinação de

valores em eventos de doença e outros sinistros fortuitos, sem relação direta ou indireta pela prestação de serviços.

Não há dúvida de que o pagamento de bônus de contratação - Hiring bônus, ou mesmo, gratificação em razão da admissão do empregado (utilizados por algumas empresas) tem relação direta com o vínculo contratual estabelecido entre as partes, e o seu principal objetivo é atrair profissionais para o quadro funcional da empresa, representando, a bem da verdade, um pagamento antecipado pela futura prestação de serviço do trabalhador.

Nesses termos, peço vênha para divergir do D. Relator e encaminhar voto no sentido de negar provimento ao recurso no particular.

Do plano de stock options

Cabe explicar inicialmente, que o mercado de opções, em sua gênese, trata-se de mercado de derivativos voltado à gestão de risco, sendo as opções direitos de compra (ou de venda), a um preço pré determinado, de um ativo-objeto em uma data específica ou até uma certa data.

As opções negociadas em um mercado com liquidez são padronizadas pela instituição que o gerencia, e, assim sendo, os agentes econômicos podem, ao comprar determinadas opções na bolsa, buscar proteção contra as oscilações de preço de mercado, caso possuam ações da empresa; poderão simplesmente especular, ao adquirir opções de compra que não precifiquem, a seu ver, adequadamente as possibilidades de incremento no valor da empresa; ou ainda, montar estratégias de renda fixa mediante o uso simultâneo de opções de compra e de venda do ativo (*box* de opções).

Tudo isso é viabilizado pela negociação em um mercado de livre acesso, que possibilita a adequada mensuração do preço do ativo que é a opção, preço esse chamado "prêmio", o qual por sua vez requer dos operadores a consideração de elementos tais como a volatilidade do ativo-objeto, a taxa de juros do mercado, tempo entre a negociação e o vencimento da opção, assim como, por óbvio, a diferença entre o preço do ativo em questão e o preço de exercício (conhecido como *strike*). Para tal feito, são utilizados sofisticados modelos matemáticos, sendo os mais conhecidos dentre eles os modelos denominados "Black and Scholes" e binomial.

Já as denominadas *employee stock options*, ora abordadas, possuem natureza bastante diversa.

Surgiram no estrangeiro, como parte do pacote de benefícios e vantagens oferecidas a administradores e empregados, visando a sua retenção nos quadros da empresa, em especial nas de pequeno e médio porte, que, descapitalizadas, necessitavam de trabalhadores qualificados para a consecução de seus objetivos; com o tempo, se espalharam sendo utilizadas por diferentes tipos de empresas, integrando com frequência o pacote remuneratório ofertado pelas grandes companhias, especialmente as americanas e inglesas.

À evidência, a concessão de um direito de aquisição de uma participação no capital de uma empresa com potencial de crescimento, com a consequente perspectiva de valorização dessa participação - ação - revela-se bastante atrativa, representando a outorga desse direito - opção - uma efetiva vantagem econômica para o beneficiário, frente ao terceiro que não possui vínculos com a companhia.

Por sua vez as empresas, mesmo tendo em vista a possível diluição do valor de suas ações com o efetivo exercício das opções, com a outorga destas fazem convergir os objetivos dos investidores com o de empregados e administradores.

No que tange ao direito positivo pátrio, as opções do gênero têm sua previsão no § 3º do art. 168 da Lei das S.A.:

Art. 168. O estatuto pode conter autorização para aumento do capital social independentemente de reforma estatutária.

(...)

§ 3º O estatuto pode prever que a companhia, dentro do limite de capital autorizado, e de acordo com plano aprovado pela assembléia-geral, outorgue opção de compra de ações a seus administradores ou empregados, ou a pessoas naturais que prestem serviços à companhia ou a sociedade sob seu controle.

Evidentemente, tal dispositivo não traz referência sobre o caráter remuneratório de tais opções, muito menos sobre a incidência de contribuições previdenciárias, por ser matéria estranha à lei que o veicula.

A Comissão de Valores Mobiliários, ao tratar da matéria na qualidade de regulador dos mercados mobiliários, denotou que³:

A companhia aberta empregadora pode adotar vários tipos de planos para remunerar executivos e funcionários pela outorga de opções de compra de ações emitidas pela companhia. Nos planos de outorga de ações convencionais, por exemplo, a companhia empregadora outorga opções para compra de um número fixo de ações da companhia, a um preço estabelecido, durante um período específico, em troca de serviços correntes ou futuros dos executivos e funcionários. Este tipo de remuneração é usual no mercado americano e, em menor escala, nos mercados da comunidade européia, como forma de alinhar os objetivos dos investidores ao objetivo dos administradores e empregados. (grifei)

Nesse diapasão, e tendo em vista o projeto de convergência das normas contábeis brasileiras às internacionais, no caso o IFRS 2 - *Share-based Payment*, que trata das transações com pagamento baseado em ações e derivativos conexos, a Deliberação CVM nº 562/08 mais uma vez destacou, ao aprovar o Pronunciamento Técnico CPC 10, o entendimento daquele órgão acerca do caráter remuneratório das *employee stock options*:

Deliberação CVM nº 562, de 17 de dezembro de 2008

A PRESIDENTE DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS – CVM torna público que o Colegiado, (...) DELIBEROU:

I – aprovar e tornar obrigatório, para as companhias abertas, o Pronunciamento Técnico CPC 10, anexo à presente Deliberação, que trata de Pagamento Baseado em Ações, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC;

(...)

³ CVM. Ofício Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007. Brasília, 14/02/2007, item 25.3.

12. Em geral, ações, opções de ações ou outros instrumentos patrimoniais são concedidos aos empregados como parte da remuneração destes, adicionalmente ao salário e outros benefícios concedidos (...) Ao beneficiar empregados com a concessão de ações ou opções de ações adicionalmente a outras formas de remuneração, a entidade visa a obter benefícios adicionais (...) (grifei)

O disposto no item 12 do mencionado Pronunciamento Técnico CPC 10 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, segue na mesma linha:

12. Em geral, ações, opções de ações ou outros instrumentos patrimoniais são concedidos aos empregados como parte da remuneração destes, adicionalmente ao salário e outros benefícios concedidos. Normalmente não é possível mensurar de forma direta cada componente específico do pacote de remuneração dos empregados, bem como não é possível mensurar o valor justo do pacote como um todo. Portanto, é necessário mensurar o valor justo dos instrumentos patrimoniais outorgados. Além disso, **ações e opções de ações são concedidas como parte de um acordo de pagamento de bônus ao invés de o serem como parte da remuneração básica dos empregados, ou seja, trata-se de incentivo para permanecerem empregados na entidade ou de recompensa por seus esforços na melhoria do desempenho da entidade. Ao beneficiar empregados com a concessão de ações ou opções de ações adicionalmente a outras formas de remuneração, a entidade visa a obter benefícios adicionais.** Em função da dificuldade de mensuração direta do valor justo dos serviços recebidos, a entidade deve mensurá-los de forma indireta, ou seja, deve tomar o valor justo dos instrumentos patrimoniais outorgados como o valor justo dos serviços recebidos. (grifei)

O entendimento das normas contábeis e societárias acerca da natureza remuneratória dos planos do gênero é sumarizado pela doutrina de Sérgio de Iudícibus e Eliseu Martins, à fl. 539 do Manual de Contabilidade Societária FIPECAFI (São Paulo, Editora Atlas, 2010):

Algumas empresas optam por remunerar seus empregados (executivos, administradores ou outros colaboradores) por meio de pacotes que incluem ações e opções de ações. A idéia subjacente à remuneração com base em ações é fazer com que os funcionários sejam incentivados a atingir determinadas metas e, assim, se tornem, também, donos da entidade ou tenham a oportunidade de ganhar pela diferença entre o valor de mercado das ações que subscrevem e o valor da subscrição. Esse tipo de remuneração visa incentivar os empregados ao comprometimento com a maximização do valor da empresa, alinhando seus interesses com os dos acionistas. Isso é necessário, pois de acordo com a Teoria da Agência, os empregados (agentes) e os acionistas (principais) possuem objetivos que, por muitas vezes, podem ser conflitantes.

Nesse cenário, **os planos de ações e de opções de ações constituem uma característica comum da remuneração de diretores, executivos e outros empregados.** (grifei)

Nessa linha, conclui-se que os planos de opções disponibilizados por empresas aos seus empregados e colaboradores, possuem, de uma maneira geral, ínsito caráter remuneratório e não de "operação mercantil" como alegado na peça recursal, tratando-se na verdade de retribuição disponibilizada, *interna corporis*, em razão de vínculo de prestação de serviços contratualmente estabelecido.

Registre-se que eventuais decisões exaradas pelo poder judicante com entendimento em sentido diverso do ora encaminhado não vinculam este Colegiado - ainda que possam auxiliar na formação do convencimento dos julgadores - salvo se atinentes à lide

versada nos autos, quando deverão ser simplesmente cumpridas pela administração, ou quando presentes as hipóteses previstas no art. 62 do RICARF, do que não se trata no caso.

Noutro giro, há que se considerar que a seguridade social deve ser financiada, a teor dos incisos I e II do art. 195, e § 11 do art. 201 da CF, c/c o disposto nos arts. 22 e 28 da Lei nº 8.212/91, por contribuições sociais incidentes sobre os pagamentos efetuados a qualquer título, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades, sendo necessária norma expressa, forte nos arts. 111 e 176 do CTN, para que determinada retribuição pelo trabalho não componha a base de cálculo daquelas contribuições. Vale lembrar que a redação vigente à época dos fatos do art. 457 da CLT, explicitava, ainda, que as gratificações ajustadas estavam incluídas no conceito juslaboral de remuneração.

Impende assim, e a par das considerações doutrinárias e disposições legais acima expostas, passar ao caso em apreço para verificar as características particulares do plano de opção de ações em foco, com vistas a averiguar as alegações do autuado no sentido de que não possuiria tal plano caráter remuneratório, ao contrário do que sói prevalecer.

De pronto, deve-se notar que ser a adesão ao plano uma faculdade do beneficiário em nada afeta a vantagem eventualmente auferida, decorrente do vínculo com a empresa. Uma vez aceita a outorga de opções, ocorre para aquele a incorporação de uma perspectiva de posterior aquisição de vantagem patrimonial, a qual, contudo, ainda não se reveste de condições que permitam a sua adequada mensuração, tampouco está dotada de livre disponibilidade, o que ocorrerá em momento posterior, como será visto oportunamente.

E o empregado com contrato laboral rescindido sem justa causa permanece com direito à compra das ações, pois diversamente do que argui o recorrente, tal direito reflete a prestação de serviços já realizada em favor da contratante, não a realizar, diferentemente do mais acima abordado *hiring bonus*.

Já a retributividade exsurge clara, pois para fazerem os participantes jus à possibilidade de exercer às opções outorgadas deveriam manter o vínculo de prestação de serviços com a empresa concedente daqueles títulos, durante um certo período, o que é consubstanciado nas cláusulas fidelizatórias atinentes ao prazo de exercício (período de carência, ver, por exemplo, contrato de fls. 1401 e ss).

De sua parte, a existência de pessoalidade no plano é inequívoca, dado que apenas os prestadores de serviço à companhia, no caso seus diretores estatutários, são destinatários da outorga das opções intransferíveis.

Nessa sequência de ponderações, importa lembrar que, em se falando de remuneração variável, existe sempre o risco de que as condições combinadas para a percepção dos rendimentos não se verifiquem, ao final do período acertado para sua implementação.

Por exemplo, é perfeitamente possível que prêmios ou bônus não sejam pagos, em razão de o empregado/diretor não ter conseguido atingir as metas fixadas para que fizesse jus aos valores correspondentes. Inclusive, tal feito pode ter assim se sucedido em virtude de motivos externos ao próprio desempenho daquele, como dificuldades da empresa, problemas regulatórios, no mercado de atuação, etc. A despeito disso, o fato é que, quando recebido o prêmio, a este é reconhecido, por força das normas de regência, pacífica doutrina e jurisprudência, o caráter remuneratório.

A percepção ou não de montantes associados à forma de remuneração variável não tem correlação alguma, portanto, com o reconhecimento ou não de sua natureza remuneratória; pelo contrário, apenas reforça a apreensão de sua variabilidade intrínseca, em contraposição às parcelas fixas, de feição salarial.

Com efeito, os planos de *stock options* são espécie do gênero remuneração variável, e não obstante se incorporem na expectativa dos beneficiários os ganhos deles decorrentes, estes não são em absoluto assegurados, embora possam, dependendo das condições implementadas no programa, notadamente o preço de exercício fixado, ter os riscos associados consideravelmente diminuídos.

Calha assinalar que, estando associada a percepção do rendimento ao exercício da opção, se tal feito não ocorre em razão de o beneficiário não considerar os preços vigentes da ação atrativos, ou ainda por problemas intrínsecos à empresa, seja no processamento da notificação pleiteando o exercício, seja de mercado, simplesmente não ocorre o fato gerador das contribuições. Porém, ocorrendo o exercício, verifica-se sua hipótese de incidência em concreto.

E o que acontece depois disso é irrelevante para fins tributários. O detentor das ações frutos da conversão pode permanecer com elas, sem as vender, porém sobre aquele ganho inicial remuneratório (diferença preço de mercado x preço de exercício) já houve a incidência das contribuições; a partir daí, considerando a decisão de investimento de alienar as essas ações a terceiros, poderá incidir imposto de renda, se apurado ganho de capital. São contudo, situações distintas material e temporalmente, e que não se confundem com a percepção de remuneração, como parece entender o recorrente.

Como remate desse tópico, vale observar que não comungo de certas percepções do relator quanto ao auto de infração no pertinente e respectivo contencioso estabelecido.

Os valores associados ao plano de opções foram pagos sob rubricas bonificações extraordinárias e, verificados que tais montantes apreendidos como remuneratórios não foram informados em GFIP tampouco recolhidas as contribuições devidas, de rigor o lançamento efetuado.

Note-se que o contribuinte foi em sucessivas oportunidades intimado para "apresentar eventuais Planos de Stock Options com pagamentos/resgates entre janeiro de 2007 e dezembro de 2009" (fls. 4/42), porém ficou silente, vindo a aludir terem aqueles valores correspondência com planos de opções tão somente em sede de impugnação (fls. 506 e ss).

De todo modo, não houve enquadramento legal equivocado, pois trata-se, conforme decidido pelo Colegiado, de verba de caráter remuneratório que integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, a teor do art. 22 da Lei nº 8.212/91.

Noutro giro, saliente-se que a discussão foi submetida a duplo grau de instância recursal, não tendo sido comprovado qualquer prejuízo ao contribuinte em decorrência de sua própria inércia no curso do procedimento fiscal, pois pôde exercer sua ampla defesa com plenitude nas vias recursais.

Não há reparos a realizar no lançamento, portanto, no tocante a esses levantamentos de "Bonificação Extraordinária".

Ante o exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para excluir da autuação, em relação a cada empregado, a exigência baseada nos pagamentos de

Processo nº 16327.720596/2013-48
Acórdão n.º **2402-006.048**

S2-C4T2
Fl. 2.102

PLR vinculados às convenções e PPR previstos nos acordos coletivos de trabalho, bem como ao PPR ABN, desde que o total de pagamentos a esse título, independentemente do instrumento que lhes embase, tenham sido efetuados com periodicidade de até duas vezes ao ano e superior a um semestre, nos termos do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101/2001. E, no que se refere à matéria preliminar e às multas lançadas, acompanho o encaminhamento do relator.

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson